

UNIVERSITÄT MANNHEIM



Die Anwendung internationaler
Rechnungslegungsstandards (IPSAS / IFRS)
auf ausgewählte Bilanzierungsprobleme der
doppischen kommunalen Rechnungslegung

von Andreas Glöckner



Januar 2007

Die Veröffentlichung beruht auf einer Diplomarbeit
der Universität Mannheim



Alle Rechte vorbehalten.
Mannheim University Press

Verlagskooperation der SUMMACUM GmbH und der Universitätsbibliothek Mannheim

Umschlaggestaltung: SUMMACUM GmbH
Druck und buchbinderische Verarbeitung: Wörmann & Partner, Mannheim

Informationen unter
www.summacum.com

ISBN 3-939352-09-8
ISBN 978-3-939352-09-9

DIE ANWENDUNG INTERNATIONALER
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS (IPSAS / IFRS)
AUF AUSGEWÄHLTE BILANZIERUNGSPROBLEME DER
DOPPISCHEN KOMMUNALEN RECHNUNGSLEGUNG

Diplomarbeit

vorgelegt bei

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Eichhorn

Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre,
Public & Nonprofit Management

Universität Mannheim

von
cand. rer. oec.
Andreas Glöckner

N6, 8
68161 Mannheim

Sommersemester 2006

Geleitwort

Im öffentlichen Bereich in Kontinentaleuropa wurde die kameralistische einfache Buchführung ab dem sechzehnten Jahrhundert entwickelt (Verwaltungskameralistik), um die Verwaltung öffentlicher Einnahmen (besonders Steuereinnahmen) zu verbessern. Im deutschen öffentlichen Rechnungswesen wird aber derzeit ein Paradigmenwechsel vollzogen, indem das jahrhundertealte System der Verwaltungskameralistik nach und nach durch die Doppik ersetzt wird. Im Zentrum der Überführung der Gebietskörperschaften von der zahlungsorientierten kameralistischen Rechnungslegung zu der ressourcenverbrauchsorientierten doppelten Rechnungslegung steht das Ziel einer effizienten Erfüllung öffentlicher Aufgaben.

Seit kurzem ändert sich die kommunale Buchführung nochmals, indem die kommunale Doppik nach HGB durch die öffentliche Doppik nach den International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) ersetzt wird. Der Zweck dieser Entwicklung besteht darin, die öffentlichen Rechnungslegungen, einschließlich der kommunalen Rechnungslegungen, in unterschiedlichen Ländern zu harmonisieren.

Diese Änderungen der kommunalen Buchführungsmethode in diejenige Richtung, die darin besteht, die Doppik einzuführen, führen jedoch zu vielen Herausforderungen; insbesondere in Bezug auf unterschiedliche Bilanzierungsprobleme. Die Diplomarbeit von Andreas Glöckner, die sich mit solchen Problemen beschäftigt, erscheint deshalb just im richtigen Moment. Sie repräsentiert einen wichtigen Beitrag zum andauernden Prozess, das öffentliche Rechnungswesen im Allgemeinen und das kommunale Rechnungswesen im Besonderen zu verbessern.

Bergen, im November 2006

Norvald Nytræ Monsen
Professor für Betriebswirtschaftslehre
Norwegische Wirtschaftsuniversität (NHH)

„Auch muss man bedenken, dass kein Vorhaben schwieriger in der Ausführung, unsicherer hinsichtlich seines Erfolges und gefährlicher bei seiner Verwirklichung ist, als eine neue Ordnung einzuführen; denn wer Neuerungen einführen will, hat alle zu Feinde, die aus der alten Ordnung Nutzen ziehen, und hat nur lasche Verteidiger an all denen, die von der neuen Ordnung Vorteile hätten. Diese Laschheit entsteht (...) teils aus dem Misstrauen der Menschen, die erst an die Wahrheit von etwas Neuem glauben, wenn sie damit verlässliche Erfahrungen gemacht haben.“

Niccolò Machiavelli in seinem Hauptwerk *„Il Principe“* („Der Fürst“), 1513

Inhaltsverzeichnis

Einführung	1
A. Problemstellung	1
B. Aufbau der Arbeit	2
Erstes Kapitel	
Internationale Rechnungslegungsstandards für die kommunale Verwaltung in Deutschland	4
A. Grundlagen der kommunalen Rechnungslegung in Deutschland	4
I. Die doppelte Buchführung als Reformansatz im kommunalen Rechnungswesen	4
1. Zahlungsorientierte versus ressourcenverbrauchsorientierte Rechnungen	4
2. Modellprojekte des „Integrierten öffentlichen Rechnungswesens (IöR)“	8
II. Die Zwecke des kommunalen Rechnungswesens	10
III. Die Prinzipien öffentlicher Rechnungslegung	14
B. Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Union	17
C. IPSAS - International Public Sector Accounting Standards	19
I. Standardsetzungsprojekt des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - Entstehung der IPSAS	19
II. Öffentliche Institutionen als Geltungsbereich der IPSAS	20
III. Zielsetzungen der IPSAS	21
IV. Struktur des Regelwerkes	23
1. Aufbau und Besonderheiten der IPSAS-Standards	23
2. Übersicht über die einzelnen Standards	25
V. Bedeutung der IPSAS für die Reformansätze im kommunalen Rechnungswesen	28
D. IAS / IFRS - International Financial Reporting Standards	29
I. Standardsetzungsprojekt des International Accounting Standards Board (IASB)	29
II. Relevanz der IAS / IFRS für die deutsche Kommunalverwaltung	29
Zweites Kapitel	
Die Lösung ausgewählter Bilanzierungsprobleme mittels internationaler Rechnungslegungsstandards	31
A. Vermögensgegenstände / -werte	31
I. Darstellung der Problemlage: Bilanzierung von kommunalem Vermögen	31
II. Sachanlagevermögen, insb. Infrastrukturvermögen und bebaute Grundstücke	34
1. Skizzierung einer Lösung auf der Grundlage des deutschen Handels- gesetzbuches (HGB) als Vergleichsmodell	34
2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung	36
a) Bilanzierungsfähigkeitsprüfung (Ansatz)	36
b) Bewertung des Sachanlagevermögens	40
III. Immobilien als Finanzinvestition (Investmentvermögen)	42
1. Skizzierung einer Lösung auf der Grundlage des HGB	42
2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung	44
a) Bilanzierungsfähigkeitsprüfung (Ansatz)	44
b) Bewertung des Investitionsvermögens	45

IV. Kunstgegenstände und Baudenkmäler (Kulturgüter)	48
1. Skizzierung einer vergleichbaren Lösung basierend auf HGB	48
2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung	49
V. Vergleich der Lösungen auf der Grundlage des HGB und der IPSAS sowie Zusammenfassung der Unterschiede	51
B. Sonderposten	55
I. Veranschaulichung der Problemlage: Bildung von Sonderposten	55
II. Skizzierung einer Lösung auf Basis des HGB als Vergleichsmodell	58
III. Lösung nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften	59
IV. Vergleich beider Lösungen und Zusammenfassung der Unterschiede	63
C. Rückstellungen	65
I. Darstellung kommunaler Probleme bei der Bilanzierung von Rückstellungen	65
II. Spezieller Posten der Außenverpflichtung: Pensionsrückstellungen	67
1. Skizzierung einer Lösung auf der Grundlage des HGB als Vergleichsmodell	67
2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung	70
a) Bilanzierungsfähigkeitsprüfung (Ansatz)	70
b) Bewertung der Pensionsrückstellungen	72
III. Spezieller Posten der Innenverpflichtung: Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (Aufwandsrückstellung)	74
1. Skizzierung einer Lösung auf der Grundlage des HGB	74
2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung	77
IV. Vergleich der Lösungen auf Basis des HGB und der IPSAS sowie Zusammenfassung der Unterschiede	79
Drittes Kapitel	
Folgerungen sowie Bewertung der Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards	83
A. Ergebnisse des Vergleichs zwischen Rechnungslegung auf der Grundlage des HGB und nach internationalen Rechnungslegungsstandards	83
B. Bewertung der internationalen Standards anhand der Rechnungszwecke	87
C. Bewertung der mittels internationaler Rechnungslegungsstandards erreichten Lösungen anhand der Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung und Rechnungslegung (GoöB)	90
Zusammenfassung, Fazit und Ausblick	94
Anlagen	XXI
Literaturverzeichnis	LXXV
Internetquellenverzeichnis	CVI

Abkürzungsverzeichnis

A

AASB	Australian Accounting Standards Board, Melbourne, Australien
Abb.	Abbildung
ABl.	Amtsblatt (der Europäischen Union)
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung (allgemein: Abschreibung)
A.G.	Anmerkung des Verfassers
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
allg.	allgemein
AO	Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBl. I 1976 S. 613 bzw. BGBl. I 1977 S. 269), i.d.F. vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I 2002 S. 3866 bzw. BGBl. I 2003 S. 61), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. September 2005 (BGBl. I S. 2809)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen

B

BAnz.	Bundesanzeiger
BauGB	Baugesetzbuch vom 23. Juni 1960 (BGBl. I S. 341), i.d.F. vom 23. September 2004 (BGBl. I S. 2414), zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Juni 2005 (BGBl. I S. 1818)
Bd.	Band
BeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz vom 24. August 1976 (BGBl. I 1976, S. 2485), i.d.F. vom 16. März 1999 (BGBl. I 1999, S. 322), zuletzt geändert durch Gesetz vom 19. Juli 2006 (BGBl. I 2006, S. 1652)
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundeshaushaltsordnung vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1284), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. September 2005 (BGBl. I S. 2809)
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Stand: vor Eintritt in das deutsche Gesetzgebungsverfahren)
BilReG	Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung - Bilanzrechtsreformgesetz vom 4. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3166)
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise

C

ca.	circa
CGU	engl. „cash-generating unit“ - ertrag- und nutzengenerierende Einheit
CIGAR	Comparative International Governmental Accounting Research (Network of academics researching governmental accounting)

CP	„Consultation Paper“ (des IPSASB) - Diskussionsbeitrag zur Entwicklung eines IPSAS (meist Grundlage eines ED)
D	
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
dt.	deutsch(es)
E	
ED	„Exposure Draft“ (des IPSASB) - Entwurfsfassung eines IPSAS
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 437), zuletzt geändert durch das Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinien-Gesetz vom 24. Februar 2000 (BGBl. I S. 154)
E-GemHVO BW	Arbeitsentwurf der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik - Neues Kommunales Haushaltsrecht Baden-Württemberg, Innenministerium Baden-Württemberg Az. 2-2241.0/85, Veröffentlichung am 8. August 2005
EK	Eigenkapital
engl.	englisch
ERS	Entwurf Stellungnahme zur Rechnungslegung (des IDW)
EStG	Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1005), i.d.F. vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683)
etc.	et cetera
et al.	lat. „et alii“ - dt. und andere (bei Direktreferenz im Text verwendet)
EU	Europäische Union
e.V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell(e/r/s)
F	
f.	folgende (Seite)
Fair Value-R	Fair Value-Richtlinie (Richtlinie 2001/65/EG) vom 27. Oktober 2001 (ABl. L 283/28)
FAS	Financial Accounting Standards (des FASB)
FASB	Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, USA
FER	Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, Zürich, Schweiz oder Fachempfehlung zur Rechnungslegung (Bezeichnung für Norm und Komitee)
ff.	fortfolgende (Seiten)
FK	Fremdkapital
FN-IDW	Fachnachrichten des Instituts für Wirtschaftsprüfer
G	
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GASB	Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut, USA
GemHVO H	Gemeindehaushaltsverordnung Doppik des Landes Hessen - Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde mit doppelter Buchführung vom 2. April 2006 (GVBl. Hessen Nr. 8 S. 235)

GemHVO NRW	Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen - Gemeindehaushaltsverordnung NRW vom 16. November 2004 (GVBl. NRW Nr. 41 vom 24. November 2004, S. 644)
GemHVO- Vwbuchfg H	Gemeindehaushaltsverordnung-Verwaltungsbuchführung 2009 des Landes Hessen - Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden mit Verwaltungsbuchführung 2009 vom 2. April 2006 (GVBl. Hessen Nr. 8 S. 179)
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. I S. 1), zuletzt geändert durch Gesetz vom 26. Juli 2002 (BGBl. I S. 2864)
GFIR ggf.	Gesellschaft für Internationale Rechnungslegung mbH, Berlin gegebenenfalls
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GöW	Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft, Berlin
GoöB	Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung / Ergebnisrechnung
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
H	
HFA	Hauptfachausschuss (des IDW), Düsseldorf
HGB	Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (RGrBl. 1897 S. 219), i.d.F. vom 4. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3166), zuletzt geändert durch Gesetz vom 3. August 2005 (BGBl. I S. 2267)
HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1273), zuletzt geändert durch Gesetz vom 23. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2848)
HK	Herstellungskosten
h.M.	herrschende(r) Meinung
HRM	Harmonisiertes Rechnungsmodell (der Schweiz)
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
http	engl. „hypertext transfer protocol“
I	
IAS	International Accounting Standard(s) des IASC
IASB	International Accounting Standards Board, London, Großbritannien
IAS / IFRS-VO	Verordnung 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung Internationaler Rechnungslegungsstandards vom 19. Juli 2002 (ABl. L 243/1 v. 11. September 2002)
IASC	International Accounting Standards Committee, 2001 umbenannt in: International Accounting Standards Board - IASB
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf
i.e.S.	im engeren Sinne
IFAC	International Federation of Accountants, New York, USA
IFAC-PSC	Public Sector Committee (der IFAC), Ende 2004 umbenannt in: International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB
IFRS	International Financial Reporting Standard(s) des IASB
IMK	Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder

insb.	insbesondere
IöR	Integriertes öffentliches Rechnungswesen
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard(s) des PSC / IPSASB
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board (der IFAC), New York, USA
i.R.d.	im Rahmen des / der
i.S.	im Sinne
i.S.v.	im Sinne von
ITC	„Invitation to Comment“ (des IPSASB)
ital.	italienisch
IVR	Integrierte Verbundrechnung
IVM	Institut für Verwaltungsmanagement an der Zürcher Hochschule Winterthur, Schweiz
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
J	
Jg.	Jahrgang
K	
Kap.	Kapitel
KER	Kosten- und Erlösrechnung
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement, Köln (von Gründung im Juni 1949 bis zur Umbenennung im November 2005: Kommunale Verwaltungsstelle für Verwaltungsvereinfachung)
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler - Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin
KTI	Kommission für Technologie und Innovation, Bern, Schweiz
L	
lat.	lateinisch
M	
MittKGSt	Mitteilungen der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwal- tungsmanagement
Modern-R	Modernisierungsrichtlinie (Richtlinie 2003/51/EG) vom 17. Juli 2003 (ABl. L 178/16)
N	
NATO	North Atlantic Treaty Organisation, Brüssel, Belgien
n.F.	neue Fassung
ND	Nutzungsdauer
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement (Modellprojekt Doppik in Nordrhein-Westfalen)
NKH/NKR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (Modellprojekt Doppik in Baden-Württemberg und Niedersachsen)
NKHR	Neues Kommunales Haushaltsrecht
NKRS	Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem (Modellprojekt Doppik in Hessen)

Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NPM	New Public Management
NSM	Neues Steuerungsmodell
O	
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development, Paris, Frankreich
ÖFA	Fachausschuss für öffentliche Unternehmen / Verwaltungen des IDW
o.g.	oben genannte(r/n)
o.Jg.	ohne Jahrgang
o.V.	ohne Verfasser
P	
p.a.	per annum
PA	Prinzipal-Agent
PSC	Public Sector Committee (der IFAC)
R	
R	Richtlinie
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RK	Rahmenkonzept des IASB; es wird parallel der englische Originalbegriff „Framework“ in der Arbeit verwendet
RS	Rechnungslegungsstandard (des IDW)
Rz.	Randziffer
S	
S.	Seite(n)
SIC	Standing Interpretations Committee (Interpretation), London, Großbritannien (Bezeichnung für Publikation und Komitee)
sog.	so genannte(s/r)
Sp.	Spalte
Swiss GAAP FER	Schweizerische Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
T	
Tab.	Tabelle
TransPuG	Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz) vom 19. Juli 2002 (BGBl. I S. 2681)
Tz.	Textziffer(n)
U	
u.a.	und andere / unter anderem
u.ä.	und ähnliches
UARG	Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ des Arbeitskreises III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder IMK
UK ASB	United Kingdom Accounting Standards Board, London, Großbritannien
u.U.	unter Umständen

UN United Nations, New York, USA
 USA United States of America
 usw. und so weiter
 u.v.a. und viele andere

V

v. von / vom
 versch. verschieden(e)
 vgl. vergleiche
 Vgst. Vermögensgegenstand
 VM Verwaltung und Management (Zeitschrift)
 VO Verordnung
 vs. versus
 VOP Verwaltungsführung Organisation Personal (Zeitschrift)

W

WertR Richtlinien für die Ermittlung der Verkehrswerte (Marktwerte) von Grundstücken - Wertermittlungsrichtlinien - Neufassung (BAnz. Nr. 108a vom 10. Juni 2006)
 WertV Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung) vom 6. Dezember 1988 (BGBl. I S. 2209), zuletzt geändert durch Gesetz vom 18. August 1997 (BGBl. I S. 2081)
 WPg Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
 WPG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
 www engl. „world-wide web“

Z

z.B. zum Beispiel
 ZfbF Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
 Zif. Ziffer
 z.T. zum Teil
 zit. zitiert
 z.Zt. zur Zeit

Symbolverzeichnis

@	engl. „at“
Δ	Differenz
=	gleich/ist gleich
>	größer (als)
<	kleiner (als)
*	mal (Multiplikation)
-	minus (Subtraktion)
§	Paragraph
+	plus (Addition)
%	Prozent
Σ	Summe
&	und

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Übersicht über den Aufbau der Arbeit	3
Abbildung 2:	Entwicklung des kommunalen Rechnungswesens	7
Abbildung 3:	Drei-Komponenten-Rechnungssystem / Integrierte Verbundrechnung	9
Abbildung 4:	Das System der kommunalen GoöB	16
Abbildung 5:	Gegenstandsbereich der IPSAS-Empfehlungen	24
Abbildung 6:	Übersichts-„Flowchart“ der Bilanzierung von kommunalem Sachanlagevermögen entsprechend der IPSAS-Empfehlungen	37
Abbildung 7:	Güterkategorien, die von IPSAS erfasst werden – entspre- chend volkswirtschaftlicher und finanzwissenschaftlicher Klassifizierung	38
Abbildung 8:	Das zweistufige Verfahren der IPSAS-Ansatzprüfung von Vermögenswerten	40
Abbildung 9:	Formel zur Berechnung des Verkehrswertes von Liegenschaften	47
Abbildung 10:	Reihenfolge der anzuwendenden Bewertungsverfahren bei Kulturgütern nach „kommunalem HGB“	49
Abbildung 11:	Ertragsstruktur der Kommunalverwaltung und Einordnung der Sonderposten	55
Abbildung 12:	Bilanzierung von Investitionszuwendungen und -beiträgen nach IPSAS ED 29	61
Abbildung 13:	Übersicht über die Rückstellungsarten	67
Abbildung 14:	Betriebswirtschaftliches Teilwertverfahren nach HGB i.V.m. EStG	70
Abbildung 15:	Anwartschaftsbarwertverfahren nach IAS 19	73
Abbildung 16:	„Flowchart“-Diagramm für den Ansatz einer Rückstellung nach IPSAS 19	77
Abbildung 17:	Passivierung von Verpflichtungen im Rahmen der IPSAS	78
Abbildung 18:	Bewertung von Pensionsrückstellungen nach HGB (EStG) vs. IPSAS (IAS / IFRS)	81

Abbildung 19:	Zwecke / Funktionen der Rechnungslegung nach IPSAS und systematische Einordnung in das Gesamtbild der Referenzmodelle	87
Abbildung 20:	Internationale Rechnungslegung für Kommunen im Zentrum des Harmonisierungs-Vierecks von IPSAS, IAS / IFRS, GoB und GoöB	90
Abbildung 21:	Typisierung der öffentlichen Verwaltungen in Deutschland	XXII
Abbildung 22:	Gegenseitige Maßgeblichkeit von öffentlichem Rechnungswesen und des Prinzips der Wirtschaftlichkeit	XXV
Abbildung 23:	Zusammenhang Wirtschaftlichkeit, Wirksamkeit / Effektivität und Effizienz	XXVIII
Abbildung 24:	Die Prinzipal-Agenten-Theorie angewendet auf eine Kommune	XXXI
Abbildung 25:	„Impairment of assets“ nach IPSAS 21 vs. IAS 36	LVI
Abbildung 26:	Zuschreibung nach IPSAS 21 und IAS 36	LIX

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Unterscheidungsmerkmale Doppik versus Kameralistik	6
Tabelle 2:	Zwecke der kommunalen Rechnungslegung	12
Tabelle 3:	Übersicht über die internationalen Standards für den öffentlichen Sektor	26
Tabelle 4:	Übersicht über die derzeitigen IPSAS-„Consultation Papers“ / „Exposure Drafts“	27
Tabelle 5:	Gegenüberstellung der Argumente für und gegen die Verwendung von Zeitwerten in der kommunalen Vermögensrechnung	33
Tabelle 6:	Konzeptionelle Unterschiede zwischen NKR, NKF und NKRS in der kommunalen Vermögensrechnung (Teil 1)	35
Tabelle 7:	Konzeptionelle Unterschiede zwischen NKR, NKF und NKRS in der kommunalen Vermögensrechnung (Teil 2)	43
Tabelle 8:	Abgrenzung von Investitionsgütern nach IPSAS 16	45
Tabelle 9:	Näherungswerte für Nettorenditen von Renditeliegenschaften	47
Tabelle 10:	Charakteristika von Natur- und Kulturgütern nach IPSAS 17 und dem CP „Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting“	50
Tabelle 11:	Vergleich der Ansatzkriterien für einen „Vermögensgegenstand“ (HGB) und einen „Vermögenswert“ (IPSAS)	52
Tabelle 12:	Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB vs. IPSAS 17 i.V.m. IPSAS 12	53
Tabelle 13:	Vergleich von „kommunalem HGB“ und IPSAS anhand der Aktiva	54
Tabelle 14:	Vergleich von „kommunalem HGB“ und IPSAS anhand der Bilanzierung von Investitionszuwendungen und -beiträgen	64
Tabelle 15:	Auflösung von Rückstellungen nach HGB und IPSAS	66
Tabelle 16:	Beschäftigtenkreis, für den verpflichtend Pensionsrückstellungen zu bilden sind	68
Tabelle 17:	Bilanzierung von Pensionsrückstellungen nach HGB	69
Tabelle 18:	Ausgestaltungsformen von Pensionszusagen nach IAS 19	72
Tabelle 19:	Arten kommunaler Rückstellungen auf Grundlage des § 249 HGB	76

Tabelle 20:	Vergleich des Ansatzes von Rückstellungen nach „kommunalem HGB“ vs. IPSAS	80
Tabelle 21:	Vergleich von „kommunalem HGB“ und IPSAS anhand der Bilanzierung von Rückstellungen	82
Tabelle 22:	Gesamtübersicht des Vergleichs von „kommunalem HGB“ und IPSAS	84
Tabelle 23:	Prüfung der IPSAS auf Einhaltung der GoöB	91
Tabelle 24:	Gegenüberstellung von öffentlicher Finanzwirtschaft und Erwerbswirtschaft	XXIII
Tabelle 25:	Indikatoren zur Anwendung eines Werthaltigkeitstests nach IPSAS 21 und IAS 36	LVII
Tabelle 26:	Indikatoren zur Überprüfung einer Zuschreibung nach IPSAS 21 und IAS 36	LX

Anlagenverzeichnis

Anlage 1:	Definition des Begriffs „öffentliche Verwaltung“ respektive „kommunale Verwaltung“	XXI
Anlage 2:	Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als Grundlage der kommunalen Rechnungslegung	XXV
Anlage 3:	Adressaten des kommunalen Rechnungswesens - die Prinzipal-Agenten-Beziehungen und ihre Auswirkungen auf die Gestaltung des Rechnungswesens in der deutschen Kommunalverwaltung	XXX
Anlage 4:	Rahmegrundsätze kommunaler Rechnungslegung als Bestandteil der GoöB	XXXIV
Anlage 5:	Systemgrundsätze kommunaler Rechnungslegung als Bestandteil der GoöB	XL
Anlage 6:	Grundsätze für die Ermittlung des Jahreserfolgs in der kommunalen Rechnungslegung als Bestandteil der GoöB	XLIII
Anlage 7:	Ansatzgrundsätze für die kommunale Vermögensrechnung als Bestandteil der GoöB	XLV
Anlage 8:	Kommunale Kapitalerhaltungsgrundsätze als Bestandteil der GoöB	XLVII
Anlage 9:	Bewertungsmaßstäbe / Wertbegriffe nach HGB und IPSAS	XLIX
Anlage 10:	Nutzungsdauerschätzungen für kommunales Vermögen	LI
Anlage 11:	Zeitwertverfahren der „kommunalen HGB-Rechnungslegung“	LII
Anlage 12:	„Impairment“ kommunalen Vermögens (IPSAS 21 / IAS 36)	LIII
Anlage 13:	Bilanzierung von Kulturgütern nach UK ASB - „Consultation Paper: Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting“	LXI
Anlage 14:	Beispiel Investitionszuwendungen / -beiträge (Teil 1 - Allgemein)	LXIII
Anlage 15:	„Comment concerning IPSAS ED 29“	LXV
Anlage 16:	„Answer from Australian Accounting Standards Board“ (AASB)	LXVII
Anlage 17:	Einordnung der Position des AASB	LXIX
Anlage 18:	Original-Beispiel Investitionszuwendungen IPSAS ED 29	LXXII
Anlage 19:	Beispiel Investitionszuwendungen / -beiträge (Teil 2 - IPSAS)	LXXIII

Einführung

A. Problemstellung

Im öffentlichen Rechnungswesen¹ wird seit Jahren ein Paradigmenwechsel² vollzogen: das jahrhundertealte System der Verwaltungskameralistik wird durch die in der Privatwirtschaft bewährte kaufmännische doppelte Buchführung (Doppik)³ abgelöst. Im Zentrum der Überführung der Gebietskörperschaften von der rein zahlungsorientierten zu der ressourcenverbrauchsorientierten Rechnungslegung steht das Ziel einer effizienteren Erfüllung öffentlicher Aufgaben, wie sie durch die Bürgerinnen und Bürger⁴ aus politischen Zielsetzungen mittels Wahlen vorgegeben werden. Die methodische Umstellung wird hierbei im Wesentlichen auf der Grundlage des deutschen Handelsgesetzbuches vollzogen. Allerdings können sich auch deutsche kommunale Verwaltungen den Internationalisierungstendenzen nicht verschließen. Die Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung hat in der Europäischen Union bereits begonnen und gewinnt zunehmend an Bedeutung. Für den Geltungsbereich öffentlicher Kernverwaltungen existiert das Standardisierungsprojekt der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) als Empfehlung zur weltweit einheitlichen Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens. Das **Forschungsziel** dieser Diplomarbeit ist es deshalb, ausgewählte, konkrete Bilanzierungsprobleme, wie sie sich den Kämmergeien und Rechnungslegungsabteilungen in der deutschen Kommunalverwaltung nach Einführung des doppelten Rechnungswesens täglich stellen, mittels internationaler Rechnungslegungsstandards zu lösen. Dabei liegt das **konkrete Erkenntnisinteresse** der Arbeit im Folgenden darin, die informatorischen Auswirkungen, die eine verpflichtende Einführung der genannten Standards in ihrem derzeitigen Entwicklungsstand auf die kommunale Bilanz hätte, aufzuzeigen. Wie KRÖGER im Jahre 2005 schrieb, erfuhr die internationale öffentliche Rechnungslegung „in der wissenschaftlichen Forschung in Deutschland bisher wenig Aufmerksamkeit. Zwar findet sie zunehmend Eingang in das Schrifttum; die genannten Beiträge umreißen die Problematik aber (...) nur überblickartig (...). Insbesondere eine systematische Untersuchung der IPSAS hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit für den öffentlichen Sektor ist bislang noch nicht vorgenommen worden.“⁵ Ziel der vorliegenden Analyse ist es deshalb auch, einen Beitrag zum Schließen dieser Forschungslücke zu leisten.

¹ „Rechnungswesen“ soll hier als wertmäßige Abbildung des betrieblichen Geschehens definiert werden.

² Ein „Paradigma“ ist ein Denkmuster, welches das wissenschaftliche Weltbild einer Zeit prägt.

³ Die Grundlagen der doppelten Buchführung wurden bereits vor über 500 Jahren von *Luca Pacioli* in seinem Werk „*De Arithmetica*“ erläutert. Im Rahmen des regen Außenhandels von Venedig begann die kaufmännische, doppelte Buchführung ihren weltweiten Siegeszug in die Bücher der Kaufmannsgilde.

⁴ In dieser Arbeit wird im Weiteren durchgängig die männliche Form im Sinne einer geschlechtsneutralen Anrede bzw. Bezeichnung verwendet, die jedoch ausdrücklich auch die weibliche Form einschließt.

⁵ Kröger, C. (2005), S. 635

B. Aufbau der Arbeit

Ausgangssituation der Untersuchung ist die **Darstellung der Grundlagen kommunaler Rechnungslegung in Deutschland (Kapitel 1)**. Die Grundlage der IPSAS liegt in der ressourcenverbrauchsorientierten Systematik der doppelten Buchführung. Für das weitere Verständnis der Arbeit wird deshalb zunächst diese aktuelle Reformbewegung in wesentlichen Zügen dargestellt. Besondere Aufmerksamkeit wird auch den Zwecken der öffentlichen Rechnungslegung geschenkt, da auf sie bei der Beurteilung der IPSAS-Lösungen nochmals näher eingegangen wird. Gleiches gilt für die bestehenden (internationalen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung (GoöB) als Prinzipien des öffentlichen Rechnungswesens, welche erstmalig in einem abschließenden und umfassenden Katalog zusammengetragen werden. Als nächster Schritt folgt eine Skizzierung der Harmonisierungsbewegung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Union als Ausgangslage sowie eine Darstellung der International Public Sector Accounting Standards als Untersuchungswerkzeug. Auf diesen Grundlagen aufbauend, geht es zum Kern der Diplomarbeit über (**Kapitel 2**): der **Auseinandersetzung mit ausgewählten Bilanzierungsproblemen** der kommunalen Rechnungslegung als Untersuchungsgegenstand. Hierbei findet eine Beschränkung auf die tatsächlich in der Praxis relevanten und teilweise umstrittenen, ungeklärten Bereiche der Erfassung und Bewertung von kommunalem Vermögen auf der Aktivseite statt. Auf der Passivseite der kommunalen Bilanz wird die Bildung von Sonderposten sowie die Bilanzierung von Rückstellungen untersucht. Die Methodik sieht zunächst eine Darstellung der kommunalen Problemlage vor, danach eine Skizzierung der Lösung nach den Vorschriften des deutschen Handelsgesetzbuches als Vergleichsmodell. Es folgt eine detaillierte Lösung mittels internationaler Rechnungslegungsstandards. In einem abschließenden Schritt werden die beiden Lösungen nach HGB und IPSAS verglichen und Gemeinsamkeiten sowie Unterschiede erläutert. Der letzte Teil der Diplomarbeit fasst die **Untersuchungsergebnisse des Vergleichs der Lösungen nach deutschem Handelsgesetzbuch und nach internationalen Rechnungslegungsstandards** in einer Gesamtschau zusammen (**Kapitel 3**), wobei ein Hauptaugenmerk darauf gerichtet wird, welche Konsequenzen die Einführung der IPSAS für die Kommunen hätte - insbesondere aus Sicht einer adäquaten Informationsversorgung zur Kontrolle, Lenkung und Planung des Verwaltungshandelns. Die erreichten Lösungen dienen als Grundlage, um zu einer Bewertung der IPSAS hinsichtlich der **Folgen für die Rechnungszwecke sowie der Beachtung internationaler Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung und Rechnungslegung** zu kommen. Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung der

wichtigsten Ergebnisse der Diplomarbeit und einem Ausblick auf die praktische Relevanz der gefundenen Lösungen für ausgewählte Probleme der doppischen kommunalen Rechnungslegung in der Zukunft.

Die Öffentliche Betriebswirtschaftslehre hat die Aufgabe, in der Theorie Antworten auf Fragen der Praxis zu finden sowie notwendige Innovationen in Bund, Länder und Gemeinden mit allen Chancen, Risiken und Konsequenzen vorzudenken und diese bei einer Umsetzung von akademischer Seite zu begleiten. Insoweit hat die vorliegende Diplomarbeit auch hohe praktische Relevanz. Diese Arbeit soll dazu führen, dass das Konzept der IPSAS auch als nächster Reformschritt für die kommunale Rechnungslegung wahrgenommen und als gangbar verstanden wird.

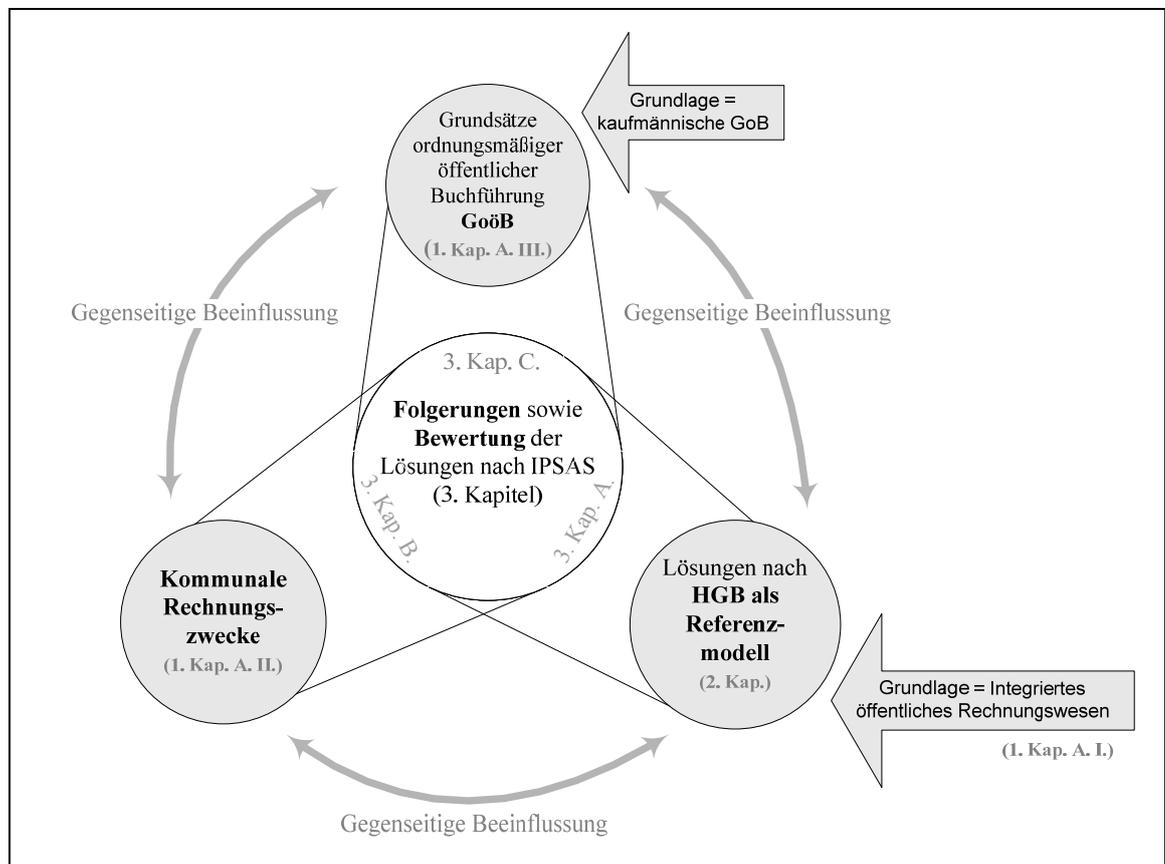


Abb. 1: Übersicht über den Aufbau der Arbeit

Quelle: Eigene Darstellung.

Internationale Rechnungslegungsstandards für die kommunale Verwaltung in Deutschland

A. Grundlagen der kommunalen Rechnungslegung in Deutschland

I. Die doppelte Buchführung als Reformansatz im kommunalen Rechnungswesen

1. Zahlungsorientierte vs. ressourcenverbrauchsorientierte Rechnungen

Die öffentliche Verwaltung¹ in Deutschland wird oft aus einem juristischen Blickwinkel betrachtet. Nach und nach reift allerdings die Einsicht, dass auch betriebswirtschaftliches Wissen für öffentliche Institutionen unerlässlich ist, so sie nach dem *Grundsatz der Wirtschaftlichkeit*² handeln wollen.³ In der Kernverwaltung der BRD wurde traditionell eine Form des Rechnungswesens verwendet, die ausschließlich zahlungsorientiert ist, d.h. rein auf Informationen über Einzahlungen und Auszahlungen basiert:⁴ die **Kameralistik**⁵. Mittels kameralistischer Buchführung werden die zahlungswirksamen Transaktionen des Staates mit seiner Umwelt im Zeitpunkt der Anordnung und Kassenwirksamkeit erfasst (sog. cash basis of accounting).⁶ Sie ist letztlich Spiegelbild des Haushaltsplanes im Sinne einer Soll- / Ist-Vergleichsrechnung und erteilt Auskunft darüber, inwieweit die Verwaltung die Vorgaben des Haushaltsplanes eingehalten hat.⁷ Das kamurale Rechnungswesen und die damit verbundene Verhaltenssteuerung von Politik und Verwaltungen hat in der Vergangenheit ganz entscheidend zu lang anhaltenden Strukturproblemen der öffentlichen Finanzen, gar zu einer öffentlichen Finanzkrise beigetragen.⁸ Um eine Gebietskörperschaft durchgreifend steuern zu können, braucht es Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage, d.h. über die Höhe des Gesamtvermögens und der Schulden einschließlich ihrer peripheren Organisationseinheiten sowie über Ressourcenverbrauch, Kosten und Leistungen, Wirtschaftlichkeit und letztendlich auch der Wirkungen ihres Handelns.⁹ Einige Wissenschaftler haben nachgewiesen, dass zumindest ein Teil dieser Informationen auch durch Anpassung des kameralistischen Rechnungsle-

¹ Zur Definition von „öffentlicher Verwaltung“ vgl. Anlage 1 sowie ferner Lüder, K. (1989), Sp. 1152 ff.

² Eine inhaltliche Bestimmung des Begriffs „Wirtschaftlichkeit“ siehe Anlage 2 und Kosiol, E. (1968), S. 20 ff., Eichhorn, P. (1989), Sp. 1795 ff.; insbesondere sei verwiesen auf Eichhorn, P. (2005a), S. 153 ff.

³ Vgl. Eichhorn, P. (1985), S. 5, Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 7. Kritisch hierzu: Reichard, C. (1998), S. 53 ff.

⁴ Vgl. Bachmann, P. (2004), S. 19 f.

⁵ Der Begriff „Kameralistik“ ist ein Residuum der sog. Kameralwissenschaften, die als ein staatswissenschaftlich orientiertes Lehrkonzept der Nationalökonomie und Verwaltungslehre insbesondere in der Zeit des Merkantilismus in Deutschland eine Rolle spielten. Vgl. hierzu weiterführend Mülhaupt, L. (1975), Sp. 2059 ff., Oettle, K. (1981), Sp. 313 f., Oettle, K. (1991), S. 167 ff. und Bachmann, P. (2004), S. 23. Zur Rechnungslogik der Kameralistik siehe ferner Diemer, R. (1996), S. 28 ff.

⁶ Vgl. Cordes, U. (1996), S. 80.

⁷ Sie ist eine Deckungsrechnung (Einnahmen sollen Ausgaben decken); vgl. Johns, R. (1980), S. 1007 f.

⁸ Vgl. Budäus, D. (1999a), S. 324 f., Lüder, K. (2003b), S. 411 und GöW (16. Juni 2006), <http://goew.de>, S. 2.

⁹ Vgl. Merschbächer, G. (1987), S. 10 ff., KGSt (1995b), S. 3, Budäus, D. (1998), S. 71, Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 2, Budäus, D. (2003), S. 330 sowie Budäus, D./Srocke, I. (2004), S. 340.

gungssystems gewonnen werden können.¹⁰ Über mehr als ein Jahrhundert wurde deshalb eine Reformdiskussion mit immer wiederkehrenden Argumenten¹¹ leidenschaftlich ausgetragen und in der wissenschaftlichen Literatur dokumentiert.¹² In weiten Teilen der Wissenschaft und Teilen der Praxis besteht allerdings mittlerweile ein Konsens, gar in Form einer „international akzeptierte(n, A.G.) Modernisierungsdoktrin“¹³, dass das tradierte Denken und Handeln in Ausgaben und Einnahmen zur Steuerung und Kontrolle von Verwaltungshandeln überholt und der Wandel im kommunalen Rechnungswesen¹⁴ in der Form eines den **Ressourcenverbrauch messenden doppischen Rechnungsbundes** (auf der **Grundlage der Doppik** oder kaufmännischen Buchführung¹⁵) zu vollziehen ist.¹⁶ „Nach dem Ressourcenverbrauchskonzept (engl. „accrual accounting“) sind *Transaktionen unabhängig davon, ob und wann Zahlungen erfolgen, in den Perioden zu erfassen, in denen ihre wirtschaftliche Ursache liegt*, das heißt in denen sie die finanziellen Ressourcen erhöhen oder mindern. Es sind also - mit anderen Worten - Erträge und Aufwendungen zu erfassen und in einer Ergebnisrechnung auszuweisen (Grundsatz der Periodenabgrenzung).“¹⁷ Die wesentlichen Unterscheidungsmerkmale zwischen zahlungsorientierter Kameralistik und ressourcenverbrauchsorientierter Doppik sind komprimiert folgender Tabelle 1 zu entnehmen:

¹⁰ Ernst Walb gelang bereits 1926 der Nachweis, dass es möglich ist, mit einer erweiterten kameralen Methodik eine doppelte Erfolgsrechnung nach Art der Gewinn- und Verlustrechnung und eine bilanzartige Abschlussrechnung zu erstellen. Vgl. Walb, E. (1926). Damit gilt er als Vater der sog. erweiterten Kameralistik. Vgl. Johns, R. (1938), S. 145 ff., Johns, R. (1980), S. 1007 und Schauer, R. (1993), S. 154. Neuere Vertreter sind Anthony sowie insbesondere Monsen, vgl. Anthony, R. N. (1989), S. 27 ff., Monsen, N./Näsi, S. (2001), S. 135 ff., Monsen, N. (2002), S. 203 ff., Monsen, N. (2005), S. 19 ff. Der Buchungsstil allein macht keinen Unterschied. Vgl. hierzu Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 26, Schuster, F. (2001), S. 1 sowie Häfner, P. (2005), S. 17.

¹¹ Vgl. als historisches Beispiel für den über hundertjährigen wissenschaftlichen Disput o.V. (1917), S. 1-6.

¹² Einen Überblick über die Diskussion Doppik vs. Kameralistik bietet Eichhorn, P. (1987b) und Eichhorn, P. (1991), S. 189 f. Vgl. ferner Schauer, R. (1994), S. 35 sowie Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 9.

¹³ Lüder, K. (2003b), S. 411

¹⁴ Die Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik wird in der Literatur als „Jahrhundertreform“ oder „kleine Revolution“ bezeichnet; vgl. Bals, H./Reichard, C. (2002), S. 142. Sie betrifft deutschlandweit 12.431 Gemeinden, 439 Landkreise und 26 Regierungsbezirke. Vgl. Wambach, M. (2006), S. 1.

¹⁵ Zur *Definition* der kaufmännischen Buchführung vgl. Steiner, M. (1989), Sp. 753 ff. Zur *Rechnungslogik und Buchungssystematik* der Doppik siehe Schmalenbach, E. (1950), S. 1 ff., Baetge, J./Leffson, U. (1970), Sp. 315 ff., Bussmann, K. F. (1970), Sp. 323 ff., Diemer, R. (1996), S. 35 ff., Körner, H. (2001), S. 104 ff., insbesondere Schuster, F. (2001), S. 26 ff., Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 43 ff., Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 3 ff. und S. 21 ff. sowie Häfner, P. (2005), S. 119 ff.

¹⁶ Vgl. die Beschlüsse und Forderungen der Wissenschaftlichen Kommission „Öffentliche Unternehmen und Verwaltungen“ (1988), S. 317 sowie ebenda (1993), S. 290; des Finanzausschusses des Deutschen Städtetags, vgl. KGSt (1995a), S. 226; des KGSt-Gutachterausschusses, vgl. KGSt (1995b), S. 3 ff. sowie die Empfehlungen des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „IVR“ (2004), S. 198. Ergänzend siehe Zahradnik, S. (1997), S. 160 ff., Lüder, K. (1998), S. 219, Lüder, K. (1999b), S. 39 ff., Lüder, K. (1999c), S. 1 ff., Lüder, K. (1999d), S. 344 ff., Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 8, Budäus, D. (2000a), S. 72, Kämpfer, G./Vogelphoth, N. (2000), S. 5, Bals, H./Hack, H. (2001/2002), S. 283 ff., Budäus, D. (2002), S. 28, Budäus, D. (2003), S. 330, Lüder, K. (2003c), S. 22, Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. IV und S. 1.

¹⁷ Lüder, K. (2005), S. 35; Hervorhebung durch den Verfasser; vgl. ferner auch Budäus, D./Srocke, I. (2004), S. 342. *Aufwendungen* entsprechen dem monetarisierten Ressourcenverbrauch; *Erträge* sind das monetarisierte Ressourcenaufkommen einer Rechnungsperiode. Vgl. Körner, H. (2001), S. 30.

MERKMAL	Doppik	Kameralistik
Zeitraum	Ex-post (Jahresabschluss), ergänzt um auf die Zukunft gerichtete Pläne (Produktions-, Absatz- und Finanzpläne)	Ex-ante (Haushaltsplan), effektiv gebuchte Einnahmen und Ausgaben werden in der Jahresrechnung gebucht, die somit ex post ist
Pflichtbestandteile	Doppelte Buchführung einschließlich Jahresabschluss	Haushaltsplanung, Haushaltsvollzug, Verwaltungsbuchführung
Grundgrößen	Vermögen, Kapital, Aufwendungen, Erträge, Ein- und Auszahlungen	Ein- und Auszahlungen
Kontenstruktur	zweiseitig (Soll und Haben), einspaltig (Ist)	einseitig (Einnahmen oder Ausgaben), aber mehrspaltig (Soll / Ist / Rest)
Buchungsweise	Doppelt, entgegengesetzt, beim Entstehen Soll an Haben ; daraus erkennbar die Herkunft und der Verbleib der Rechnungsbeiträge	Verbuchung i.d.R. zum Zahlungszeitpunkt = Kassenwirksamkeit; Gegenüberstellung ausgeführte vs. angeordnete Ausgaben / Einnahmen; einfache Buchführung
Rechnungsverbund und Rechenkategorien	Integrierte kaufmännische Erfolgs- und Bestandsrechnungen (mit Ein- und Auszahlungen, Einnahmen und Ausgaben, Erträgen und Aufwendungen, Erlöse und Kosten, Vermögen und Kapital)	Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen (teils mit verbundenem Vermögens- und Schuldennachweis)
Wirtschaftliche Orientierung	Erfolgswirtschaftlich	Finanzwirtschaftlich
Ziele	<ul style="list-style-type: none"> - Dokumentation aller Geschäftsvorfälle - Feststellung des Vermögens und der Schulden sowie deren Änderungen - Informationen über das Ressourcenaufkommen (Ertrag) und den Ressourcenverbrauch (Aufwand) - Ermittlung des (kaufmännischen) Erfolges (Gewinn und Verlust) - einzelwirtschaftliche Rentabilität, Wirtschaftliches Handeln / Wirtschaftlichkeitskontrolle 	<ul style="list-style-type: none"> - Planung und Erfassung aller Zahlungsströme des Haushaltsjahres - Kontrolle der Einhaltung der Haushaltsansätze (Soll-Ist) - Sicherung Haushaltsausgleich¹⁸ (Einnahmen und Ausgaben aufeinander abstimmen) - Information über offene Forderungen, Schulden sowie Geldvermögen - gesamtwirtschaftliche Ordnung
Spezifische Vorteile	Breiter Datenumfang; liefert auch Daten für eine Kosten- und Leistungsrechnung (Wirtschaftlichkeitsermittlungen)	Integration eines zukunftsorientierten Bestandteils, Kassengebaren gut erkennbar

Tab. 1: Unterscheidungsmerkmale Doppik versus Kameralistik

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Eichhorn, P. (1987a), S. 57, Eichhorn, P. (1991), S. 188, Harms, J. C. (1999), S. 32, Schuster, F. (2001), S. 8 ff. und Bachmann, P. (2004), S. 25 ff.

Es muss beachtet werden, dass **das neue öffentliche Rechnungssystem zwar im Grundkonzept technisch dem kaufmännischen Rechnungswesen ähnlich** sein wird,¹⁹ sich aber wegen der Besonderheiten des öffentlichen Sektors **materiell von diesem deutlich unterscheiden muss.**²⁰ Eine Kommunalverwaltung verfolgt das Hauptziel der Erfüllung öffentlicher Aufgaben ohne Gewinnerzielungsabsicht und hat deshalb einen anderen Informationsbedarf als ein Kaufmann.²¹ So ist es beispielsweise eine Notwendigkeit, dass - wie im Rahmen des bisherigen kameralistischen Rechnungswesens - eine

¹⁸ Zur Bedeutung des Haushaltsausgleichs für eine Kommune vgl. Abeln, B. (2004), S. 51 ff.

¹⁹ Vgl. KGSt (1995b), S. 13.

²⁰ Vgl. Oettle, K. (1991), S. 220 ff., Loitz, R. (1999), S. 2129, Lüder, K. (1999b), S. 42, Kämpfer, G./Vogelphoth, N. (2000), S. 5, Körner, H. (2001), S. 30 f., Lüder, K. (2003b), S. 410 ff., Häfner, P. (2005), S. 24.

²¹ Vgl. Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 3.

Überwachung des Haushaltsvollzugs und der Liquidität ermöglicht wird.²² Ziel einer auf dem Ressourcenverbrauchskonzept basierenden Reform ist es, mittels einer dezentralen und outputorientierten Ressourceneinsatzsteuerung, die Effektivität und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns zu verbessern,²³ die langfristige öffentliche Aufgabenerfüllung zu sichern und die neuen Informationsbedürfnisse zu befriedigen.²⁴ Ferner geht es darum, Regeln für eine gerechte „intertemporale Lastenverteilung“ zu schaffen, die eine Deckung der Aufwendungen durch Erträge sicherstellen und dafür sorgen, dass Art. 115 Abs. 1 Satz 2 GG²⁵ eingehalten wird.²⁶ Aus diesen aufgeführten Überlegungen heraus, bedarf es eines Referenzmodells für die Kommunen, d.h. konkreter Vorschriften für die Ausgestaltung der Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften, die speziell auf Städte und Gemeinden ausgerichtet sind.²⁷

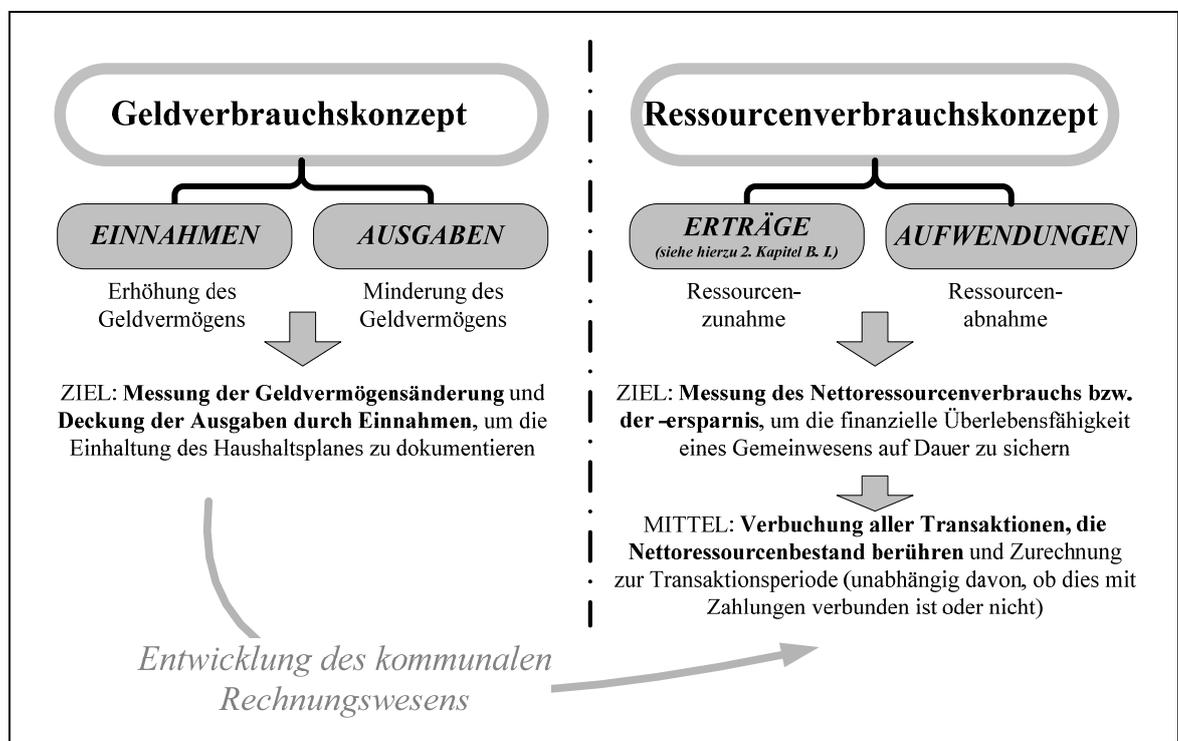


Abb. 2: Entwicklung des kommunalen Rechnungswesens

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Häfner, P. (2005), S. 36.

²² Vgl. Wissenschaftliche Kommission „Öffentliche Unternehmen und Verwaltungen“ (1988), S. 318 und Mitschke, J. (1990), S. 93.

²³ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 1.

²⁴ Vgl. KGSt (1995b), S. 8.

²⁵ Dieser haushaltspolitisch höchst brisante Satz sagt aus, dass die Mittelzuflüsse aus Krediten die Summe der im Haushaltsplan veranschlagten Ausgaben für Investitionen nicht überschreiten dürfen. D.h. es darf nicht „auf Kredit“ gewirtschaftet werden. Dennoch wurde beispielsweise bei Aufstellung des Bundeshaushalts 2006 bereits das fünfte Mal in Folge gegen diesen verfassungsrechtlichen Grundsatz verstoßen. Die Messung des Nettoressourcenkonsums kann die Informationen für eine verbesserte Abstimmung von Ressourcenkonsum und -aufbringung liefern. Vgl. Lüder, K. (1993), S. 73.

²⁶ Vgl. Lüder, K. (2005), S. 36.

²⁷ Vgl. Kröger, C. (2005), S. 629.

Ferner ist noch auf Folgendes hinzuweisen: „Das kaufmännische Rechnungswesen auf Basis der Doppik steht für den Rechnungsstil und die konzeptionelle Grundlage eines Rechnungssystems.“²⁸ Die *Doppik ist also Buchführungsmethodik und Rechnungskonzept zugleich*.²⁹ Das „kommunale HGB“ (so werden im Weiteren die Anpassungen des HGB an kommunale Bedürfnisse bezeichnet³⁰) sowie die IPSAS sind hingegen lediglich mögliche Referenzmodelle, wie ein Rechnungssystem ausgestaltet werden kann.

2. Modellprojekte des „Integrierten öffentlichen Rechnungswesens (IöR)“

In der Bundesrepublik Deutschland existieren mehrere bundeslandbezogene Modellprojekte, die alle eine Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens in Kernverwaltungen hin zu einer Ressourcenorientierung bezwecken und auf das HGB als Referenzmodell aufbauen.³¹ Insbesondere sind hier das „Neue kommunale Finanzmanagement“³² (NKF), das „Neue kommunale Rechnungs- und Steuerungssystem“³³ (NKRS) und das „Neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen“³⁴ (NKH/NKR - Speyerer Verfahren, vgl. auch Pilotprojekt in der Großen Kreisstadt Wiesloch³⁵) zu nennen.³⁶ Bei der Ausgestaltung findet dabei in allen Reformprojekten eine Kopplung von Elementen der Doppik mit einem entsprechend angepassten Haushaltswesen (integrierte Budgetierung / Planungsrechnung und Rechnungslegung³⁷) statt.³⁸ „No resource accounting without resource budgeting“³⁹. Auf Basis der Erfahrungen dieser Modelle hat die Innenministerkonferenz der Länder im November 2003 Leittexte und Musterentwürfe publiziert.⁴⁰ Allen Modellprojekten liegt das sog. **Drei-Komponenten-Rechnungssystem**⁴¹ zugrunde, das erstmals von

²⁸ Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 4

²⁹ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 194 ff.

³⁰ Wie im zweiten Kapitel gezeigt wird, ist „*kommunales HGB*“ ein fiktiver Begriff der zusammenfassend die kommunalen Anpassungen an das HGB bezeichnet; konkret sind darunter in dieser Arbeit die drei doppelischen Pilotprojekte NKF, NKR/NKH, NKRS, diverse Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder auf doppischer Basis und Stellungnahmen des IDW, der KGSt sowie des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „IVR“ zu verstehen - ergänzt durch Einzelstimmen aus Wissenschaft und Praxis.

³¹ Vgl. Budäus, D./Srocke, I. (2004), S. 344.

³² Vgl. Schuster, F. (2001), S. 218, Bernhardt, H./Mutschler, K./Stockel-Veltmann, C. (2005), S. 165 ff., Häfner, P. (2005), S. 101 ff. und Modellprojekt NRW (2003), S. 1 ff.

³³ Vgl. Körner, H. (2001), S. 1 ff.

³⁴ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 1 ff. Lüder, K./Behm, C./Cordes, U. (1998), S. 1 ff. und Lüder, K. (1999c), S. 1 ff.

³⁵ Mit dem ersten *Doppik-Pilotprojekt* in Deutschland in der *Großen Kreisstadt Wiesloch* wurde das ressourcenverbrauchsorientierte Rechnungswesen auch in der deutschen kommunalen Verwaltungspraxis als praktikierbar erprobt; der „Feldversuch Wiesloch“ hat(te) insofern Modellcharakter.

³⁶ Vgl. Adam, B. (2004a), S. 125 ff.

³⁷ Vgl. Budäus, D. (2005), S. 7.

³⁸ Vgl. Bachmann, P. (2004), S. 34.

³⁹ Lüder, K. (1999a), S. 9; vgl. ferner auch Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 8, Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 3 sowie Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 2.

⁴⁰ Vgl. IMK (2003a), S. 1 ff., IMK (2003b), S. 1 ff. und IMK (2003c), S. 1 ff.

⁴¹ Vgl. Lüder, K. (1995), S. 2 ff. und Lüder, K. (1996), S. 4 f.

CHMIELEWICZ im Jahre 1973 vorgestellt⁴² und von LÜDER und dem WISSENSCHAFTLICHEN ARBEITSKREIS „INTEGRIERTE VERBUNDRECHNUNG“ (IVR) hinsichtlich der speziellen Bedürfnisse von Kommunen weiterentwickelt wurde. Das neue öffentliche Rechnungswesen besteht aus drei Hauptrechnungen, die „im systematischen, geschlossenen Verbund der Doppik integrativ voneinander abgeleitet werden“⁴³ und daher über automatische Kontrollmechanismen verfügen.⁴⁴ Die Vermögens-, Ergebnis-⁴⁵ und Finanzrechnung⁴⁶, ergänzt durch eine entscheidungsorientierte Kosten- und Erlösrechnung (KER)⁴⁷. Ferner wären ein Erläuterungsbericht und ein Bericht über die erreichten Wirkungen wünschenswert.⁴⁸ Die wechselseitigen Verknüpfungen⁴⁹ sind Abbildung 3 zu entnehmen.

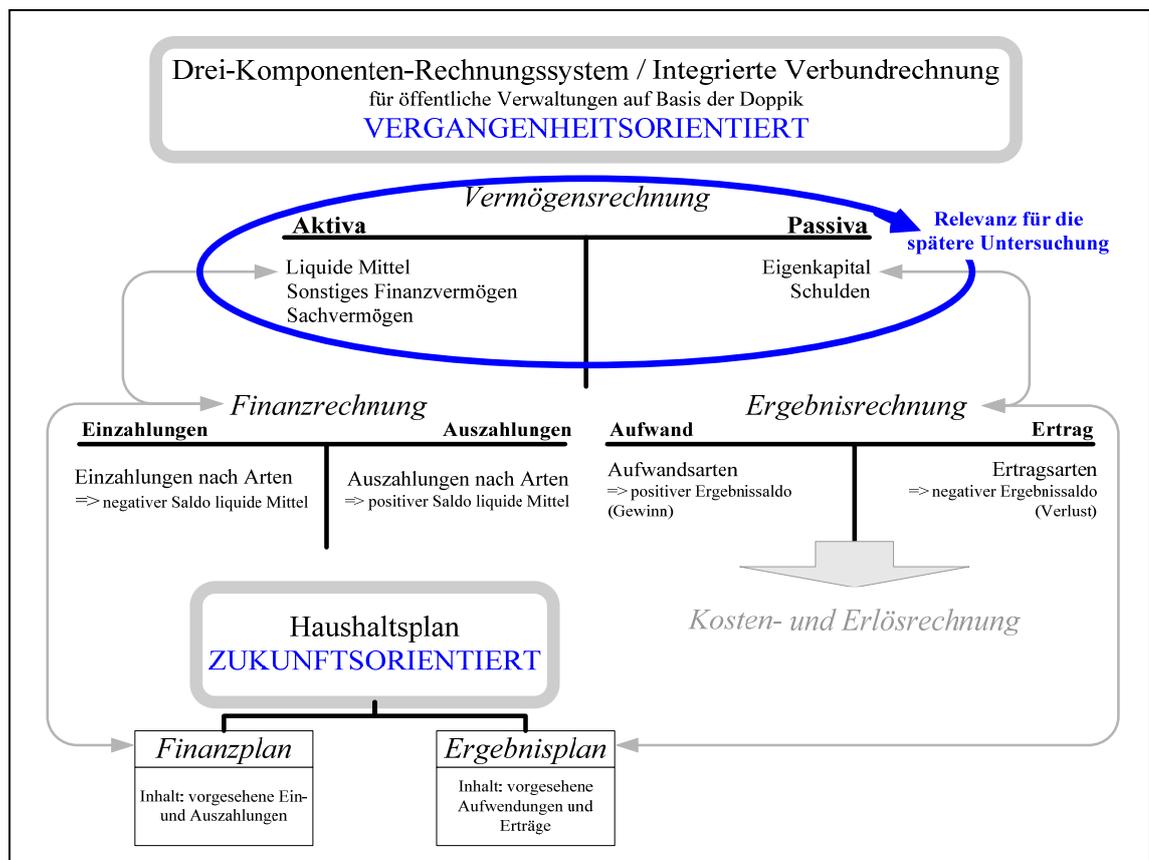


Abb. 3: Drei-Komponenten-Rechnungssystem / Integrierte Verbundrechnung

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Lüder, K. (1996), S. 109, Lüder, K. (1999c), S. 10, Schuster, F. (2001), S. 215, Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 11, Budäus, D. (2005), S. 10, Häfner, P. (2005), S. 40.

⁴² Vgl. Chmielewicz, K. (1973).

⁴³ Cordes, U. (1996), S. 156; vgl. auch Windmüller, R. (2002), S. 169.

⁴⁴ Vgl. Budäus, D. (1993), Sp. 1438 ff., Lüder, K. (1996), S. 28 und Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 7.

⁴⁵ Vgl. Cordes, U. (1996), S. 156, Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 25, Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 10.

⁴⁶ Zu den Anforderungen an eine kommunale Finanzrechnung vgl. Mühlen, M. zur (2004), S. 56.

⁴⁷ Diese wird in der Privatwirtschaft außerhalb der Doppik statistisch geführt; auch im öffentlichen Rechnungswesen wird sie nicht in den Rechnungsverbund aufgenommen. Vgl. Schuster, F. (2001), S. 213 und zusätzlich Budäus, D. (1993), Sp. 1443 f., Buschor, E./Schedler, K. (1994), S. X, Zahradnik, S. (1997), S. 168, Budäus, D. (2000b), S. 305 ff. und Lüder, K. (2001), S. 57 ff., Streitferdt, L./Eberhardt, T. (2001), S. 214, Windmüller, R. (2002), S. 169, Hewer, A. (2003), S. 38 ff. und Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2004), S. 198.

⁴⁸ Vgl. Budäus, D. (1998), S. 70 f.

⁴⁹ Vgl. IASB (1989), S. 313 - Framework Tz. 20 und Streitferdt, L./Eberhardt, T. (2001), S. 208 f.

Der Fokus der vorliegenden Arbeit liegt auf Ansatz- und Bewertungsproblemen, wie sie sich bei der Aufstellung der **Vermögensrechnung** ergeben. Sie ist die „**dominante Primärrechnung**“⁵⁰ und kann als „Werte- oder Kräftespeicher“⁵¹ der Kommune gesehen werden. Konzeptionell ist sie an die kaufmännische Bilanz⁵² angelehnt. Jedoch ist dem entgegenzuhalten, dass „im Bereich der öffentlichen Haushaltswirtschaft, der ‚Hoheitswirtschaft‘, keine kaufmännischen Ziele verfolgt werden“⁵³ und deshalb muss auch eine Bilanz dort anders aussehen. Sie umfasst vollständig und möglichst objektiv⁵⁴ neben sämtlichen künftigen Nutzungspotentialen in Gestalt des Sach- und Finanzvermögens der Kommunen (Aktiva, Vermögensseite) auch künftige Belastungspotentiale in Form von Verbindlichkeiten und Rückstellungen (Passiva, Finanzierungsseite) sowie als Residualgröße die Nettoposition⁵⁵ (Reinvermögen = kommunales Eigenkapital). Eine vollständige Vermögensrechnung (Vollvermögensrechnung) ist verfassungsrechtlich geboten.⁵⁶ Beide Seiten müssen wertmäßig ausgeglichen sein (sog. Deckungsfunktion⁵⁷ der Bilanz); daher lautet die **Bilanzgleichung: Vermögen = Kapital**.⁵⁸ Damit zeigt sie Höhe und Zusammensetzung des Vermögens sowie dessen Finanzierung im Moment des Bilanzstichtages.

II. Die Zwecke des kommunalen Rechnungswesens

Aus dem öffentlichen Interesse leitet sich eine Zielvielfalt⁵⁹ und daraus wieder geradezu unzählige öffentliche (Kern-)aufgaben der kommunaler Verwaltungen ab.⁶⁰ Ergänzt man das allgemeine Rechnungsziel⁶¹ um den Mitteleinsatz, wird aus diesem der Rechnungszweck.⁶² Wie fundamental der Rechnungszweck als Basis zur Ausgestaltung des Rechnungswesens ist, zeigt sich aus dem Zitat von *WALB*: „Die Bilanz als solche wird (...) zu

⁵⁰ Budäus, D. (1999a), S. 328, Hervorhebung durch Verfasser

⁵¹ Dieser Ausdruck entstammt dem Standardwerk der dynamischen Bilanztheorie *„Die Dynamische Bilanz“* von Eugen Schmalenbach. Vgl. Schmalenbach, E. (1953), S. 59. Siehe ferner Schmalenbach, E. (1919), S. 1 ff., Moxter, A. (1984a), S. 29 ff. und Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 21.

⁵² Das Wort „Bilanz“ geht zurück auf den ital. Begriff „*Bilancia*“ (dt. Waage). Die Begriffe „Bilanz“ und „Vermögensrechnung“ sind im Weiteren synonym zu verstehen. Vgl. Eichhorn, P. (1991), S. 184 und Eichhorn, P. (2005a), S. 315 ff. Zur Grundstruktur der Bilanz vgl. Lüder, K. (2001), S. 47 ff.

⁵³ Johns, R. (1980), S. 1007. Zur Notwendigkeit und zu den Grenzen öffentlicher Vermögensrechnungen siehe Oettle, K. (1991), S. 198 ff.; deren Zwecke und Ziele finden sich in Buchholz, W. (1985), S. 235 ff.

⁵⁴ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 238.

⁵⁵ Als *Nettoposition* wird die Differenz zwischen kommunalem Vermögen und kommunaler Schulden bezeichnet. Ist die Nettoposition positiv, wird sie Reinvermögen genannt; falls sie einen negativen Wert aufweist, liegt ein nicht gedeckter Fehlbetrag vor. Vgl. Lüder, K. (1996), S. 16 ff.

⁵⁶ Vgl. Art. 114 Abs. 1 GG (26. Juli 2002), §§ 73, 86 BHO (22. September 2005), Bundesrechnungshof (2001), Mülhaupt, L. (1993), S. 101.

⁵⁷ Vgl. Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 27.

⁵⁸ Vgl. Homann, K. (2003), S. 31, Häfner, P. (2005), S. 72 und S. 111 f.

⁵⁹ Vgl. Oettle, K. (1966), S. 252 ff. und Brede, H. (1989), Sp. 1868.

⁶⁰ Vgl. hierzu die Theorie der öffentlichen Aufgaben in Eichhorn, P. (2001b), S. 410.

⁶¹ Zu den Rechnungszielen siehe Eichhorn, P. (1987a), S. 53 ff. und Mülhaupt, L. (1989), Sp. 1367 f.

⁶² Vgl. Buchholz, W. (1985), S. 237, Stüdemann, K. (1990), S. 331 f. und Diemer, R. (1996), S. 79.

einem reinen Rechnungsfaktor, dessen Gestalt und Bedeutung sich allein aus dem Zweck (bzw. der Funktion) der Rechnung herleitet.“⁶³ Die Anforderungen an den Inhalt einer externen kommunalen Rechnungslegung entscheiden sich also anhand der Zwecke, die mit diesem Informationsinstrument verfolgt werden.⁶⁴ WALB und JOHNS erläuterten bereits in den 30er Jahren, dass es einen **zentralen Unterschied zwischen öffentlicher und privater Rechnungslegung** gibt und dieser **in den grundverschiedenen Rechnungszwecken** liege.⁶⁵ Der erwerbswirtschaftliche Einzelabschluss dient vor allem der Ermittlung des Jahreserfolges in Form des Gewinns bzw. Verlusts und ist damit zum einen Bemessungsgrundlage einer eventuellen Ausschüttung an die Anteilseigner (Dividende) sowie zum anderen Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung des Fiskus.⁶⁶ Die öffentliche Rechnungslegung hingegen ist auf den Nachweis der sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung sowie der wertmäßigen Substanzänderung gerichtet.⁶⁷ In aktuellen Schriften werden immer wieder sechs Zwecke - teils allgemein, teils spezifisch öffentlich - genannt. Allerdings werden diese je nach Autor mit einer immanent anderen Gewichtung und unterschiedlichem Stellenwert zueinander versehen. In Tabelle 2 sind alle Zwecke ohne Wertigkeit aufgelistet und erläutert. Darauf aufbauend, unterscheidet man innerhalb der Zweckhierarchie-Modelle zwei Lager, die man nach deren bekanntesten Vertretern benennt: Die „*traditionelle Sichtweise*“⁶⁸ (MÜLHAUPT) sieht neben dem Zweck der Haushaltsvollzugskontrolle (Kontrollzweck) noch die Dokumentations- und Informationsfunktion als übergeordnete Rechnungszwecke.⁶⁹ Die „*neuere Sichtweise*“⁷⁰ (LÜDER) baut auf agentur-⁷¹ und schutzzwecktheoretischen Ansätzen auf.⁷² Hier werden Dokumentations- und Informationsfunktion nicht als eigenständige Rechnungszwecke, sondern als wesentliche Hilfszwecke verstanden. LÜDER sieht in der Steuerungs- und Entscheidungsunterstützung einen wichtigen Zweck kommunaler Rechnungslegung.⁷³ Die oberste Funktion der Rechnungslegung liegt seiner Ansicht nach jedoch im Schutzzweck.

⁶³ Walb, E. (1966), S. 36; Im Schrifttum werden die Begriffe „Zweck“ und „Funktion“ meist analog verwendet. Auch im Rahmen dieser Arbeit werden sie deshalb weitgehend synonym verwendet.

⁶⁴ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 11.

⁶⁵ Siehe hierzu auch Merschbächer, G. (1987), S. 151 ff.

⁶⁶ Vgl. Vogelpoth, N. (2004a), S. 57.

⁶⁷ Vgl. Johns, R. (1940), S. 166 und S. 170, Johns, R. (1943), S. 1 ff., Walb, E. (1966), S. 36 ff. sowie Johns, R. (1980), S. 1007.

⁶⁸ Vgl. König, H./Wobser, E. (1967), S. 5.

⁶⁹ Vgl. Mülhaupt, L./Gornas, J. (1973a), S. 122 f., Mülhaupt, L./Gornas, J. (1973b), S. 30 ff., Mülhaupt, L. (1985), S. 80 ff., Mülhaupt, L. (1987), S. 57 ff. und Eisele, E./Mülhaupt, L. (1994), S. 17.

⁷⁰ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 11 ff.; siehe ferner auch Streitferdt, L. (1994), S. 863 ff., Streitferdt, L./Eberhardt, T. (2001), S. 205 f. sowie Lüder, K. (2006), S. 607.

⁷¹ Zur Prinzipal-Agenten-Theorie im kommunalen Rechnungswesen siehe Anlage 3.

⁷² Vgl. Merschbächer, G. (1987), S. 157 ff.

⁷³ Vgl. Budäus, D. (2005), S. 5.

Zwecke der kommunalen Rechnungslegung	
Informationszweck	<p>“Für öffentliche Gebietskörperschaften bedarf es eines Informationssystems, das die finanziellen Konsequenzen der durch Politik und Verwaltung getroffenen Entscheidungen transparent macht.“⁷⁴ Die Informationsvermittlung ist der ursprünglichste Zweck zur Gestaltung des Rechnungswesens.⁷⁵ In der wissenschaftlichen Literatur leitet man die Zwecke des kommunalen Rechnungswesens deshalb meist aus den originären Informationsbedarfe⁷⁶ der verschiedenen internen und externen Rechnungswesenadressaten⁷⁷ ab. Zweck der Rechnungslegung ist es, aussagekräftige, klare, konsistente, präzise, relevante, umfassende, vergleichbare, verlässliche und verständliche Informationen rechtzeitig, transparent und wirtschaftlich zur Verfügung zu stellen.⁷⁸ Diese können Daten über die tatsächliche finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft, die Ergebnisstruktur sowie die Kostenwirtschaftlichkeit, die erzielten Wirkungen und den Haushaltsvollzug enthalten.⁷⁹ Allerdings ist dies zu relativieren: „selbst das am weitesten entwickelte System (kann, A.G.) nicht alle Informationsbedürfnisse der Adressaten erfüllen“⁸⁰. Mittels Rechnungslegung können Informationsasymmetrien ausgeräumt und „die faktische Allmacht“ des Managements (Kämmerer, Amtsleiter von Stadt- und Gemeindekassen) und der zuständigen Politiker ingeengt werden. Wesentlich ist, dass es keine einheitlichen Informationsbedürfnisse der Stakeholder einer Kommune gibt (vgl. Anlage 3).</p>
Dokumentations- / Abbildungszweck	<p>Die Erfüllung der Dokumentationsfunktion soll ein vollständiges und objektives Bild der finanziellen Situation einer Kommune sicherstellen.⁸¹ Darüber hinaus sollen die Ziele einer Verwaltung sowie die dafür eingesetzten Mittel dargestellt sowie über die Zielerreichung bzw. Aufgabenerfüllung berichtet werden. Die Abbildung des Geschehens dient der Befriedigung interner und externer Informationsbedürfnisse. Insofern ist die Dokumentation als Hilfsfunktion der Information anzusehen. Die <i>INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS</i> sieht sie im Wesentlichen als Hilfsfunktion der Entscheidung an.⁸²</p>
Dispositions- / Steuerungszweck	<p>In der öffentlichen Rechnungslegung ist die Steuerungs- und Entscheidungsunterstützung von besonders großer Bedeutung.⁸³ Das Rechnungswesen beeinflusst und steuert die Verhaltensweisen der Akteure und Entscheidungsträger in öffentlichen Verwaltungen.⁸⁴ „Decision-makers must use information to analyse the need for change and then act on it by shifting course where necessary.“⁸⁵ Das kommunale Rechnungswesen stellt im Idealfall Entscheidungshilfen bereit und übt eine Anreizfunktion aus.⁸⁶</p>

⁷⁴ Budäus, D./Srocke, I. (2004), S. 340

⁷⁵ Vgl. Schauer, R. (1993), S. 150 und Diemer, R. (1996), S. 79 f.

⁷⁶ Vgl. Lüder, K. (1991a), S. 169, KGSt (1995b), S. 9, Streim, H. (1999), S. 322 ff. sowie ebenfalls Adam, B. (2005b), S. 407.

⁷⁷ Vergleiche hierzu Anlage 3.

⁷⁸ Vgl. Lüder, K. (2003b), S. 416, ergänzt wird dies durch KGSt (1995b), S. 9 f.

⁷⁹ Vgl. hierzu Budäus, D. (1998), S. 71, Brede, H. (1999), S. 366, Budäus, D. (1999a), S. 324 f. sowie auch Niemann, U. (2000), S. 35.

⁸⁰ Streim, H. (1999), S. 321

⁸¹ Vgl. Streitferdt, L./Eberhardt, T. (2001), S. 205 und Srocke, I. (2004), S. 44.

⁸² Vgl. Probst, P. (2000), S. 86 f.

⁸³ Vgl. Merschbächer, G. (1987), S. 156 und S. 167 und Streitferdt, L./Eberhardt, T. (2001), S. 213.

⁸⁴ Vgl. Sacco, J./Nagy, R. (2004), S. 382; ähnlich in IASB (1989), S. 312 - Framework Tz. 12.

⁸⁵ IPAC und York University, Ian MacDonald (3. Mai 2006), <http://ipac.ca>

⁸⁶ Vgl. Budäus, D. (1998), S. 71, Budäus, D. (1999a), S. 324 f. und Harms, J. C. (1999), S. 30 f. sowie Homann, K. (2003), S. 3.

Rechenschaftszweck	<p>Der Jahresabschluss wurde von <i>SCHMALENBACH</i> als Instrument der Rechenschaftslegung über die abgelaufene Rechnungsperiode gesehen.⁸⁷ Dies gilt insbesondere für öffentliche Verwaltungen, denn diese finanzieren sich über Beiträge, Gebühren, Steuern und Zuwendungen (vgl. zweites Kapitel B.).⁸⁸ Das <i>GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB)</i>⁸⁹ drückt es wie folgt aus: „Financial reporting plays a major role in fulfilling government’s duty to be accountable in a democratic society. Public accountability is based on the belief that the taxpayer has a ‘right to know’, a right to receive openly declared facts that may lead to public debate by the citizens and their elected representatives. Use of financial reporting by citizens and legislative and oversight officials is pervasive.“⁹⁰ Der Rechenschaftszweck meint also den detaillierten, demokratisch gegenüber Öffentlichkeit, Parlament, Rechnungshof und übergeordneten Verwaltungen zu legitimierenden Nachweis über Herkunft und Verwendung der Finanzmittel sowie über die Deckung der Ausgaben durch zugeflossene Einnahmen.⁹¹</p>
Kontrollzweck	<p>Kontrolle wird oftmals als Hilfsfunktion der Rechenschaft gesehen.⁹² In der Kameralistik bestand die vorwiegende Aufgabe der Rechnungslegung darin, die Durchführung des Haushaltsplans zu kontrollieren.⁹³ Wie umfassend der Kontrollzweck in der Doppik definiert werden kann, zeigt das <i>GASB</i>. Dieses sieht die Funktion des kommunalen Rechnungswesens in der Haushalts- bzw. Budgetkontrolle („compare actual financial results with legally adopted budget“), der Finanz- und Ergebniskontrolle („assess financial condition and results of operations“), der Kontrolle rechtmäßiger Rechnungslegung („assist in determining compliance with finance-related laws, rules and regulations“) sowie der Kontrolle, ob effektiv und effizient gewirtschaftet wurde („assist in evaluating efficiency and effectiveness“).⁹⁴</p>
Schutzzweck	<p>Der Schutzzweck⁹⁵ ist zunächst durch den Individualschutz bestimmt. In einer Kommune kann er als ein Schutz des Bürgers in der Rolle des „Eigentümers“ einer Kommune verstanden werden (Obhut der Bürger, Steuerzahler und Wähler vor Fehlinvestitionen und überhöhter Abgabenlast).⁹⁶ Ferner ist noch der Funktionenschutz zu erwähnen.⁹⁷ Bei der öffentlichen Rechnungslegung umfasst dieser die Gewährleistung der demokratischen Gesellschaftsordnung (sog. Demokratieprinzip⁹⁸), der rechtmäßigen Wirkung staatlicher Institutionen, insbesondere der ordnungsmäßigen treuhänderischen Ressourcenverwendung zur Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben,⁹⁹ des verfassungsmäßigen Rechts der Bürger auf Information¹⁰⁰ sowie der intergenerativen Gerechtigkeit.¹⁰¹</p>

Tab. 2: Zwecke der kommunalen Rechnungslegung

Quelle: Eigene Darstellung.

⁸⁷ Vgl. Schmalenbach, E. (1953), S. 32 ff.

⁸⁸ Vgl. Anthony, R. N. (1989), S. 1, Mülhaupt, L. (1989), Sp. 1367, Eichhorn, P. (2001b), S. 411 und Vogelpoth, N. (2003), S. 287.

⁸⁹ Das Governmental Accounting Standards Board ist die US-amerikanische Institution, die Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung entwickelt. Sie steht unter der Aufsicht der Financial Accounting Foundation und ist privatrechtlich organisiert. Vgl. Hay, L. E. (1989), S. 4 und S. 12.

⁹⁰ GASB (1987), S. ii; vgl. auch Bovens, M. (2005), S. 183.

⁹¹ Vgl. Homann, K. (2003), S. 3.

⁹² Vgl. Reichard, C. (1987), S. 284.

⁹³ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 85.

⁹⁴ Vgl. Hay, L. E. (1989), S. 1.

⁹⁵ Vgl. Streitferdt, L. (1994), S. 863 f. sowie ferner Streitferdt, L./Eberhardt, T. (2001), S. 205 f.

⁹⁶ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 15, Diemer, R. (1996), S. 89 ff. und Niemann, U. (2000), S. 35

⁹⁷ Vgl. Merschbächer, G. (1987), S. 151 ff.

⁹⁸ Vgl. Vogelpoth, N. (2003), S. 284.

⁹⁹ Vgl. Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 2.

¹⁰⁰ Vgl. Körner, H. (2001), S. 30 f. und Lüder, K. (2003b), S. 416.

¹⁰¹ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 13 f. und Körner, H. (2001), S. 30.

In Anlehnung an die Stellungnahme des *WISSENSCHAFTLICHEN ARBEITSKREISES* „IVR“¹⁰², sollen im Rahmen dieser Arbeit die **Informations- und Schutzfunktion gleichberechtigt als die beiden Hauptzwecke** des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens gesehen werden. Rechnungslegung kann - so sie entsprechend ihrer Zwecke ausgestaltet ist - das zentrale *Instrument einer guten „Governance“*¹⁰³ der Kommunalverwaltung sein. Der Terminus „Nonprofit-Governance“ wurde hierbei von der OECD wie folgt definiert: „*Accountability*: meaning that it is possible to identify and hold public officials to account for their actions; *Transparency*: meaning that reliable, relevant and timely information about the activities (...) is available to the public; *Openness*: meaning (...) listen to citizens (...) and take their suggestions into account when designing and implementing public policies.“¹⁰⁴ Dies sind die drei zentralen Begriffe anhand derer Rechnungswesen zu beurteilen ist: mehr Rechenschaft, Transparenz und Offenheit.

III. Die Prinzipien öffentlicher Rechnungslegung

Der Gesetzgeber formuliert häufig sog. unbestimmte Rechts- und Gesetzesbegriffe.¹⁰⁵ Da er unmöglich alle Einzelfälle der Rechnungslegung „en detail“ regeln kann und möchte, führte er auch die Generalklausel der „*Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*“ (*GoB*)¹⁰⁶ in das deutsche Handels- und Steuerrecht sowie die Abgabenordnung ein und verweist damit auf außergesetzliche Normen und Erkenntnisquellen, die beim ordnungsmäßigen Führen von Büchern zu beachten sind.¹⁰⁷ Man spricht auch vom „Grundgesetz der Rechnungslegung“.¹⁰⁸ Die privatrechtlichen GoB werden zunächst mittels Haushaltsgrundsätzegesetz auch für die öffentliche Rechnungslegung einschlägig: § 33a HGrG bestimmt, dass - sofern die Kommune über ein doppisches Rechnungswesen verfügt - „nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in sinn-gemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches gebucht werden kann.“¹⁰⁹ Es ist allerdings zu mutmaßen, dass es in Zukunft „fixierte *Grundsätze ord-*

¹⁰² Vgl. Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 2.

¹⁰³ Die Herkunft des Wortes „*Governance*“ liegt im lat. „gubernare“, worunter man die Handlungen des Steuerns, Kontrollierens, Lenkens versteht.

¹⁰⁴ OECD (2002), S. 7

¹⁰⁵ Vgl. Scheffler, E. (2001), S. 15 und Budäus, D. (2006), S. 12.

¹⁰⁶ Vgl. §§ 238 Abs. 1, 243 Abs. 1, 264 Abs. 2 HGB (3. August 2005), § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG (22. Dezember 2005) und §§ 145 ff. AO (22. September 2005). Vgl. ferner auch Lüder, K. (2006), S. 606 ff.

¹⁰⁷ GoB sind meist Ausgestaltungen, Erweiterungen und Gewichtungen von bestehenden, abstrakten Bilanzierungsnormen des Gesetzgebers, insbesondere durch Wissenschaft und (höchststrichterliche) Rechtsprechung. Vgl. Baetge, J. (1993), Sp. 860, Moxter, A. (1993), S. 64 f. und S. 75, Baetge, J./Kirsch, H.-J. (1995), S. 135 ff., Tz. 238 ff., Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 104 f. sowie Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 11 ff.

¹⁰⁸ Vgl. Niemann, U. (2000), S. 18.

¹⁰⁹ § 33a HGrG (23. Dezember 2003), vgl. ferner auch Harms, J. C. (1999), S. 28 f.

nungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) geben wird, die sich in einem ersten Schritt an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung des Handelsgesetzbuches orientieren, sich aber zum Teil deutlich davon unterscheiden werden (insbesondere hinsichtlich des Ansatzes und der Bewertung von Vermögenspositionen)¹¹⁰. Dies muss vor dem Hintergrund gesehen werden, dass die Rechnungslegungsregeln des Handelsgesetzbuches nur schwer auf den öffentlichen Bereich übertragbar sind - es bedarf also einer eigenständigen kommunalen Konzeption.¹¹¹ Die Funktion dieser neu zu entwickelnden Richtsätze liegt in der Ausrichtung und inhaltlichen Ausgestaltung der gesamten kommunalen Rechnungen auf die Zwecksetzungen der öffentlichen Rechnungslegung,¹¹² wie sie im vorherigen Abschnitt definiert wurden. Überlegungen hinsichtlich dieser neu zu entwickelnden GoöB wurden bereits vom *WISSENSCHAFTLICHEN ARBEITSKREIS „IVR“*¹¹³ sowie vom *IDW* angestellt. Neben diesen sind die kaufmännischen GoB, wie sie insbesondere von *BAETGE*, *LEFFSON* und *MOXTER* ausgelegt werden, Grundlage der in Folge vorgestellten Systematik.¹¹⁴ Ihre Anwendbarkeit sowie notwendige Erweiterungen und Modifikationen für den kommunalen Haushalt werden zu prüfen sein. Gleichzeitig findet - der internationalen Ausrichtung der IPSAS entsprechend - ein Abgleich mit den international gängigen „qualitative characteristics“ des IASB und des IPSASB sowie den „Governmental Generally Accepted Accounting Principles“ des *GASB* statt.¹¹⁵ Daraus kann geschlossen werden, dass das in der Folge **definierte GoöB-System sowohl für ein doppeltes Referenzmodell auf Basis des HGB wie auch auf Grundlage der International Public Sector Accounting Standards einschlägig** ist. Die aufwändige und detaillierte Ableitung der Grundsätze ordnungsgemäßer öffentlicher Buchführung ist in den Anlagen dargestellt. Es wird hierbei der Systematik von *BAETGE*¹¹⁶ gefolgt, weshalb eine Strukturierung in Dokumentations-, Rahmen- (Anlage 4) und Systemgrundsätze (Anlage 5), Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg (Anlage 6), Ansatz- (Anlage 7) sowie Kapitalerhaltungsgrundsätze (Anlage 8) vorgenommen wird. In Abb. 4 werden sämtliche, im kommunalen Rechnungswesen anzuwendenden Prinzipien im Sinne einer **Gesamt-schau der GoöB** illustriert - diese wird im dritten Kapitel als Grundlage herangezogen, um zu beurteilen, ob / wieweit die IPSAS mit den folgenden Grundsätzen konform gehen.

¹¹⁰ Gerhards, R. (2005), S. 109, Hervorhebung durch Verfasser. Ähnlich sehen dies auch Ballwieser, W. (1999), Rz. 14 ff., Hewer, A. (2003), S. 21 und der Wissenschaftliche Arbeitskreis „IVR“ (2004), S. 198.

¹¹¹ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 29, Gerhards, R. (2005), S. 109 und Lüder, K. (2005), S. 39.

¹¹² Vgl. Budäus, D. (2005), S. 4.

¹¹³ Vgl. Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 1 ff.

¹¹⁴ Ein anerkanntes theoretisches System kommunaler GoB wird sich jedoch erst herauskristallisieren können, wenn theoretisch-deduktive Überlegungen aufgrund der Anwendung des neuen Rechnungskonzeptes durch induktiv ermittelte Ansätze aus der Verwaltungspraxis ergänzt und „gefiltert“ werden.

¹¹⁵ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 40 ff., Niemann, U. (2000), S. 1 ff. und Scheffler, E. (2001), S. 15.

¹¹⁶ Vgl. Baetge, J. (1993), Sp. 863 ff. sowie Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 114 ff.

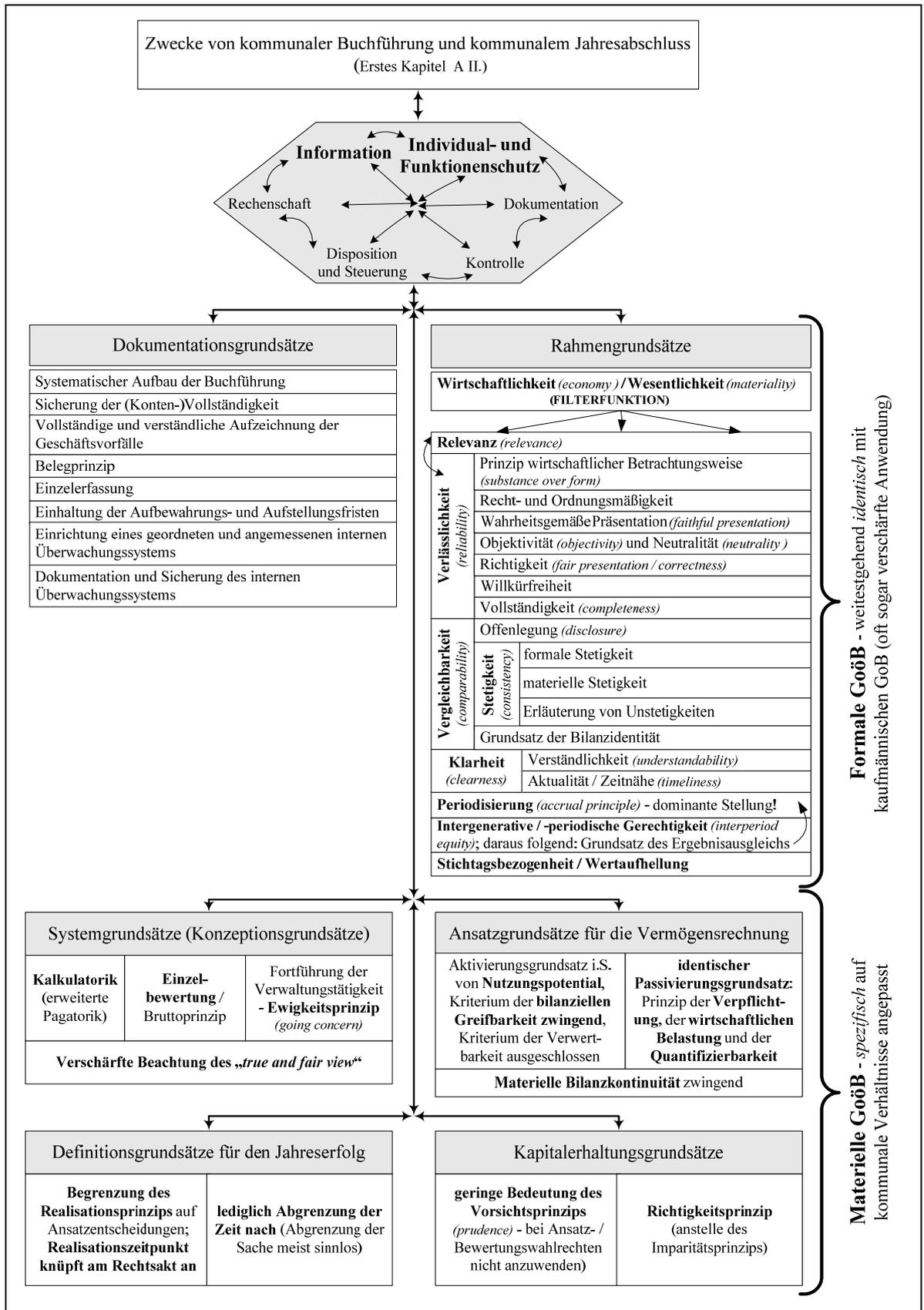


Abb. 4: Das System der kommunalen GoöB

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Baetge, J. (1993), Sp. 863 ff., Baetge, J./Kirsch, H.-J. (1995), S. 152, Baetge, J./Kirsch, H.-J., in: Küting, K./Weber, C.-P. (2002), Kap. 4, Rz. 50 sowie Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 142; im Original das System der erwerbswirtschaftlichen GoB - vom Verfasser modifiziert und ergänzt zum System der kommunalen GoöB.

B. Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Union

„Der Weg nach Europa ist unumkehrbar“¹¹⁷ - auch und gerade in Bezug auf das öffentliche Rechnungswesen. Globalisierung, Harmonisierung und Internationalisierung - dies sind drei Schlagwörter, welche die heutige Zeit charakterisieren. Der Umbau des kommunalen Rechnungswesens erfolgt vor dem Hintergrund und unter Einwirkung dieser Veränderungen.¹¹⁸ Unter **Harmonisierung** versteht man, bezogen auf das Rechnungswesen, einen „**process of increasing the compatibility of accounting practices by setting bounds to their degree of variation**“¹¹⁹ - also eine Erhöhung der Kompatibilität von Rechnungslegungspraktiken durch die Einschränkung von Wahlrechten. Ziel einer fortschreitenden Vereinheitlichung der internationalen öffentlichen Rechnungslegung ist es, dass gleiche ökonomische Sachverhalte im Rechnungswesen der Gebietskörperschaften verschiedener Länder in gleicher Art und Weise dargestellt (Vereinheitlichung des Begriffsystems) sowie bearbeitet (Vereinheitlichung von Verfahren) werden.¹²⁰ Ausgangspunkt für die internationale Harmonisierung des Rechnungswesens der Gebietskörperschaften sind finanzielle Notlagen der Haushaltskassen und damit auch eine hohe Abhängigkeit von den Kapitalmärkten.¹²¹ Durch die *wachsenden internationalen Verflechtungen bzw. verstärkte Integration internationaler Kapitalmärkte*¹²² werden diese zum Motor der Harmonisierung, denn dort treffen unterschiedliche Informationstendenzen aufeinander.¹²³ Einerseits besteht eine hohe Nachfrage nach zuverlässigen und vergleichbaren Informationen von öffentlichen Kreditnehmern.¹²⁴ Dem steht jedoch auf der Angebotsseite eine Informationsarmut des traditionellen öffentlichen Rechnungswesens, eine hohe Variabilität innerhalb der nationalen Rechnungslegungssysteme und damit ein nicht zu unterschätzendes Erfordernis nach besserer Vergleichbarkeit der dort gelieferten Informationen entgegen.¹²⁵ Für die Kommunen geht es dabei ganz praktisch darum, sich durch ein standardisiertes, transparentes und qualitativ hochwertiges Rechnungswesen ein gutes „Rating“ zu erarbeiten; das Stichwort lautet hier „Basel II“.¹²⁶ *Besondere Harmonisierungsbestrebungen* des öffentlichen Rechnungswesens existieren *innerhalb der Europäischen*

¹¹⁷ Eichhorn, P. (2006), Zitat Brückenschlag 2006 an der Universität Mannheim

¹¹⁸ Vgl. Lüder, K./Kampmann, B. (1993), S. 65, Chiomento, B. (1995), S. 610, Adam, B. (2005b), S. 406.

¹¹⁹ Nobes, C./Parker, R. H. (1991), S. 7, Hervorhebung durch Verfasser; vgl. hierzu auch Rost, P. (1991).

¹²⁰ Vgl. Rost, P. (1991), S. 25 f., Voormeulen, R. (1991), S. 123 ff., Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 755 und Ernst & Young Schweiz (8. Juni 2006), <http://www.ey.com/>.

¹²¹ Vgl. Ingram, R. W. (1984), S. 126 ff., Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 19 und Kröger, C. (2005), S. 635.

¹²² Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 201 ff., Rost, P. (1991), S. 27 ff., Lüder, K./Kampmann, B. (1993), S. 63 f., Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 7 und Adam, B. (2005b), S. 403.

¹²³ Parallel zum Kredit- existiert ein fiktiver Informationsmarkt. Vgl. Kosiol, E. (1968), S. 244 f.

¹²⁴ Vgl. Chiomento, B. (1995), S. 608, Srocke, I. (2002), S. 96 und Lüder, K. (2003c), S. 16.

¹²⁵ Vgl. Lüder, K./Kampmann, B. (1993), S. 63.

¹²⁶ Vgl. Monsen, N. (1994), S. 291 ff., Chiomento, B. (1995), S. 608, Lüder, K. (2002), S. 163, Bergmann, A./Gamper, A. (2004a), S. 140 f. und Srocke, I. (2005), S. 2.

Union.¹²⁷ Vor allem hinsichtlich der Aufstellung, Ausführung und Kontrolle des EU Haushaltes bedarf es einer harmonisierten, kompatiblen Rechnungslegung aller untergeordneten Gebietskörperschaften.¹²⁸ Gerade die Sicherung der Funktionsfähigkeit des gemeinsamen Binnenmarktes - insbesondere der bestehenden Wirtschafts- und Währungsunion - erfordert Überwachungsmechanismen bezüglich der nationalen Budgetpolitiken.¹²⁹ Die Kommunen haben ganz konkrete Interessen an einer Harmonisierung und nehmen deshalb zum Teil eine Vorreiterrolle ein.¹³⁰ Die Mittel aus den Fonds der Europäischen Union und anderer internationaler Organisationen werden für Kommunen nämlich anhand von Vergabekriterien verteilt, die ex ante an Informationen aus dem öffentlichen Rechnungswesen anknüpfen. Beiläufig ist es die Zunahme der transnationalen Zusammenarbeit von Grenzregionen im vereinten Europa, die das Bedürfnis nach vergleichbarer Rechnungslegung aufkommen lässt.¹³¹ Darüber hinaus werden der Staat und seine Leistungserbringer durch die immer größere Mobilität von Unternehmen und Bürgern zunehmend einem Konkurrenz- und Wettbewerbsdruck ausgesetzt.¹³² In diesem Wettbewerb der Gebietskörperschaften auf internationalem Niveau muss der „service publique“ eine möglichst effiziente Aufgabenerledigung sicherstellen.¹³³ Der beschriebene Trend zur Neugestaltung des öffentlichen Rechnungswesens in Europa geht eindeutig in Richtung einer transparenteren, doppischen Rechnungslegung, die dieses sicherstellt.¹³⁴ Diesen internationalen Entwicklungen des öffentlichen Rechnungswesens konnten und können sich auch die deutschen Gebietskörperschaften auf Dauer nicht entziehen.¹³⁵ Laut der Studie „REFORMING GOVERNMENTAL ACCOUNTING AND BUDGETING IN EUROPE“¹³⁶ liegt jedoch die *Durchsetzung eines einheitlichen, doppischen Rechnungswesens auf Grundlage internationaler Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor in Europa noch in weiter Ferne*.¹³⁷ Dennoch werden die in Folge vorgestellten IPSAS eine harmonisierende Wirkung auf die Mitgliedsstaaten der EU und darüber hinaus haben.

¹²⁷ Vgl. Loitz, R. (1999), S. 2127, Lüder, K. (2002), S. 165 und Lüder, K. (2003a), S. 355.

¹²⁸ Vgl. Voormeulen, R. (1991), S. 125 f., Brede, H. (1994), S. 90, Chiomento, B. (1995), S. 608, Diemer, R. (1996), S. 6, Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 755, Schreyer, M. (2004), S. 7 ff. und GFIR (27. Juni 2006), <http://www.gfir.de>, S. 2.

¹²⁹ Vgl. Lüder, K./Kampmann, B. (1993), S. 80 und Lüder, K. (2002), S. 165.

¹³⁰ Vgl. Lüder, K. (1999b), S. 44 und Lüder, K. (2003b), S. 414.

¹³¹ Vgl. Lüder, K./Kampmann, B. (1993), S. 69 ff. und Schreyer, M. (2004), S. 7 ff.

¹³² Vgl. Loitz, R. (1999), S. 2127 f. und GöW (16. Juni 2006), <http://goew.de>, S. 2 f.

¹³³ Vgl. Bergmann, A. (2004a), S. 22 f.

¹³⁴ Vgl. Council of Europe (1978), Council of Europe (1983), Montesinos, V./López, B./Aljarde, I. (2002), S. 86 f., Lüder, K. (2004), S. 12 ff. sowie Lüder, K. (2005), S. 40.

¹³⁵ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 2.

¹³⁶ Vgl. Lüder, K./Jones, R. (2003).

¹³⁷ Vgl. Lüder, K. (2002), S. 159 ff. sowie Kröger, C. (2005), S. 631.

C. IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

I. Standardsetzungsprojekt des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - Entstehung der IPSAS

IPSAS steht für **I**nternational **P**ublic **S**ector **A**ccounting **S**tandards; es handelt sich dabei um ein internationales Regelwerk zur Rechnungslegung im öffentlichen Sektor. Der Herausgeber, das *INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IFAC-IPSASB)*, im Weiteren z.T. einfach nur als „Board“ bezeichnet), ist Teil der *INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS*.¹³⁸ Das IPSASB wurde von der IFAC im Jahre 1986, damals noch als Public Sector Committee (PSC)¹³⁹ eingerichtet. Es handelt sich dabei um jenen dauerhaften Fachausschuss, der sich ausschließlich Fragen der Rechnungslegung und Prüfung im Bereich der öffentlichen Hand widmen soll.¹⁴⁰ Anfangs beschränkte sich das IPSASB (PSC) auf die Ausarbeitung fachwissenschaftlicher Schriften.¹⁴¹ Da man jedoch feststellen musste, dass der Publikation von konkreten Rechnungslegungsstandards international größere Beachtung geschenkt und eine weitreichendere Akzeptanz erzielt wird, entschied das IPSASB (PSC) zehn Jahre nach seiner Gründung das **IPSAS-Standardsetzungsprojekt** zu initiieren.¹⁴² Die Entwicklung und Veröffentlichung der IPSAS vollzieht sich im „*due process*“: nach Erarbeitung von ersten Ansätzen eines neuen Standards durch sog. Lenkungsausschüsse („steering committees“), werden diese vom „Board“ als „Exposure Draft“ (ED) (Entwurfssfassung) verbreitet und innerhalb einer angemessenen Frist (meist vier Monate) um Stellungnahme von interessierten, fachkundigen Kreisen gebeten.¹⁴³ Die Kommentare werden dann vom „Board“ bei der Erarbeitung der Endfassung des Standards mit einbezogen.¹⁴⁴ Der offensichtlich aufwändige Entwicklungsprozess führt zur Einbindung einer möglichst breiten Basis von Experten in die Erarbeitung sowie einer größeren internationalen Akzeptanz der Standards. Dies ist notwendig, da es sich bei den IPSAS derzeit lediglich um Empfehlungen handelt.¹⁴⁵ Das IPSASB ist eine *private Vereinigung, die keinerlei Richtlinien- oder Gesetzgebungskompetenz besitzt* und deshalb auf nationaler Ebene keine un-

¹³⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (22. Juni 2006), <http://www.ifac.org/about>.

¹³⁹ Das IFAC-IPSASB ging Ende 2004 aus dem Public Sector Committee der IFAC (IFAC-PSC) hervor. Als Nachfolgergremium hat es jedoch alle bereits verabschiedeten Standards, Studien und sonstige Veröffentlichungen übernommen. In diesem Beitrag wird die aktuelle Bezeichnung verwendet.

¹⁴⁰ Vgl. Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 754.

¹⁴¹ Vgl. Lüder, K. (1991a), S. 180 sowie Lüder, K. (2000), S. 841, Adhémar, P. (2002), S. 61 und Lüder, K. (2002), S. 152 f.

¹⁴² Vgl. Points, R. J./Bradbury, S. (2001), S. 52, Srocke, I. (2002), S. 95 sowie Srocke, I. (2004), S. 54.

¹⁴³ Vgl. Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 754, IFAC-IPSASB (2006c), S. 1 und GFIR (27. Juni 2006), <http://www.gfir.de>, S. 3. Meist spricht das IPSASB in der Einleitung explizit aufgetretene Probleme und strittige Punkte an und bittet hierfür um Kommentierung („specific matters for comment“).

¹⁴⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2006c), S. 1.

¹⁴⁵ Vgl. Lüder, K. (2003a), S. 355.

mittelbar verbindlichen Standards verabschieden kann.¹⁴⁶ Ziel ist es jedoch, über die weltweiten Mitgliedsorganisationen die herausgegebenen Verlautbarungen zu publizieren. Gleichzeitig sollen die Mitglieder darauf hinwirken, dass die Verlautbarungen und Standards in einzelstaatliche Vorschriften oder Grundsätze transformiert werden; zumindest sollen nationale, gesetzliche Anpassungen angeregt werden.¹⁴⁷

II. Öffentliche Institutionen als Geltungsbereich der IPSAS

„The International Federation of Accountants’ International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) develops accounting standards for **public sector entities**.“¹⁴⁸

Im Geltungsbereich der IPSAS liegen **ausschließlich öffentliche Institutionen und Verwaltungseinheiten** mit Leistungsaufträgen gegenüber der Bevölkerung und Politik.¹⁴⁹ Es steht folglich ausschließlich der Kernbereich einer öffentlichen Verwaltung im Fokus der IPSAS, nicht jedoch öffentliche Unternehmen und privatwirtschaftlich organisierte Beteiligungsgesellschaften (sog. Government Business Enterprises¹⁵⁰).¹⁵¹ Für diese ist die Anwendung der für den privatwirtschaftlichen Bereich entwickelten International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS - siehe unten) verpflichtend.¹⁵² Auf Deutschland bezogen heißt dies, dass Gebietskörperschaften wie Bund, Länder, Kreise oder Kommunen einschließlich der unter- oder nebengeordneten Behörden und Sondervermögen IPSAS anwenden sollen.¹⁵³ Für Beteiligungsgesellschaften - wie beispielsweise von Kommunen gehaltene Stadtwerke in Rechtsform einer GmbH oder AG - gelten dagegen IAS / IFRS.¹⁵⁴ Bisher wendet kein Staat die IPSAS in vollem Umfang an,¹⁵⁵ es bestehen jedoch teilweise Absichtserklärungen, sich bei der weiteren Entwicklung nationaler

¹⁴⁶ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 169.

¹⁴⁷ Vgl. Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 753 f. sowie Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1361, Srocke, I. (2004), S. 54 und GFIR (27. Juni 2006), <http://www.gfir.de>, S. 1.

¹⁴⁸ IFAC-IPSASB (2006c), S. 1, Hervorhebung durch Verfasser; unter „entities“ sind die deutschen Gebietskörperschaften zu verstehen; im Weiteren wird jedoch teilweise auch die direkte Übersetzung „Einheiten“ bzw. „bilanzierende Einheiten“ verwendet.

¹⁴⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 1 und Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 35 und IFAC-IPSASB (2006b), Preface, S. 14 ff.

¹⁵⁰ Unter „GBEs“ sind öffentliche Einheiten zu verstehen, die eine eigene Rechtspersönlichkeit aufweisen, eine Aufgabe übertragen bekommen haben, gewinnorientiert oder kostendeckend arbeiten, nicht von den Mittelzuweisungen der Verwaltung abhängig sind und von einer öffentlichen Einheit beherrscht werden. Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 6.

¹⁵¹ Beispielsweise zu finden in IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 2 sowie IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 2. Vgl. hierzu ferner Adhémar, P. (2002), S. 62 und Lüder, K. (2003a), S. 350.

¹⁵² Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 4 f.; beispielhaft auch in IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 5 sowie IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 11.

¹⁵³ Vgl. IFAC-IPSASB (2000d), Tz. 1 und Srocke, I. (2005), S. 3.

¹⁵⁴ Vgl. GFIR (27. Juni 2006), <http://www.gfir.de>, S. 1

¹⁵⁵ Vgl. Gamper, A./Schmid, R. (2004), S. 26 und Ernst & Young Schweiz (8. Juni 2006), http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Switzerland_D.

Rechnungslegungsvorschriften an den IPSAS orientieren zu wollen.¹⁵⁶ Eine Transformation der vom IPSASB erarbeiteten Standards in nationale Vorschriften und Grundsätze steht auch in Deutschland noch aus¹⁵⁷ bzw. ist nicht abzusehen. Allerdings existieren bereits einige supranationale und internationale Organisationen, welche die IPSAS anwenden oder sich derzeit in der Implementierungsphase befinden.¹⁵⁸ Überdies existieren verschiedene Pilotprojekte, mit denen bereits konkrete Umsetzungserfahrungen gesammelt werden bzw. wurden. Im deutschsprachigen Raum ist hierbei das *KTI-Forschungsprojekt „Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS“* am Beispiel der *Stadt Kloten (Schweiz)* zu nennen.¹⁵⁹ BERGMANN ET AL. haben dabei den Nutzen eines IPSAS-Abschlusses evaluiert und konkrete Richtlinien zur Aufstellung eines solchen ausgearbeitet. Wichtigstes Resultat dieses Projektes ist, dass die praktische Anwendung der IPSAS als machbar demonstriert und eine kompakte Darstellung der finanziellen Situation einer Kommune durch die Anwendung der internationalen Standards bewiesen wurde.¹⁶⁰

III. Zielsetzungen der IPSAS

Die IPSAS sollen durch ihre internationale Ausrichtung zur **Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens** beitragen (vgl. Abschnitt B.).¹⁶¹ Daneben steht die **Informationsvermittlung als ursprünglichstes Ziel** im Mittelpunkt. Das IPSASB hat es sich zur Aufgabe gemacht, die immer noch als „dürftig“ geltende Qualität der von öffentlichen Einheiten offen zu legenden finanziellen (Schlüssel-)Informationen¹⁶² *über und für*

¹⁵⁶ Die Schweiz im Rahmen der IPSAS-Einführung der internationalen Gemeinschaft weit voraus: vgl. Eidgenössische Finanzverwaltung (2002), S. 13. Hervorzuheben sind hier ferner die Länder Australien, Finnland, Großbritannien, Island, Kanada, Neuseeland und Schweden.

¹⁵⁷ Vgl. IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, Tz. 9.

¹⁵⁸ Die *Europäische Union* wird für das Haushaltsjahr 2005 erstmals ihren Jahresabschluss nach IPSAS erstellen, vgl. EU Kommission (20. Juni 2006), <http://europa.eu.int> sowie Europäische Union (2003), S. 1032. Eine Annahme durch den Rechnungshof ist jedoch erst für September / Oktober 2006 zu erwarten; erst danach erfolgt die Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union. Vgl. hierzu auch Montesinos, V./López, B./Alijarde, I. (2002), S. 89. Die *NATO* und deren angegliederte Institutionen beabsichtigen für das Jahr 2006 erstmals ihren Jahresabschluss auf Basis der IPSAS zu erstellen. Vgl. IFAC-IPSASB (2002) und GFIR (27. Juni 2006), <http://www.gfir.de>, S. 1. Die *OECD* erstellt ihre Jahresabschlüsse seit dem Jahr 2000 gemäß den IPSAS-Empfehlungen, vgl. OECD (2006), hierbei der aktuelle Abschluss auf S. 1-4 sowie die Notes S. 5 ff., insb. Note 2 auf S. 6. Die Vereinten Nationen überprüfen z.Zt. noch die Möglichkeit einer Anwendung. Vgl. United Nations (2006), S. 2.

¹⁵⁹ Das Pilotprojekt wurde unter Federführung des Instituts für Verwaltungsmanagement (IVM) an der Zürcher Hochschule Winterthur durchgeführt. Vgl. Bergmann, A./Gamper, A. (2004c).

¹⁶⁰ Vgl. Bergmann, A. (2004b), S. 3 ff. Da das Projekt auf der Grundlage des schweizerischen, doppischen Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM) basiert, muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass die hierbei gewonnenen Erkenntnisse nicht einfach auf deutsche Verhältnisse übertragen werden können. Ferner resultieren aus der Studie aufgrund des Forschungsdesigns (Einzelfallstudie) keine repräsentativen Aussagen. Dennoch sei gemäß Bergmann et al. „eine vorsichtige Übertragung auf andere Gebietskörperschaften“ möglich. Diese Aussage findet sich bei Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 35.

¹⁶¹ Vgl. Lüder, K./Kampmann, B. (1993), S. 106, Adam, B. (2005b), S. 423, IFAC-IPSASB (2006c), S. 1.

¹⁶² Vgl. Gamper, A./Schmid, R. (2004), S. 27.

die *Verwaltung* zu verbessern und vereinheitlichen.¹⁶³ Durch die internationalen Standards sollen entscheidungs- und risikorelevante, konsistente, transparente, vergleichbare, verlässliche und verständliche Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der öffentlichen Einrichtungen („true and fair view“) ermittelt und zur Verfügung gestellt werden.¹⁶⁴ Diese dienen im Weiteren einer **verbesserten Rechenschaftslegung** der „entities“ gegenüber den Adressaten der kommunalen Rechnungslegung (vgl. Anlage 3), insbesondere der allgemeinen Öffentlichkeit und den Finanzmittelgebern.¹⁶⁵ Das IPSASB möchte demzufolge ein Instrument schaffen, mittels dessen sich die in einer Kommune in der Verantwortung stehenden Personen für ihr Handeln - insbesondere für ihr Finanzgebaren - rechtfertigen müssen und gleichzeitig die Möglichkeit erhalten, sich zu entlasten (Kontroll- und Schutzziel).¹⁶⁶ „Improved financial reporting will contribute to better decision making, financial management and accountability by governments.“¹⁶⁷ Zugleich sieht sich das IPSASB also auch in der Verpflichtung, die Bedürfnisse der nationalen, regionalen und lokalen Regierungen und Verwaltungseinheiten nach adäquaten Rechnungswesendaten zu stillen, die unter dem Ziel eines **fortschrittlichen Finanz(mittel)managements** zu subsumieren sind.¹⁶⁸ Durch die Rechnungslegung nach IPSAS soll die Entscheidungsrelevanz der kommunalen Rechnungslegungsdaten erhöht und damit indirekt die Steuerung der Ressourcenallokation erleichtert, Kontrollprozesse effizienter gestaltet sowie eine sparsamere und wirtschaftlichere Verwendung von Steuereinnahmen zugunsten der intergenerativen Gerechtigkeit sichergestellt werden.¹⁶⁹ Zusammenfassend haben die IPSAS also das Ziel, die Qualität der öffentlichen Rechnungslegung zu verbessern, eine bessere Basis für Entscheidungen innerhalb und außerhalb des öffentlichen Sektors bereitzustellen, fiskale und gesamtwirtschaftliche Krisen zu vermeiden, zu mehr fiskaler Transparenz zu führen und die Nonprofit-Governance zu stärken.¹⁷⁰

¹⁶³ Vgl. Lüder, K. (2000), S. 841, Adhémar, P. (2002), S. 61, IFAC-IPSASB (2006b), Preface, S. 18, IFAC-IPSASB (2006c), S. 1 und IFAC-IPSASB (8. Juni 2006), <http://www.ifac.org/PublicSector>.

¹⁶⁴ Vgl. Chiomento, B. (1995), S. 608, IFAC-IPSASB (2000a), S. 1, Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 755, Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 22 f., Montesinos, V./López, B./Alijarde, I. (2002), S. 85, Bergmann, A./Gamper, A. (2004a), S. 140, Gamper, A./Schmid, R. (2004), S. 25, Srocke, I. (2004), S. 56, Kröger, C. (2005), S. 633.

¹⁶⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2000d), Tz. 8, Windmüller, R. (2002), S. 170, Adam, B. (2005b), S. 423, Srocke, I. (2005), S. 3, IFAC-IPSASB (2006b), Preface, S. 14 ff. und GFIR (27. Juni 2006), <http://www.gfir.de>.

¹⁶⁶ Vgl. Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 755.

¹⁶⁷ IFAC-IPSASB (8. Juni 2006), <http://www.ifac.org/PublicSector>

¹⁶⁸ Vgl. Srocke, I. (2002), S. 95, Srocke, I. (2004), S. 56, Srocke, I. (2005), S. 3 sowie Adam, B. (2005b), S. 423.

¹⁶⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (1991), Preface, IFAC-IPSASB (2000d), S. 4, Adhémar, P. (2002), S. 62, Schauer, R. (2005), S. 601, Bräunig, D. (2006), S. 14, Ernst & Young Schweiz (8. Juni 2006), <http://www.ey.com> sowie GFIR (27. Juni 2006), <http://www.gfir.de>.

¹⁷⁰ Vgl. Chan, J. L. (2002), S. 156 und Lüder, K. (2003b), S. 410.

IV. Struktur des Regelwerkes

1. Aufbau und Besonderheiten der IPSAS-Standards

Die Grundlage des Projektes internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung zu entwickeln, bildete eine *Studie* des IFAC-PSC mit dem Titel „*Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*“¹⁷¹. Diese theoretische Arbeit identifizierte verschiedene Rechnungslegungskonzepte: die vier „bases of accounting“ (sog. cash accounting, modified cash accounting, (modified) accrual accounting und full accrual accounting).¹⁷² Nach Kritik an der Erarbeitung von Standards vor dem Hintergrund unterschiedlicher Konzepte, beschloss das IPSASB den „Two-Basis-Approach“: eine Beschränkung auf die ressourcenverbrauchsorientierte Systematik in Form der doppelten Buchführung („full accrual basis“) sowie auf die rein zahlungsorientierten Theorie („cash basis“). Für letztere wurde allerdings nur ein einzelner Standard ohne Nummerierung publiziert,¹⁷³ der sich inhaltlich kaum von den Regelungen des doppelten Standards IPSAS 2 „Cash Flow Statements“ unterscheidet. Man kann deshalb davon ausgehen, dass vom IPSASB der ressourcenverbrauchsorientierte Rechnungsstil, wie er in Abschnitt A. I. 1. erläutert wurde, präferiert wird.¹⁷⁴ Das „Board“ **greift bei seiner Arbeit auf die internationalen Rechnungslegungsstandards des privaten Sektors, die sog. International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS) zurück** (siehe Abschnitt D.). Inhaltliche und terminologische Modifikationen werden lediglich, sofern überhaupt erforderlich, entsprechend den Besonderheiten des öffentlichen Sektors vorgenommen. Dies galt insbesondere bei der Entwicklung der ersten 20 Standards („core / initial set“), die in der ersten Phase bis Juni 2001 erarbeitet wurden.¹⁷⁵ Gemäß IPSAS 1 und 2 sind so auch Gebietskörperschaften gehalten, eine Vermögensrechnung („statement of financial position“), eine Ergebnisrechnung („statement of financial performance“), eine Rechnung über die Änderung der Nettoposition („statement of changes in net assets / equity“) und eine Finanzrechnung („cash flow statement“) vorzulegen.¹⁷⁶ In der jetzigen zweiten Phase folgt nun eine Konzentration auf die Entwicklung von Standards, die für den öffentlichen Sektor *spezifische*

¹⁷¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2000e).

¹⁷² Vgl. Ingram, R. W./Petersen, R./Martin, S. W. (1991), S. 14, Lüder, K. u.a. (1991), S. 50 f., Lüder, K. (1993), S. 30, OECD (1993), Chiomento, B. (1995), S. 605 ff., Diemer, R. (1996), S. 22 und Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 755.

¹⁷³ Vgl. IFAC-IPSASB (2003).

¹⁷⁴ Vgl. Ingram, R. W./Petersen, R./Martin, S. W. (1991), S. 14, Lüder, K. (2000), S. 841, Lüder, K. (2003a), S. 351, Schauer, R. (2005), S. 602 ff. sowie Lüder, K. (2005), S. 42. Ferner ist auch die Anlehnung der IPSAS an die IAS/IFRS als Hinweis für eine Präferenz der Doppik zu verstehen.

¹⁷⁵ Vgl. Lüder, K. (2002), S. 153 und Sutcliffe, P. (2003), S. 29 ff.

¹⁷⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 19, IFAC-IPSASB (2000d), Tz. 5 und Points, R. J./Bradbury, S. (2001), S. 4, Montesinos, V./López, B./Alijarde, I. (2002), S. 85, Srocke, I. (2002), S. 95 und Lüder, K. (2005), S. 42.

Fragestellungen behandeln.¹⁷⁷ Ergo: Die Gegenstandsbereiche von IAS / IFRS und IPSAS überschneiden sich; es gibt allerdings auch spezifische Themen, die ausschließlich einen der beiden Sektoren (öffentlich vs. privat) betreffen.¹⁷⁸

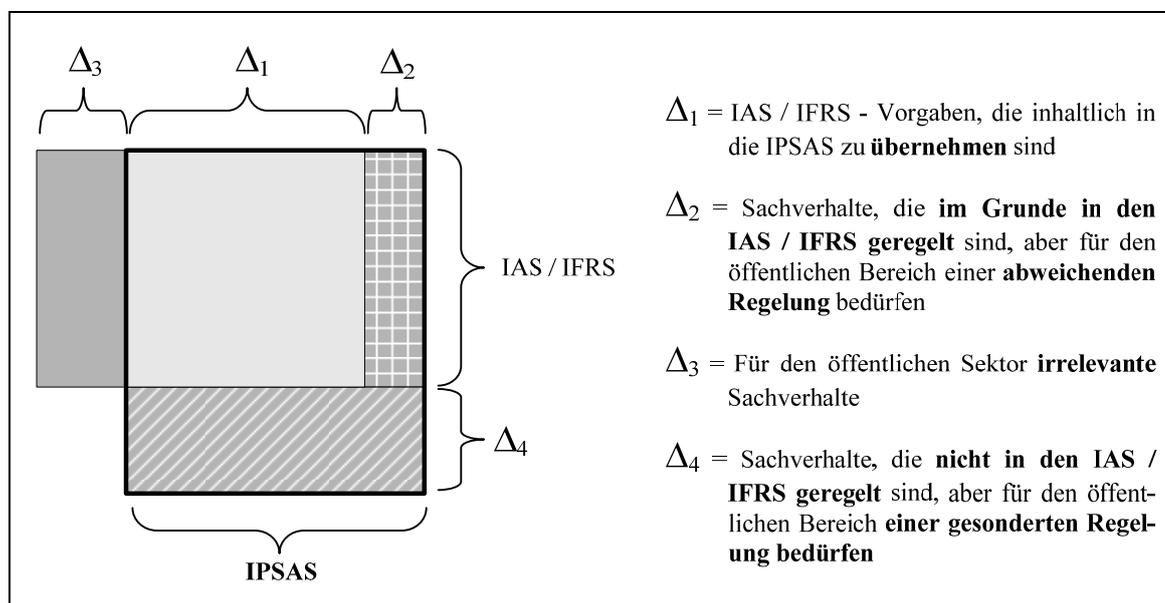


Abb. 5: Gegenstandsreichweite der IPSAS-Empfehlungen

Quelle: Bolsenkötter, H. (2003), S. 170.

In Abbildung 5 spiegelt die Fläche Δ_4 jenen thematischen Bereich innerhalb der IPSAS wieder, der größtenteils noch nicht bearbeitet ist. Dazu gehören insbesondere jene Standards, die sich derzeit in der „Pipeline“ des IPSASB befinden - also die „Invitations to Comment“ und „Exposure Drafts“. Die IPSAS basieren auf einer abstrakt und allgemein gehaltenen, theoretischen, konzeptionellen Grundlage, die man „Conceptual Framework“ nennt. Da das IPSASB bis zum heutigen Tag kein eigenes *Rahmenkonzept*¹⁷⁹ entwickelt hat, gilt nach dessen Willen das Rahmenkonzept des IASB auch entsprechend für die Rechnungslegung von Kommunen.¹⁸⁰ Dadurch wird nach IPSAS der Generalnorm und dem Vorsichtsprinzip die gleiche Bedeutung wie nach IAS / IFRS eingeräumt.¹⁸¹ Das „Framework“ ist als theoretischer Unterbau der internationalen Rechnungslegungsstandards zu verstehen; dort sind die in Abschnitt A. III. genannten Prinzipien („qualitative characteristics“) sowie die Fragen der Bilanzierungsfähigkeit und der Gewinnrealisierung in allgemeiner Form geregelt. Es dient einerseits als konzeptionelle Grundlage für

¹⁷⁷ Vgl. Points, R. J./Bradbury, S. (2001), S. 53.

¹⁷⁸ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 170.

¹⁷⁹ Vgl. IASB (1989); ferner siehe auch Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 98 ff.

¹⁸⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2000d), Tz. 7. Points/Bradbury sehen die Erarbeitung eines „Frameworks“ als „medium term objective“, vgl. hierzu Points, R. J./Bradbury, S. (2001), S. 53. Vgl. zudem IASB (1989), S. 311 - Framework Tz. 8.

¹⁸¹ Vgl. Srocke, I. (2004), S. 56.

die Entwicklung neuer Standards (vgl. Framework Tz. 1), auf der anderen Seite ergänzt es jedoch auch die bestehenden Standards im Falle von Regelungslücken. Die im „Framework“ kodifizierten Kriterien zur Bilanzierungsfähigkeit sind allerdings subsidiär gegenüber den speziellen Ansatz- und Bewertungskriterien der Standards; das „Framework“ selbst ist kein Standard und tritt im Falle von Überschneidungen hinter die Regelungen der einzelnen IPSAS-Standards zurück.¹⁸² Allerdings unterliegen auch die Standards durch die *große Bedeutung des „materiality“-Grundsatzes* (Wesentlichkeit - siehe Anlage 4) einer Einschränkung.¹⁸³ Der **Aufbau der IPSAS-Standards folgt einer festen Struktur**: Zu Beginn eines jeden Standards werden dessen Zielsetzung („objective“), der genaue Anwendungsbereich („scope“) und die relevanten terminologischen Grundlagen („definitions“) erläutert. Danach folgen die inhaltlichen Erläuterungen. Jeder Standard endet - soweit vorgesehen - mit Übergangsbestimmungen („transitional provisions“) und dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung („effective date“) sowie meist auch mit erläuternden Anhängen („appendix“).¹⁸⁴ Eine Besonderheit der IPSAS ist ferner die Gegenüberstellung des jeweiligen IPSAS mit dem korrespondierenden IAS / IFRS am Ende eines jeden Standards. Wichtig ist der Hinweis auf die Besonderheit beim Auftreten von Wahlrechten. Das IPSASB folgt hier der Tradition des IASB, indem zwischen einem Regelfall (sog. benchmark treatment) und einer zulässigen Alternative (sog. allowed alternative treatment) unterschieden wird.¹⁸⁵ Dadurch wird zwar eine weltweite Kompatibilität erzeugt, allerdings zugleich das Ziel von international vergleichbaren Abschlüssen mit hoher Informationsqualität aufgegeben.¹⁸⁶

2. Übersicht über die einzelnen Standards

Es liegen derzeit (Stand August 2006) **21 IPSAS-Standards** basierend auf dem ressourcenverbrauchsorientierten Rechnungskonzept sowie ein IPSAS-Standard auf zahlungsorientierter Basis vor.¹⁸⁷ Wie aus der nachstehenden Übersicht nochmals zu erkennen ist, stützt sich die Arbeit des IPSASB größtenteils auf schon in Kraft getretene IAS / IFRS.¹⁸⁸ Die im Weiteren verwendeten Standards sind im Schriftbild hervorgehoben:

¹⁸² Vgl. IASB (1989), S. 310 - Framework Tz. 3, Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 209 f. und IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 26 sowie Tz. 31.

¹⁸³ Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 50.

¹⁸⁴ Vgl. Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 210 und GFIR (27. Juni 2006), <http://www.gfir.de>, S. 4.

¹⁸⁵ Dadurch integriert das IPSASB einerseits international abweichende Meinungen, gibt jedoch zugleich die eigenen Präferenzen zu erkennen. Vgl. Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 211.

¹⁸⁶ Vgl. Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 23.

¹⁸⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (8. Juni 2006), <http://www.ifac.org/PublicSector>.

¹⁸⁸ Vgl. Adam, B. (2005b), S. 401.

Lfd. Nr.	Titel im Original	Übersetzung des Titels in die deutsche Sprache	Basis	Veröffentlichung [gültig ab]
INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS):				
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	Aufstellung von Jahresabschlüssen	IAS 1 / IFRS 1	Mai 2000 [1. Juli 2001]
IPSAS 2	Cash Flow Statements	Kapitalflussrechnungen	IAS 7	
IPSAS 3	Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	Ermittlung des Periodenergebnisses, grundlegende Fehler und Änderungen in den Bilanzierungsmethoden	IAS 8	
IPSAS 4	The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates	Währungsumrechnung / Wechselkursänderungen	IAS 21	
IPSAS 5	Borrowing Costs	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 assoziierten Einheiten	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 Hochinflationländern	IAS 29	
IPSAS 11	Construction Contracts	Langfristige Fertigungsaufträge	IAS 11	
IPSAS 12	Inventories	Vorräte	IAS 2	
IPSAS 13	Leases	Leasingverhältnisse	IAS 17	Dezember 2001 [1. Januar 2003]
IPSAS 14	Events after the Reporting Date	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	IAS 10	
IPSAS 15	Financial Instruments	Darstellung und Offenlegung von Finanzinstrumenten	IAS 32	
IPSAS 16	Investments Property	Als Finanzinstrumente gehaltene Bauten und Grundstücke	IAS 40	
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	Sachanlagevermögen	IAS 16	Juni 2002 [1. Januar 2003]
IPSAS 18	Segment Reporting	Segmentberichterstattung	IAS 14	
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	IAS 37	Juni 2001 [1. Januar 2004]
IPSAS 20	Related Party Disclosures	Offenlegung der Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	IAS 24	
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash Generating Assets	Werthaltigkeitstests bei Vermögenswerten, die keine Kapitalflüsse generieren	(IAS 36)	Juli 2004
Cash Basis IPSAS	Financial Reporting Under the Cash Basis	Rechnungslegung im zahlungsorientierten Rechnungswesen	Spezifisch IPSASB	Januar 2003

Tab. 3: Übersicht über die internationalen Standards für den öffentlichen Sektor

Quelle: Eigene Darstellung. Darin verwendete, aktuelle Informationen sind der Homepage des IPSASB entnommen, vgl. <http://www.ifac.org/PublicSector> sowie IFAC-IPSASB (2006c), S. 4-6.

Im Bearbeitungs-, Beratungs- und Verabschiedungsprozess des IPSASB befinden sich ferner derzeit noch **zwei „Consultation Papers“** und **sechs „Exposure Drafts“**:

Lfd. Nr.	Titel im Original	Übersetzung des Titels in die deutsche Sprache	Status
CONSULTATION PAPERS AND INVITATIONS TO COMMENT:			
	Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting	Rechnungslegung von Kulturgütern auf der ressourcenorientierten Basis	Kommentierung erst seit 30. Juni 2006 geschlossen
Kein Fortschritt	Accounting for Social Policies of Governments	Verpflichtungen aus sozialpolitischen Programmen	Kommentierung seit 30. Juni 2004 beendet
EXPOSURE DRAFTS			
Proposed <i>Cash Basis</i> IPSAS-ED 24	Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting - Disclosure Requirements for Recipients of External Assistance	Zahlungsorientiertes Rechnungswesen - Offenlegung der Anforderungen an Empfänger von externer Hilfe (insb. Entwicklungshilfe)	Kommentierung seit 15. Juni 2005 geschlossen
Proposed IPSAS-ED 25	Equal Authority of Paragraphs in IPSAS-Standards	Gleichwertigkeit aller IPSAS-Standards	Kommentierung seit 31. Januar 2006 geschlossen
Proposed IPSAS-ED 26 (Accrual Basis)	Improvements to International Public Sector Accounting Standards	Verbesserung der IPSAS im Hinblick auf die Anpassung an IFRS; beinhaltet Änderungen an den IPSAS 1, 3, 4, 6, 7, 8, 12, 13, 14, 16 and 17	Kommentierung seit 31. Januar 2006 geschlossen
Proposed IPSAS-ED 27 (Accrual Basis and Cash Basis)	Presentation of Budget Information in Financial Statements	Haushaltsberichterstattung als verpflichtender Bestandteil der Jahresberichterstattung	Kommentierung seit 15. Februar 2006 geschlossen
Proposed IPSAS-ED 28 (Accrual Basis)	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector	Offenlegung finanzieller Informationen über Gebietskörperschaften	Kommentierung seit 15. Februar 2006 geschlossen
Proposed IPSAS-ED 29 (Accrual Basis)	Revenue from Non-Exchange Transactions (including taxes and transfers, fines, bequests, gifts and donations [including goods and services] and other non exchange revenues, and provides guidance on dealing with conditions and restrictions on transferred assets)	Erträge aus einseitigen Transaktionen (inklusive Steuern, Transfers, Buß- bzw. Zwangsgelder, Nachlässe / Vermächnisse, Geschenke und Spenden [sowohl in Form von Gütern oder der kostenlosen Bereitstellung von Serviceleistungen] und andere einseitige Erträge. Ferner Hilfestellung beim Umgang mit übertragenen Gegenständen [also Sachzuwendungen])	Kommentierung erst seit 30. Juni 2006 geschlossen

Tab. 4: Übersicht über die derzeitigen IPSAS-„Consultation Papers“ / „Exposure Drafts“
Quelle: Eigene Darstellung, darin verwendete Informationen stammen von der Homepage des IPSASB, vgl. <http://www.ifac.org/PublicSector> sowie IFAC-IPSASB (2006c), S. 4-6.

Inwieweit die Standards, die den „due process“ noch nicht komplett durchlaufen haben, bereits anzuwenden sind, gilt als fraglich und in der Praxis umstritten, da der Änderungsbedarf in kritischen Regelungsbereichen erfahrungsgemäß sehr beachtlich ist. In solchen Fällen sei es nach *ACHLEITNER / WOLLMERT* deshalb vorzuziehen, das „Framework“ zu bemühen und die Lösung eines Bilanzierungsproblems von diesem abzuleiten.¹⁸⁹

¹⁸⁹ Vgl. Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 212.

V. Bedeutung der IPSAS für die Reformansätze im kommunalen Rechnungswesen

Die IPSAS sind ein von angelsächsischen und angloamerikanischen Grundsätzen geprägtes¹⁹⁰ und ein von privatwirtschaftlich getragenen, unabhängigen Standardsettern geschaffenes Konzept, bestehend aus einer Fülle sich dynamisch-entwickelnder Einzelregeln. Das primäre, ambitionierte Ziel des IPSASB ist die weltweite und lückenlose Anwendung seiner Standards, um eine transnationale Vergleichbarkeit der finanziellen Rechnungslegung zu erreichen.¹⁹¹ Aufgrund der Erfahrungen mit Standardisierungen im Unternehmensbereich ist die Erreichbarkeit dieses Ziels allerdings eher skeptisch zu betrachten.¹⁹² Das IPSASB weiß um seine Chancen und sieht die eigene Funktion deshalb zunächst lediglich darin, nationale Entwicklungen zur Verbesserung des öffentlichen Rechnungswesens anzustoßen oder zu unterstützen.¹⁹³ *BUDÄUS* weist den IPSAS dahingehend eine „**Orientierungsfunktion**“ zu.¹⁹⁴ *CHIOMENTO* sieht die Bedeutung der IPSAS insbesondere in der Förderung der Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzeptes im öffentlichen Bereich - er spricht von einem wichtigen „Stimulus für den Wechsel“.¹⁹⁵ Auch für *LÜDER* bilden die IPSAS allenfalls einen „transnationalen Kontextfaktor“, eine „Ausgangsbasis“ für eine Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens.¹⁹⁶ *SCHEDLER / KNECHTENHOFER* stimmen diesem zu, indem sie den IPSAS die Funktion „eines Grundrasters / eines Leitfadens“ zuweisen, der die zukünftige Entwicklung der Rechnungslegung für die öffentliche Hand beeinflussen soll.¹⁹⁷ *SROCKE* spricht in diesem Zusammenhang von einem „Ideenpool“¹⁹⁸ und *VOGELPOTH ET AL.* erwarten, dass die IPSAS - ungeachtet nationaler Besonderheiten - den Entwicklungen in Deutschland wichtige Impulse geben können.¹⁹⁹ Es wird angenommen, dass die IPSAS dem kommunalen Finanzmanagement und Rechnungswesen einen Schub verleihen werden. Durch die Standards werden vermutlich auch mehr Länder ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen einführen.²⁰⁰ Zusammenfassend spricht man hier von einer „**Anstoß- und Beschleunigungsfunktion**“ der Standards. Vor diesem Hintergrund ist die vom IPSASB unerwünschte Möglichkeit des „Rosinenpickens“ nicht gering zu schätzen.

¹⁹⁰ Vgl. Schedler, K./Knechtenhofer, B. (2003), S. 549.

¹⁹¹ Vgl. Bals, H./Reichard, C. (2002), S. 139, Adam, B. (2005b), S. 425 und IFAC-IPSASB (2006c), S. 1.

¹⁹² Vgl. Lüder, K. (2002), S. 159.

¹⁹³ Vgl. Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1361; siehe hierzu ferner auch IFAC-IPSASB (2006b), Preface S. 18.

¹⁹⁴ Vgl. Budäus, D. (2006), S. 13.

¹⁹⁵ Vgl. Chiomento, B. (1995), S. 610.

¹⁹⁶ Vgl. Lüder, K. (2003a), S. 353, Lüder, K. (2003b), S. 407 ff. und Lüder, K. (2005), S. 42 ff.

¹⁹⁷ Vgl. Schedler, K./Knechtenhofer, B. (2003), S. 557 f.

¹⁹⁸ Vgl. Srocke, I. (2004), S. 57; vgl. ferner auch Budäus, D./Srocke, I. (2004), S. 345.

¹⁹⁹ Vgl. Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 762 sowie auch Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1361.

²⁰⁰ Vgl. Lüder, K. (2000), S. 841, Lüder, K. (2002), S. 163 und Lüder, K. (2003c), S. 16.

D. IAS / IFRS - International Financial Reporting Standards

I. Standardsetzungsprojekt des International Accounting Standards Board (IASB)

Im Bereich des *privatwirtschaftlichen* Rechnungswesens existiert ebenfalls ein privat-rechtlich organisiertes und finanziertes Fachgremium, das sich mit der internationalen Harmonisierung beschäftigt: das International Accounting Standards Board.²⁰¹ Das IASB ist Herausgeber der „International Accounting Standards“ (IAS) - ab 1. April 2001 werden die neuen Standards „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) genannt. Diese **internationalen Rechnungslegungsgrundsätze für den privaten Sektor** haben in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen. Auch in Deutschland schreitet die Umstellung auf IAS / IFRS immer weiter voran. So drängen die internationalen Standards das HGB immer mehr in den Hintergrund und haben damit auch indirekt Einfluss auf die Attraktivität des HGB und der IPSAS als Referenzmodelle der öffentlichen Hand.²⁰² Hintergrund dieser Entwicklung ist die vom EU-Ministerrat und dem Europäischen Parlament am 19. Juli 2002 verabschiedete „Verordnung über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze“.²⁰³ Sie ist Teil der Rechnungslegungsstrategie der EU.²⁰⁴ Die genannte Verordnung verpflichtet alle Unternehmen innerhalb der Europäischen Union, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt gehandelt werden, erstmalig für Geschäftsjahre beginnend ab dem 1. Januar 2005 bzw. 2007²⁰⁵ einen Konzernabschluss nach IAS / IFRS aufzustellen.²⁰⁶ Für Gebietskörperschaften besteht generell keine Konzernrechnungslegungspflicht. Allerdings können die IAS / IFRS über den Konzernabschluss dennoch Relevanz im öffentlichen Sektor erhalten: öffentliche Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform, die Mutterunternehmen sind und zugleich eine Kapitalmarktorientierung aufweisen, fallen *direkt* in den Anwendungsbereich der EU-Verordnung.²⁰⁷

II. Relevanz der IAS / IFRS für die deutsche Kommunalverwaltung

„The influence of business accounting has acted as an important stimulus in many of the innovation processes that have been developed in the field of local governmental ac-

²⁰¹ Das IASB ging 2001 aus dem International Accounting Standards Committee (IASC) hervor. Als Nachfolgergremium hat es alle bereits verabschiedeten Standards, Studien und Veröffentlichungen übernommen. Im Weiteren wird die aktuelle Bezeichnung verwendet. Aufgabe des IASB ist eine weltweite Konvergenz im Bereich *privatwirtschaftlicher Finanzberichterstattung* zu erreichen. Seit dem Jahr 2000 übernimmt die EU-Kommission durch ein besonderes Anerkennungsverfahren (sog. *endorsement*) viele dieser Standards als verbindliches EU-Recht.

²⁰² Vgl. Vogelpoth, N. (2004a), S. 52 und Srocke, I. (2003), S. 694.

²⁰³ Vgl. IAS/IFRS-VO (19. Juli 2002).

²⁰⁴ Vgl. Europäische Union (2000).

²⁰⁵ Falls nach US-GAAP bilanziert wird, ist die Übergangsfrist länger; man überlegt derzeit eine Ausweitung.

²⁰⁶ Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 865.

²⁰⁷ Vgl. Srocke, I. (2002), S. 82 und Adam, B. (2005b), S. 398.

counting in many European countries.“²⁰⁸ International ist tendenziell eine Annäherung der öffentlichen an die private Rechnungslegung (insbesondere an das Rechnungswesen von Kapitalgesellschaften) zu beobachten.²⁰⁹ Die International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS) sind jedoch auch ganz konkret für die Kommunalverwaltung von Relevanz: Wie in Abschnitt C. IV. 1. dieses Kapitels gezeigt wurde, bilden die **IAS / IFRS die Grundlage und Richtschnur für die Entwicklung der IPSAS**. Auch die Verwendung des gleichen „Frameworks“ sichert eine gemeinsame Basis von privaten und öffentlichen internationalen Standards. Beispielhaft sei hier die Vorbemerkung zum OECD-Jahresabschluss auf Basis der IPSAS zitiert: „These financial statements of the organisation have been prepared in accordance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) implemented by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) and based on International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) issued by the International Accounting Standards Board (IASB). When the IPSASB does not include any specific standard, IFRS and IAS are applied.“²¹⁰ Folglich erfahren die IAS / IFRS eine enorme Bedeutung durch die „**Auffangvorschrift**“ des IPSAS 1 „Presentation of Financial Statements“. Diese besagt, dass bei bestehenden Regelungslücken respektive Nichtexistenz adäquater IPSAS bestehende Verlautbarungen anderer „internationaler Standardsetter“, insbesondere des IASB, zu Rate zu ziehen sind.²¹¹ Zur Lösung der in Folge aufgeworfenen Bilanzierungsprobleme wird deshalb, sofern kein entsprechender IPSAS-Standard vorliegt, meist ein dreigleisiges Vorgehen praktiziert: zunächst werden in einem solchen Fall die eventuell in der Beratung stehenden Schriften und Standardentwürfe konsultiert, ferner der entsprechende IAS / IFRS-Standard²¹² herangezogen, auf dem der neue IPSAS Standard aufbauen würde und zuletzt sind die grundlegenden Ausführungen im „Framework“ zu beachten.

²⁰⁸ Vela, J. M./ Fuertes, I. (2000), S. 89

²⁰⁹ Vgl. Budäus, D./Srocke, I. (2002), S. 15 und Lüder, K. (2004), S. 11.

²¹⁰ OECD (2006), S. 6; ähnlich auch bei EU Kommission (20. Juni 2006), <http://europa.eu.int>.

²¹¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 42.

²¹² Der vorliegenden Arbeit werden jene IAS / IFRS zugrunde gelegt, die von Seiten der EU-Kommission als verbindliches Recht bestätigt („endorsed“) und folglich im Amtsblatt der EU veröffentlicht wurden.

Zweites Kapitel

Die Lösung ausgewählter Bilanzierungsprobleme mittels internationaler Rechnungslegungsstandards

A. Vermögensgegenstände / -werte

I. Darstellung der Problemlage: Bilanzierung von kommunalem Vermögen

„Vermögensgegenstände sind die einer (natürlichen oder juristischen) Person zustehenden Güter, Rechte oder ähnliche Werte.“¹ Die abgebildeten Ressourcenbestände wurden von *SCHMALENBACH* als „aktive Kräfte“ gesehen,² welche die Grundlage zur Erzielung zukünftiger Erträge bilden und - im Falle der Kommunen - auch Nutzenstiftung ohne Ertragsrückflüsse generieren können.³ Wesentlich ist zunächst die *begriffliche Präzision* und die strikte Unterscheidung der jeweils gebräuchlichen Termini: „*Vermögensgegenstand*“ ist der handelsrechtliche Begriff; das Äquivalent auf Seiten des deutschen Steuerrechts ist das „*Wirtschaftsgut*“⁴. Als weitgehende Entsprechung im Regelkatalog der IPSAS findet sich das „asset“. Auf der Suche nach einer deutschen Übersetzung dieses inhaltlich genau definierten Eigenbegriffs, hat sich die Bezeichnung „*Vermögenswert*“ durchgesetzt. Auf die Unterschiede zwischen „Vermögensgegenstand“ und „Vermögenswert“ wird im Weiteren noch detailliert eingegangen. Die inhaltlich präzise definierten Wörter „Aktiva“ und „Vermögen“ werden allerdings ohne Zuordnung zu einem der beiden Konzepte verwendet. „Die bilanzielle Behandlung des Sachanlagevermögens ist für die Eröffnungsbilanz wie auch für die laufende Rechnungslegung der Gebietskörperschaft von überragender Bedeutung.“⁵ Als besonders wesentliche Bilanzierungsprobleme werden deshalb zunächst das Sachanlagevermögen, insbesondere Infrastrukturvermögen und bebaute Grundstücke (Abschnitt II.), danach Immobilien, die als Finanzinvestition gehalten werden (Abschnitt III.) thematisiert. Zuletzt wird eine Gruppe von Sachvermögen herausgegriffen, das dem Wirtschaftssubjekt Kommune besondere Probleme bei der Bilanzierung bereitet: Kunstgegenstände und Baudenkmäler (Kulturgüter) (Abschnitt IV.). In diesem einleitenden Abschnitt soll zunächst auf zwei allgemeine Fragen, respektive Bilanzierungsprobleme eingegangen werden, die im Schnittpunkt sämtlicher weiterer

¹ Castan, E. (1993), Sp. 2033; vgl. ferner Bolsenkötter, H. (2006), S. 3 ff.

² Vgl. Schmalenbach, E. (1919), S. 1 ff. sowie außerdem Moxter, A. (1984a), S. 29 ff.

³ Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 21.

⁴ Das deutsche Steuerrecht enthält keine Legaldefinition des „Wirtschaftsgutes“. Jedoch ist dieser einkommensteuerliche Begriff nach h.M. prinzipiell deckungsgleich mit dem handelsrechtlichen „Vermögensgegenstand“, vgl. Schmidt, L. (2006), S. 358, Tz. 93 zu § 5 EStG. Für die Begriffsbestimmung des Wirtschaftsgutes sind nach Auffassung des BFH weniger zivil- als steuerrechtliche (wirtschaftliche) Gesichtspunkte maßgebend. Nicht erforderlich ist - gem. BFH-Rechtsprechung - die Einzelveräußerbarkeit, wohl aber die Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb. Vgl. Schmidt, L. (2006), S. 358, Tz. 94 f.

⁵ Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1361; vgl. ferner auch IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 14, Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 759 und Adam, B. (2004b), S. 81.

Ausarbeitungen stehen und von übergeordneter Bedeutung sind. Der Ansatzfrage seien einige allgemeine Gedanken zur Aktierungsfähigkeit kommunalen Vermögens vorausgeschickt: Vermögen wird von *SCHMALENBACH* unter dem Gesichtspunkt der Periodisierung als „schwebende Vorleistung“⁶ gesehen, die zwingend zu aktivieren ist, da ein Nutzen für eine Zeit nach dem Stichtag erwartet wird.⁷ Im öffentlichen Sektor befinden sich allerdings überwiegend Güter im Gemeingebrauch, die auch als Kollektivgüter oder öffentliche Güter⁸ bezeichnet werden. Diese haben lediglich einen Nutzwert für Dritte. Dennoch wäre eine Verneinung ihrer Bilanzierbarkeit äußerst unbefriedigend, denn sie dienen der Erfüllung besonderer, öffentlicher, politisch bestimmter Aufgaben und enthalten damit ein Leistungspotential, mit dem Nutzen gestiftet wird. Dieser muss unbedingt erfasst und bewertet werden. Bereits *JOHNS* bejahte aus diesen Gründen die „restlose Aktivierung aller Vermögensgegenstände, auch der so genannten öffentlichen Sachen, die ‚extra commercium‘ stehen“.⁹ Aus dem Vollständigkeitsgrundsatz folgt, dass sämtliches Vermögen im Gemeingebrauch grundsätzlich in der kommunalen Vermögensrechnung aktivierungspflichtig ist.¹⁰ Auch hinsichtlich der Bewertung sind an dieser Stelle einige allgemeine Vorbemerkungen sinnvoll: „Bewertung ist immer rechnungszweckabhängig und tendenziell subjektiv.“¹¹ In stark vereinfachender Sicht können zwei wesentliche Ansätze innerhalb der unterschiedlichen Bewertungsverfahren ausgemacht werden: dies ist zum einen der Ansatz mit Zeitwerten¹² und zum anderen mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK). Es gibt viele Argumente für und gegen eine Verwendung von Zeitwerten in der kommunalen Bilanz (vgl. Tabelle 5). Eine Übersicht über die nach HGB und IPSAS verwendeten Wertbegriffe und -maßstäbe findet sich in Anlage 9. Tendenziell ist ein Trend zum Zeitwert¹³ auszumachen; die Frage ist allerdings, ob sich bereits ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung „contra legem“ gebildet hat und dieser folglich auf die öffentliche Rechnungslegung angewandt werden sollte.¹⁴

⁶ Vgl. Schmalenbach, E. (1953), S. 51.

⁷ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 18 f.

⁸ Eine Definition des Begriffs „öffentliches Gut“ findet sich bei Hirsch, H. (1989), Sp. 1077 ff., Eichhorn, P. (1984), S. 179, Oettle, K. (1984), S. 159 ff. sowie Thiemeyer, T. (1984), S. 75. Hinsichtlich einer volkswirtschaftlichen (finanzwissenschaftlichen) Perspektive vgl. Brümmerhoff, D. (2001), S. 94.

⁹ Johns, R. (1940), S. 169

¹⁰ Vgl. Schulte, A. (1933), S. 626 ff., welcher bereits 1933 die vollständige „Klarlegung“ ein „dringendes Erfordernis“ nannte. Vgl. zu diesem Thema auch Winckelmann, H. (1959), S. 18, Castan, E. (1993), Sp. 2034, KGSt (1995b), S. 27.

¹¹ Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 34, ähnlich auch bei Ellerich, M. (2004), S. 65 f.

¹² Der „fair value“ oder Zeitwert definiert sich in einer abstrakten Auslegung als Barwert der künftigen Mittelzu- und Mittelabflüsse („cash flows“), welche ein Vermögensgegenstand / -wert künftig generiert oder ein Schuldposten („liability“) in Zukunft beansprucht. Vgl. Scheffler, E. (2001), S. 20 f.

¹³ Die „fair value“-Bilanzierung hat bereits durch die Fair-Value-R (27. Oktober 2001), das TransPuG (19. Juli 2002) und die Modern-R (17. Juli 2003) schleichend Einzug in den deutschen Rechtskreis gehalten.

¹⁴ Vgl. Scheffler, E. (2001), S. 21.

PRO Verwendung von Zeitwerten	CONTRA Verwendung von Zeitwerten
<ul style="list-style-type: none"> • Die Verwendung von Zeitwerten führt zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. • Ermöglicht einen ehrlichen Kassensturz; alle stillen Lasten und Reserven werden aufgedeckt. • Hat bereits über Gesetze auch Einzug in den deutschen Rechtskreis gehalten; es wäre fatal, ein Mischsystem zu praktizieren. • Zunahme der Bedeutung von externen, internationalen Kreditmärkten, die an Zeitwerten und einer „cash flow“-Betrachtung interessiert sind. • Zeitwertbilanzierung orientiert sich am Informationsbedürfnis der Kapitalmarktteilnehmer; sie liefert entscheidungsrelevante Informationen. • Den in der Kommune verantwortlich Handelnden ist ein Nettovermögen anvertraut, über dessen Veränderung sie Rechenschaft ablegen müssen; anvertraut werden jedoch nicht die Werte zum Zeitpunkt der Anschaffung der betreffenden Vermögensgegenstände / -werte, sondern die aktuellen Werte. • In Zeiten steigender Preise führen historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu einer systematischen Unterbewertung des Vermögens und damit einhergehend zu einem in Bezug auf die aktuellen Wertverhältnisse zu geringen Ausweis des Ressourcenverbrauchs. • Für nahezu alle wesentlichen Vermögensposten können in einer praktikablen und nachvollziehbaren Weise aktuelle Werte abgeleitet werden; historische Werte lassen sich häufig nicht mehr ermitteln. • Vor dem Hintergrund von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen in der Kommune und Vergleiche mit anderen Kommunen sollte der Ressourcenverbrauch auf der Basis aktueller Preise ermittelt werden. • Wenn Gebühren und Entgelte auf der Basis von Zeitwerten berechnet werden, führt dies automatisch zu einer Übereinstimmung der Kostenrechnung und der Haushaltsplanung. • Private Unternehmen können ihre Substanzerhaltung aus Gewinnen finanzieren; die Kommunen könnten diese über die Abschreibung von Zeitwerten sicherstellen (der tatsächliche Ressourcenverbrauch lässt sich dann zutreffend abbilden). • Zeitwertbilanzierung führt im Vergleich zu einer Bewertung auf Basis historischer Anschaffungskosten zu einem höheren Eigenkapital. 	<ul style="list-style-type: none"> • Der Ansatz von Zeitwerten bietet generell eine größere Ansatzfläche für Manipulationen und ist mit einem Interpretationsspielraum verbunden; bei einer Zeitwertbilanzierung findet eine aktuelle Wertdarstellung zu Lasten der Willkürfreiheit statt. • Mit der Bewertung zu AHK wird der Ausweis unrealisierter Gewinne verhindert. • Die Berechnung von Abschreibungen auf Basis von Zeitwerten ist komplizierter und anfälliger für Fehler. • Die Verrechnung kalkulatorischer Abschreibungen auf Grundlage der Zeitwerte führt zu einer noch stärkeren Belastung der kommunalen Ergebnisrechnung als dies durch die flächendeckende Einführung von Abschreibungen auf Basis der AHK der Fall ist; damit verschlechtert sich die ohnehin schwierige Finanzsituation der Kommunen. • Zeitwerte sind nur schwer zu ermitteln, wenn keine aktiven Märkte für die zu bewertenden Bilanzposten vorhanden sind; dies ist bei kommunalem Anlagevermögen meist der Fall. • Die Abschätzung künftiger Zahlungsströme („totale Zeitwertbilanzierung“) ist mit erheblichen Unsicherheiten verbunden; die Zeitwerte sind von den zugrunde liegenden Erwartungen und Prämissen abhängig; daraus folgt eine Beeinträchtigung der Vergleichbarkeit und Nachvollziehbarkeit. • Die Volatilität und die Höhe der Zeitwertänderungen können so erheblich sein, dass die operativen Ergebnisse der Kommune wenig ins Gewicht fallen; für die Adressaten kann es schwierig, event. unmöglich sein, die Gründe für eingetretene Veränderungen zu erkennen - die Zeitwertbilanzierung kann insofern die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen sogar empfindlich beeinträchtigen. <p>HGB-SPEZIFISCH:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Das Handelsrecht lässt nur den Ansatz von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu (für die kaufmännische Rechnungslegung elementares Prinzip). Bei der Verwendung von Zeitwerten im kommunalen Abschluss müsste also vom Referenzmodell abgewichen werden. • In den Eigengesellschaften (abseits der Kernverwaltung) wird meist strikt nach HGB bilanziert; durch Ansatz von Zeitwerten würde eine Konsolidierung problematisch; es bedürfte in diesem Fall aufwändiger Umbewertungen.

Tab. 5: Gegenüberstellung der Argumente für und gegen die Verwendung von Zeitwerten in der kommunalen Vermögensrechnung

Quelle: Eigene Darstellung, inhaltliche Anlehnung u.a. an KGSt (1995b), S. 20 f., Baetge, J./Zülch, H. (2001), S. 543 f., Scheffler, E. (2001), S. 20 f., Baetge, J./Zülch, H./Matena, S. (2002), S. 365 ff. und S. 417 ff., Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002a), S. 156 f., Windmüller, R. (2002), S. 172 f., Streim, H./Bieker, M./Esser, M. (2003), S. 457 ff., Ellerich, M. (2004), S. 65 f. und Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 15.

II. Sachanlagevermögen, insbesondere Infrastrukturvermögen und bebaute Grundstücke

1. Skizzierung einer Lösung auf der Grundlage des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) als Vergleichsmodell

In der bisherigen Reformdiskussion in Deutschland hat man sich im Wesentlichen für eine Übernahme handelsrechtlicher (kodifizierter und nicht-kodifizierter) Bewertungsgrundsätze und Wertmaßstäbe ausgesprochen,¹⁵ die dann auf kommunale Verhältnisse angepasst werden - im Weiteren als „kommunales HGB“ bezeichnet.¹⁶ Allerdings ist die *öffentliche Bilanzierung in Deutschland nach Einführung der Doppik bedauerlicherweise nicht (mehr) einheitlich geregelt*. BRÄUNIG drückt dies auf pointierte Weise wie folgt aus: „Nach Jahrhunderten des gemeinsamen Stillstandes im Gleichschritt folgt nun die totale Konfusion in der Dynamik.“¹⁷ Dennoch soll hier unter Heranziehung vielzähliger fundierter Quellen eine adäquate Lösung nach HGB skizziert werden, die dann als Vergleichmaßstab Anwendung finden kann. Gemäß **Vollständigkeitsprinzip** ist bei der *Bilanzierung dem Grunde nach (Ansatz)* das Vermögen einer Kommune vollständig zu erfassen.¹⁸ Zu den Vermögensgegenständen zählen zunächst Sachen und Rechte i.S. des bürgerlichen Rechts (§§ 90 und 90a BGB) sowie Güter, die mit keinem Recht verbunden sind.¹⁹ Voraussetzung für die Aktivierung von Ausgaben ist das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes, der greifbar werthaltig ist. Das Kriterium der Greifbarkeit ist erfüllt, wenn ein Gegenstand innerhalb des Gesamtvermögens - unabhängig von anderen Gütern - einen eigenen, abgrenzbaren Wert aufweist; bei Kommunen kann dies auch ein nach öffentlichen bzw. politischen Maßstäben beizumessender Nutzenwert sein.²⁰ Zur Abgrenzung gegenüber nicht bilanzierungsfähigen Hoffnungswerten („Nonvaleurs“) dient das Kriterium der abstrakten Einzelveräußerbarkeit.²¹ Die Entscheidung, ob ein Vermögensgegenstand von einer Kommune bilanziert werden muss, richtet sich nach dem wirtschaftlichen Eigentum.²² Hieraus folgt der kommunale **Aktivierungsgrundsatz**: „Alle

¹⁵ Vgl. IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, Tz. 3. Dabei wird nach h.M. an Kommunen dieselben Anforderungen gestellt, wie an Kapitalgesellschaften, d.h. die ergänzenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB (3. August 2005) sind anzuwenden. Vgl. hierzu Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 21.

¹⁶ Vgl. Vogelpoth, N. (2003), S. 282. Vgl. die Erläuterungen in Fußnote 30 des ersten Kapitels.

¹⁷ Bräunig, D. (2006), Zitat vom Brückenschlag 2006 an der Universität Mannheim; mit Dynamik ist hier rein die Bewegung im Reformprozess gemeint - nicht hingegen die gleichnamige Bilanztheorie.

¹⁸ Vgl. § 246 Abs. 1 HGB (3. August 2005); siehe ferner auch Lüder, K. u.a. (1991), S. 78 f.

¹⁹ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 80.

²⁰ Vgl. Moxter, A. (1984b), S. 1783 f., Moxter, A. (1986), S. 20 ff., Baetge, J./Kirsch, H.-J. (1995), S. 167, Tz. 333, Diemer, R. (1996), S. 237 und Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 22.

²¹ Kommunales Anlagevermögen kann aufgrund faktischer Verpflichtung, Gesetz und / oder Statut nicht veräußert werden, selbständige Einzelveräußerbarkeit ist daher i.d.R. nicht gegeben. Vgl. hierzu Lüder, K. u.a. (1991), S. 78 f., Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 33, Windmüller, R. (2002), S. 167 ff., Bolsenkötter, H. (2003), S. 173 sowie Bolsenkötter, H. (2006), S. 3.

²² *Wirtschaftliches Eigentum* ist nach § 39 Abs. 2 AO (22. September 2005) gegeben, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand ausübt. Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 83, Lüder, K. (1996), S. 40 und Eichhorn, P. (2005a), S. 313.

selbständig ver- und bewertbaren Güter, die sich mindestens im wirtschaftlichen Eigentum einer Gebietskörperschaft befinden, sind zu aktivieren.“²³ Darauf aufbauend ist es dann das Ziel der *Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)*, „dem Mengengerüst der Vermögensgegenstände bestimmte Geldbeträge zuzuordnen.“²⁴ Die Grundlinie der Bewertungskonzeption²⁵ nach HGB sieht vor, das kommunale Vermögen sachgerecht zum Bilanzstichtag zu bewerten. Dabei ist eine wahre und klare Darstellung der Vermögenssituation am Bilanzstichtag anzustreben.²⁶ Dem **Bewertungsgrundsatz** nach HGB entsprechend sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, mit ihren fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (d.h. historische AHK abzüglich planmäßiger Abschreibungen) anzusetzen.²⁷ Im öffentlichen Sektor in Deutschland spricht man sich weitgehend für eine generelle Übernahme dieser Konzeption aus.²⁸ Dabei sind die Anschaffungskosten²⁹ als jene Aufwendungen zu verstehen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Bezüglich des Umfangs der Herstellungskosten sei auf Abschnitt A. V. verwiesen. *BOLSENKÖTTER ET AL.*, das *IDW* und die Verfasser des *NKF* halten allerdings beim Übergang auf ein doppeltes System einen einmaligen Zeitwertansatz in der Eröffnungsbilanz für möglich, mit anschließender Fortschreibung der (fiktiven AHK-) Werte nach den Regeln des HGB (Nominalwertprinzip).³⁰ Dieser gemischte Ansatz ist nach h.M. zulässig.³¹ Die Unterschiede zwischen den drei erwähnten Doppikkonzepten seien aus Gründen der Vollständigkeit aufgezeigt:

MERKMAL	NKR/NKH	NKF	NKRS
Bewertung des Vermögens: AK / HK und/oder Zeitwerte	<i>Verwaltungsvermögen: AK / HK</i> <i>Realisierbares Vermögen: Zeitwerte</i>	<i>in Eröffnungsbilanz: Zeitwerte;</i> <i>in den Folgebilanzen: AK / HK</i>	<i>AK / HK</i>

Tab. 6: Konzeptionelle Unterschiede zwischen NKR, NKF und NKRS in der kommunalen Vermögensrechnung (Teil 1)

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Budäus, D./Behm, C./Adam, B. (2003), S. 359 sowie Budäus, D./Behm, C./Adam, B. (2004/2005), S. 50 sowie Adam, B. (2005a), S. 153 ff.

²³ Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 4; vgl. ferner Lüder, K. (1996), S. 110, Lüder, K. (2001), S. 39.

²⁴ Castan, E. (1993), Sp. 2036

²⁵ Vgl. § 252 HGB (3. August 2005), Körner, H. (2001), S. 63, Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 759 ff.

²⁶ Vgl. Budäus, D. (1998), S. 71.

²⁷ Vgl. § 253 Abs. 2 HGB (3. August 2005), Vgl. Homann, K. (2003), S. 64, Bolsenkötter, H. (2006), S. 8.

²⁸ Vgl. Lüder, K. (1999c), S. 43 ff., IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, S. 15 und Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1363 f. und Frischmuth, B. (2003), S. 78 f. Eine kontinuierliche Neubewertung zu Zeitwerten befürwortet lediglich die KGSt und in Teilbereichen Lüder (also NKR/NKH). Vgl. OECD (1993), S. 15 ff., KGSt (1995b), S. 20 f., KGSt (1997), S. 33 ff.

²⁹ Vgl. § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB (3. August 2005). Vgl. außerdem Tabelle 12.

³⁰ Vgl. Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 38 f., Innenministerium NRW u.a. (2000), S. 5 ff. sowie IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, Tz. 19 ff. und Tz. 49 ff., Bolsenkötter, H. (2002), S. 183, Windmöller, R. (2002), S. 172 f., Bolsenkötter, H. (2003), S. 174, Vogelpoth, N. (2003), S. 283, Ellerich, M. (2004), S. 65 f., Vogel, A. (2004), S. 179 und Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 14 f.

³¹ Vgl. IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, Tz. 4 ff. und IMK (2003a).

In der Folgebewertung sind für abnutzbare Anlagegüter mit einer begrenzten Nutzungsdauer kalkulatorische Abschreibungen³² vorzunehmen, die den tatsächlichen Abnutzungsverlauf über die Zeit widerspiegeln sollen.³³ Nach h.M. ist von den Kommunen einheitlich die lineare Methode anzuwenden.³⁴ Hinsichtlich der Schätzung von Nutzungsdauern für Kommunalvermögen siehe Anlage 10. Unabhängig von einer zeitlichen Nutzungsbegrenzung besteht für Kommunen nach HGB die Verpflichtung, Vermögensgegenstände außerplanmäßig abzuschreiben, um sie mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist - sog. strenges Niederstwertprinzip.³⁵

2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung

a) Bilanzierungsfähigkeitsprüfung (Ansatz)

Die unterschiedlichen für das Sachanlagevermögen anzuwendenden und zu beachtenden IPSAS-Vorschriften sind nur schwer zu überblicken. Aus diesem Grund sei mit Abbildung 6 den weiteren Ausarbeitungen ein *Übersichts-, „Flowchart“* voran gestellt, das alle einschlägigen Standards des International Public Sector Accounting Standards Board zu diesem Themenbereich zusammenfasst und sie zueinander in Beziehung setzt. „Die Bilanzierungsfähigkeit unterliegt unbeschadet der Sonderregelungen in einzelnen Standards einem zweistufigen Konzept. Demnach müssen erstens die definitorischen Voraussetzungen eines Jahresabschlusses („elements of financial statements“) vorliegen (...). Zweitens ist zu prüfen, ob die Ansatzkriterien („recognition criteria“) des entsprechenden Jahresabschlusspostens erfüllt sind.“³⁶ **Für „assets“ gelten folgende Definitionskriterien:**³⁷

- Es muss sich um eine von der Einheit aufgrund vergangener Ereignisse **kontrollierte Ressource** handeln („legally defensible property right“³⁸).
- Durch den Vermögenswert wird ein **künftiger Zufluss an Nutzen- oder Dienstleistungspotential** an die Einheit erwartet.

³² *Abschreibungen* sind der auf die Nutzung im Haushaltsjahr entfallende Anteil der AHK; dieser Betrag steht für den Ressourcenverbrauch der Rechnungsperiode. Vgl. u.a. Simon, H. V. (1899), S. 359 ff.

³³ Vgl. § 253 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB (3. August 2005), KGSt (1995b), S. 27 und Häfner, P. (2005), S. 139.

³⁴ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 95 f. und Häfner, P. (2005), S. 142.

³⁵ Eigentlich sieht § 253 Abs. 2 Satz 3 2. HS HGB (3. August 2005) lediglich bei dauernder Wertminderung die Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung vor. Vgl. Homann, K. (2003), S. 37 und Häfner, P. (2005), S. 84. Da die Bilanzierungspraxis der Kommunen jedoch an die der Kapitalgesellschaften angepasst werden soll, ist § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB anzuwenden; entsprechend resultiert auch nach § 280 Abs. 1 HGB eine Zuschreibungspflicht (Wertaufholungsgebot). Vgl. Castan, E. (1993), Bolsenkötter, H. (2003), S. 174, Buchholz, R. (2004), S. 133 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 16.

³⁶ Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 215

³⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2004c), ähnlich auch in IASB (1989), S. 319 - Framework Tz. 49a und IFAC-IPSASB (1993), S. 12 f. Darüber hinaus vertiefende Informationen siehe Ingram, R. W./Petersen, R./Martin, S. W. (1991), S. 11, Bolsenkötter, H. (2003), S. 173 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 4.

³⁸ Ingram, R. W./Petersen, R./Martin, S. W. (1991), S. 11

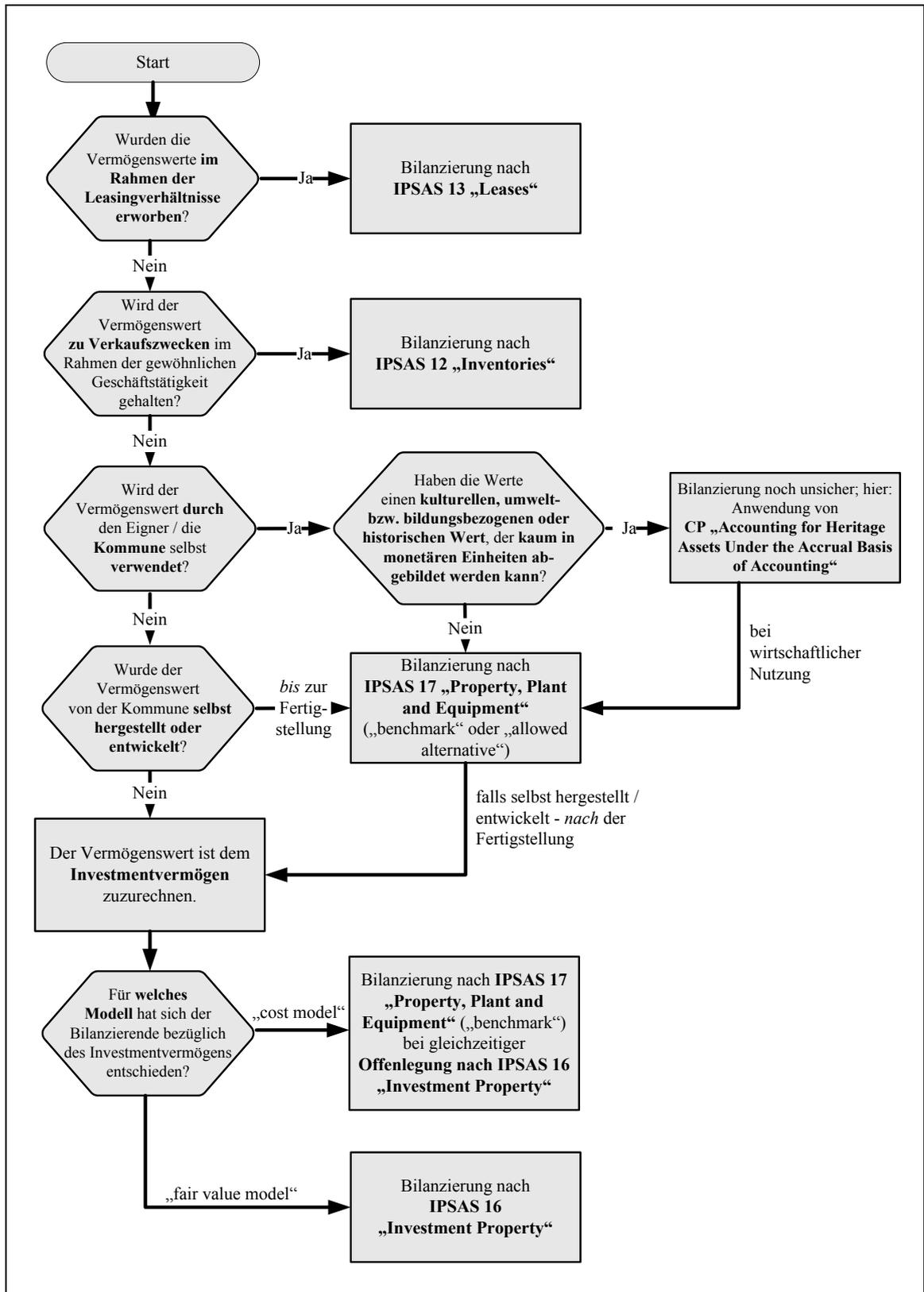


Abb. 6: Übersichts-„Flowchart“ der Bilanzierung von kommunalem Sachanlagevermögen entsprechend der IPSAS-Empfehlungen

Quelle: Eigene Darstellung; in weiter Anlehnung an IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Appendix.

Nach h.M. muss das Kriterium der Kontrolle anhand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise („wirtschaftliches Eigentum“) gemessen werden - mithin losgelöst von der rechtli-

chen Frage der Eigentümerschaft.³⁹ Mit dem zweiten Kriterium trägt **IPSAS 17** der Besonderheit des öffentlichen Sektors Rechnung, da auch solche Vermögenswerte aktivierungsfähig sind, die nicht direkt Vermögensvorteile generieren - dies ist eine sachzielorientierte Sichtweise.⁴⁰ Zur weiteren Interpretation der Kriterien sei auf IPSAS 1 verwiesen.⁴¹ **Sofern ein Vermögenswert beide Bedingungen erfüllt, ist die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit gegeben.** Eine Konkretisierung erfolgt in IPSAS 17 „Property, Plant and Equipment“.⁴² In seinen Regelungskreis fallen alle *materiellen* („tangible“) Vermögenswerte⁴³, die von einer öffentlichen Verwaltung für die Herstellung oder zur Lieferung von Gütern und Dienstleistungen (also einen Nutzen i.S. des „Public Service“ stiften sollen), zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden. Bedingung ist allerdings, dass die Nutzung der „assets“ voraussichtlich länger als eine Periode währt.⁴⁴ Somit umfasst IPSAS 17 i.V.m. IPSAS 1 alle Vermögensteile des öffentlichen Gemeinwesens - also auch die öffentlichen Güter nach volkswirtschaftlicher und finanzwissenschaftlicher Klassifikation:⁴⁵

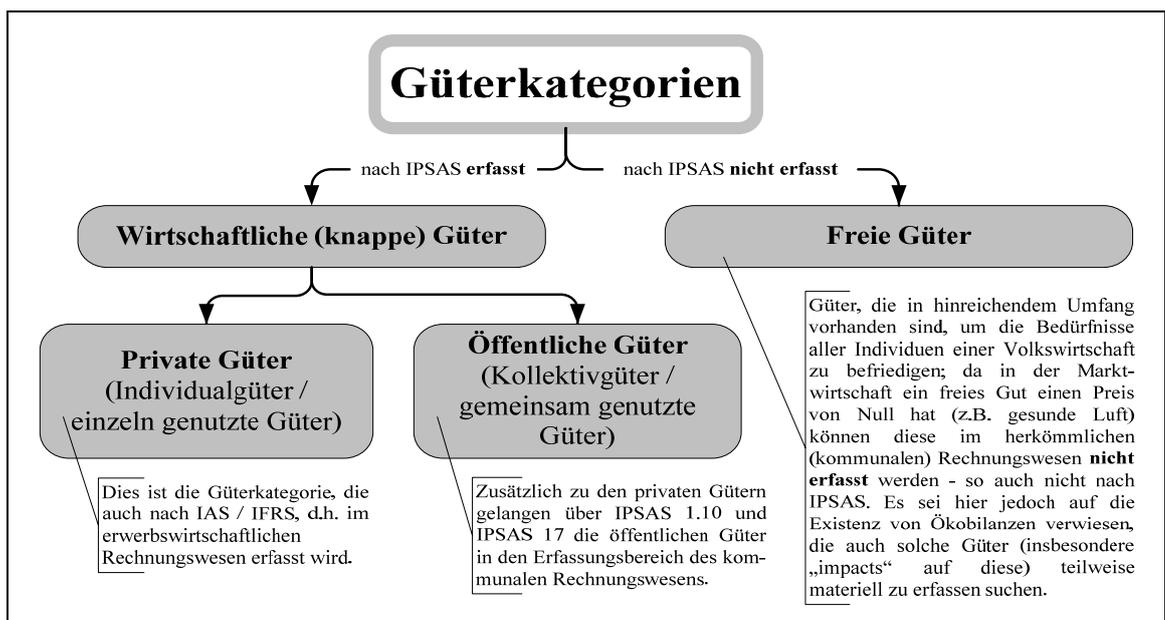


Abb. 7: Güterkategorien, die von IPSAS erfasst werden - entsprechend volkswirtschaftlicher und finanzwissenschaftlicher Klassifizierung

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 33, Windmüller, R. (2002), S. 167 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 5.

³⁹ Vgl. IASB (1989), S. 321 - Framework Tz. 59, Baetge, J. u.a. (2002), IAS 16, Tz. 14 sowie Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1362 und Adam, B. (2005b), S. 414.

⁴⁰ Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 34 sowie auch Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1362.

⁴¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 10.

⁴² Es existieren inhaltl. Überschneidungen zu IAS 16, IPSAS 16 und IAS 40. Vgl. Lüder, K. (2002), S. 157.

⁴³ Für den Fall *immaterieller Vermögenswerte*, auf denen jedoch nicht der Fokus dieser Arbeit liegt, existiert kein eigener IPSAS-Standard, weshalb z.B. IAS 38 als Auffangvorschrift anzuwenden ist.

⁴⁴ Vgl. Ingram, R. W./Petersen, R./Martin, S. W. (1991), S. 11, IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 12, Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1362 und Adam, B. (2004b), S. 113.

⁴⁵ Vgl. Schedler, K./Knechtenhofer, B. (2003), S. 556 sowie Bolsenkötter, H. (2006), S. 5.

Unter den Erfassungsbereich des IPSAS 17 fallen also auch alle Sachanlagen der Kommune (keine „cash generating assets“⁴⁶). Ausdrücklich ist hier das gesamte Infrastrukturvermögen gem. Tz. 3 (b) und Tz. 21 eingeschlossen. Dieses zeichnet sich durch vier Charakteristika aus: die Vermögenswerte sind Teil eines Netzwerkes, ihrer Eigenart nach spezialisiert, immobil und können Veräußerungsbeschränkungen unterliegen.⁴⁷ Für Besonderheiten von Werten, die im Rahmen eines „Leasing-Geschäfts“ erworben werden, sei auf IPSAS 13 verwiesen.⁴⁸ Nach IPSAS 17 liegt **konkrete Bilanzierungsfähigkeit (Ansatzkriterien)** vor, wenn *zusätzlich* gilt:

- Es ist **wahrscheinlich**, dass der mit dem Vermögenswert verbundene wirtschaftliche Nutzen oder das Dienstleistungspotential („future economic benefits or service potential“⁴⁹) der Kommune (allgemein „entity“) zufließen wird und gleichzeitig
- die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder der Zeitwert des Vermögenswertes **zuverlässig gemessen** werden können.⁵⁰

IPSAS 17 folgt damit den Ausführungen des IASB-„Frameworks“ zum Ansatz von Elementen im Jahresabschluss.⁵¹ „Probability“ beinhaltet die Forderung nach einer bestimmten Wahrscheinlichkeit für den Zufluss des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens. Die Wahrscheinlichkeit muss größer als 50% sein, d.h. es müssen unter Hinzuziehung aller verfügbaren Hinweise mehr Gründe für als gegen den Zufluss sprechen.⁵² Wird lediglich eine bloße Absichtserklärung abgegeben, einen Vermögenswert erwerben zu wollen, begründet dies keinen Ansatz (Realisationsprinzip).⁵³ „Reliable measurement“ umfasst eine genaue, verlässliche Zuordnung von Werten zu den betreffenden „assets“. ⁵⁴ Das zweite Ansatzkriterium ist also zugleich der Bewertungsfrage zugehörig. Die Aktivierung von „assets“ folgt also zusammenfassend einem **zweistufigen Verfahren der Prüfung einer konkreten und abstrakten Bilanzierungsfähigkeit mit insgesamt vier Bedingungen**⁵⁵ - diese sind nochmals in Abbildung 8 zusammengefasst. Der Ansatz eines „assets“ ist dabei als ein stetiger Abwägungsprozess zwischen der Relevanz der anzusetzenden Vermögenswerte für die Entscheidungsfindung und der Verlässlichkeit der zu vermittelnden Informationen zu verstehen (Grundsatz der Wesentlichkeit).⁵⁶

⁴⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 ff. und IFAC-IPSASB (2004c), Glossary S. 681.

⁴⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 21 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 13.

⁴⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2001b), IPSAS 13.

⁴⁹ IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 10

⁵⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 13, Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1362.

⁵¹ IASB (1989), S. 326 - Framework Tz. 89; allgemeiner in IASB (1989), S. 325 - Framework Tz. 83. Vgl. ferner Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 218 und Buchholz, R. (2004), S. 67.

⁵² Vgl. Coenenberg, A. G. (2005), S. 79.

⁵³ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 15; vgl. auch Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 215.

⁵⁴ Vgl. Buchholz, R. (2004), S. 67.

⁵⁵ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 835.

⁵⁶ Vgl. Adam, B. (2005b), S. 414; vgl. ferner „Aktivierungsgrenze“ nach Bergmann, A. u.a. (2004), S. 80.

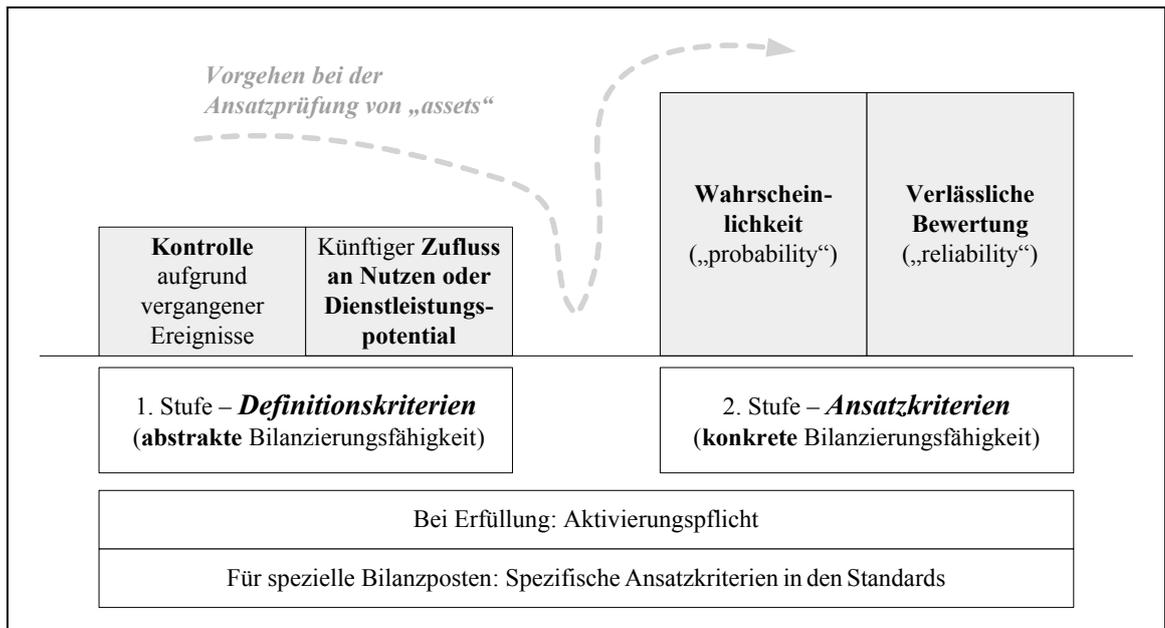


Abb. 8: Das zweistufige Verfahren der IPSAS-Ansatzprüfung von Vermögenswerten
Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Buchholz, R. (2004), S. 65.

b) Bewertung des Sachanlagevermögens

Bei der **Erstbewertung** („initial measurement“) gilt folgender Grundsatz: „An item of property, plant and equipment which qualifies for recognition as an asset should initially be measured at its costs.“⁵⁷ Wird also ein Gegenstand des Sachanlagevermögens erstmals in die Vermögensrechnung einer Kommune aufgenommen, ist dessen Wert im Normalfall mit seinen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bemessen.⁵⁸ Das IPSASB geht allerdings davon aus, dass sich „fair value“ und AHK im Zeitpunkt des Zugangs entsprechen.⁵⁹ Lediglich im Fall des unentgeltlichen Erwerbs kraft Rechtsnatur oder bei Erhalt des Gegenstandes zu Nominalkosten ist er mit seinem Zeitwert in die Bilanz aufzunehmen.⁶⁰ IPSAS 17 spricht immer nur von „costs“ im Sinne einer übergreifenden Sichtweise von AHK. Die Anschaffungskosten umfassen den Kaufpreis einschließlich der Einfuhrzölle und der nicht erstattungsfähigen Erwerbssteuer sowie aller direkt zurechenbaren Kosten, die zur Versetzung des Vermögenswertes in einen betriebsbereiten Zustand im Rahmen seiner vorgesehenen Verwendung anfallen.⁶¹ Bezüglich der Ermittlung der Herstellungskosten wird auf IPSAS 12 „Inventories“ verwiesen,⁶² der sich inhaltlich an

⁵⁷ IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 22, im Original mit dickem Schriftsatz hervorgehoben

⁵⁸ Dies entspricht der Position von Lüder bzw. dem auf HGB basierenden Referenzmodell NKR / NKH.

⁵⁹ Vgl. Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1366.

⁶⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 22 ff., identisch für Finanzinvestitionen auch in IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 22 f. und Tz. 28, vgl. Abschnitt A. III. 2. Siehe ferner Knechtenhofer, B./Wohlwend, W. (2002), S. 36, Lüder, K. (2002), S. 157 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 10.

⁶¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 26 ff., Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1363 und Adam, B. (2004b), S. 89.

⁶² Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 29 und Tz. 61 sowie ausführlich in Tabelle 12.

den gleichnamigen IAS 2 anlehnt.⁶³ Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten („subsequent expenditures“) sind für einen bereits aktivierten Gegenstand des Sachanlagevermögens dann zu aktivieren, wenn es zu einem Nutzenzufluss oder Zugang von Servicepotential⁶⁴ für die Kommune über die gegenwärtige Ertragskraft und den derzeitigen Leistungsgrad hinaus kommt.⁶⁵ Eine genaue Abgrenzung der AHK befindet sich in Abschnitt V. dieses Kapitels. Die „Erstbewertung“ nach IPSAS ist nicht zu verwechseln mit einer „erstmaligen Bewertung“. Als Bewertungserleichterung kann das Sachanlagevermögen bei einer solchen „initial adoption of the accrual basis“ entweder mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert⁶⁶ bewertet werden.⁶⁷ Bei der **Folgebewertung** besteht ein Bewertungswahlrecht: Einerseits wird nach Tz. 38 gefordert, Vermögenswerte zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen („benchmark treatment“ / AHK-Bilanzierung) - unter Vorbehalt von eventuell notwendigen außerplanmäßigen Abschreibungen des aktuellen Buchwertes, falls der erzielbare Betrag gesunken ist.⁶⁸ Andererseits erlaubt das IPSASB auch eine alternative Bewertungsmethode („allowed alternative treatment“: „revaluation model“), die eine Neubewertung vorsieht (beizulegender Zeitwert).⁶⁹ Der „fair value“ entspricht gewöhnlicherweise bei der Gruppe des Sachanlagevermögens *einem marktorientierten Zeitwert, zu dem sachverständige, vertragswillige und untereinander unabhängige Parteien Vermögensübertragungen durchführen würden*.⁷⁰ Üblicherweise wird sich der „fair value“ meist einfach durch Bezugnahme auf Preise in aktiven Märkten, auf denen vergleichbare Güter gehandelt werden, ermitteln lassen.⁷¹ Handelt es sich hingegen um marktferne Gegenstände, bei denen keine Markttransaktionen beobachtbar sind, können Hilfsgrößen herangezogen werden.⁷² Bei einer Anwendung des „fair value models“ sind in regelmäßigen Abständen (nach h.M. alle drei bis fünf Jahre⁷³) Neubewertungen durchzuführen.⁷⁴ Wird hingegen für die Folgebewertung der Ansatz zu fortgeführten AHK gewählt, so sind zum Bilanzstichtag die bei Zugang ermittelten Kosten um kumulierte planmäßige (und außerplanmäßige - siehe unten) Abschreibungen zu mindern (Periodi-

⁶³ Vgl. IFAC-IPSASB (2001a), IPSAS 12, Tz. 16 bis Tz. 19.

⁶⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 34 (a) bis (c).

⁶⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 33; identisch in IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 30.

⁶⁶ Die Definition von Zeitwerten und deren Ermittlung nach IPSAS findet sich in Abschnitt III. 2. b).

⁶⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 81.

⁶⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 38.

⁶⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 39. Anhand der Bezeichnung „benchmark treatment“ wird erkenntlich, welches Vorgehen das IPSASB bevorzugt.

⁷⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 12. Prüfe ferner Baetge, J./Zülch, H. (2001), S. 544 f., Baetge, J. u.a. (2002), A. III., Tz. 122, Coenenberg, A. G. (2005), S. 107 und Schauer, R. (2005), S. 605.

⁷¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 40.

⁷² Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 41 f., Schauer, R. (2005), S. 605, Bolsenkötter, H. (2006), S. 17.

⁷³ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 44.

⁷⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 45 ff. und Adam, B. (2004b), S. 114.

sierungsprinzip).⁷⁵ Das Abschreibungsvolumen ist dabei auf systematische Art und Weise über die Nutzungsdauer des Vermögenswertes zu verteilen.⁷⁶ Nach IPSAS muss die Nutzungsdauer einer periodisch stetigen Überprüfung unterzogen werden.⁷⁷ Dies gilt auch für die Abschreibungsmethode,⁷⁸ die so zu wählen ist, dass sie der tatsächlichen Minderung des Nutzenpotentials Rechnung trägt.⁷⁹ Zugelassen sind die lineare, degressive und leistungsabhängige Methode.⁸⁰ Ob Vermögenswerte wirklich werthaltig, d.h. ob außerplanmäßige Abschreibungen notwendig sind, wird in IPSAS 21 „Impairment of Non-Cash Generating Assets“ geregelt. Diese Besonderheit der internationalen Standards geht über den Umfang dieser Arbeit hinaus, soll jedoch ergänzend in Anlage 12 dargestellt werden. IPSAS 17 enthält keine Vorschrift, die den Wechsel der Bewertungsmethode regelt; er ist folglich nach IPSAS 1 i.V.m. IPSAS 3 durchzuführen.⁸¹

III. Immobilien als Finanzinvestition (Investmentvermögen)

1. Skizzierung einer Lösung auf der Grundlage des HGB

Handelsrechtlich werden Vermögensgegenstände, die zum Verkauf bestimmt sind, dem Umlaufvermögen zugeordnet. Sie sind nicht dafür vorgesehen, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Damit erfolgt eine Bewertung nach dem strengen Niederstwertprinzip, d.h. ein niedrigerer beizulegender Stichtagswert muss am Bilanzstichtag berücksichtigt werden (Abschreibungspflicht).⁸² Doch sind kommunale Immobilien, welche allein aus Renditegründen gehalten werden, überhaupt dem Umlaufvermögen zugehörig? Das NKR (LÜDER) nimmt eine andere Differenzierung vor. Dort wird zwischen **realisierbarem Vermögen (freiem Vermögen)**, das zur Schuldendeckung eingesetzt werden kann⁸³ und **Verwaltungsvermögen (gebundenem Vermögen)**, welches an die Erfüllung öffentlicher Aufgaben gebunden ist, unterschieden.⁸⁴ Für beide Güterkategorien gilt eine generelle Aktivierungspflicht.⁸⁵ Kern der Idee ist, die finanziellen Spielräume der Kommunalpolitik aufzuzeigen. Eine derartige Unterscheidung hätte enorme Auswirkungen für die Ver-

⁷⁵ Daraus folgt nach IPSAS 16 ein Anwendungsverbot im Falle des „fair value models“. Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 58 ff., IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 61 und Bergmann, A. u.a. (2004), S. 91 f.

⁷⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 54 ff.

⁷⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 62 ff., Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1367.

⁷⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 54 und Tz. 65 sowie Bolsenkötter, H. (2006), S. 17.

⁷⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 56, Lüder, K. (2002), S. 157 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 17.

⁸⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 60.

⁸¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 39 i.V.m. IFAC-IPSASB (2000c), IPSAS 3, Tz. 51 ff. und Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1368.

⁸² Vgl. Buchholz, R. (2004), S. 145.

⁸³ Vgl. Budäus, D. (2006), S. 16.

⁸⁴ Vgl. Lüder, K. (1991b), S. 8 ff., Lüder, K. u.a. (1991), S. 80 ff., Hinzmann, C. (1993), S. 42, Buschor, E./Lüder, K. (1994), S. 170, Lüder, K. (1996), S. 40 ff., Lüder, K. (1999c), S. 19 f., Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 42 und Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2004), S. 201.

⁸⁵ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 83.

mögensbewertung, denn die grundsätzlich realisierbaren bzw. liquidierbaren Positionen (wie die immobilien Investmentanlagen) könnten zum Bilanzstichtag mit Veräußerungswerten (Marktwerten) angesetzt werden.⁸⁶ Das HGB lehnt die Bilanzierung von Renditeliegenschaften mit Zeitwerten jedoch ab, denn dies würde einem Ausweis unrealisierter Gewinne gleichkommen.⁸⁷ *MOXTER* stellt jedoch die Frage: „Aber wird solche Vorsicht nicht wenigstens in den Fällen absurd, in denen man sich auf objektivierte Verkehrswerte stützen kann, die ein Mehrfaches der ursprünglichen Anschaffungswerte betragen?“⁸⁸ Dies ist sicherlich der Fall und würde dafür sprechen, der Position von *LÜDER* zumindest ansatzweise zu folgen. Zu den Befürwortern gehören auch *BUDÄUS*, *SCHAUER* und *SCHEDLER / KNECHTENHOFER*⁸⁹. Zur Unterscheidung zieht *LÜDER* das Ansatzkriterium der abstrakten Verkehrsfähigkeit heran.⁹⁰ Dessen Ausprägung ist allerdings insbesondere im kommunalen Vermögen nicht immer eindeutig festzustellen; dies musste *LÜDER* so auch im Rahmen des NKR-Pilotprojektes in Wiesloch feststellen.⁹¹ Der vorgestellte Ansatz räumt erhebliche Ermessensspielräume ein, was im Sinne von einheitlichen, objektiven und vergleichbaren Bewertungen aller Kommunen (Willkürfreiheit) nicht gewünscht sein kann. *BOLSENKÖTTER ET AL.* gehen sogar so weit, daraus einen negativen Effekt für die Aussagekraft des jeweiligen Verwaltungsabschlusses abzuleiten.⁹² Die **kommunale Rechnungslegung in Deutschland hält deshalb am HGB und den mit diesem verbundenen Ansatz- und Bewertungskonzepten fest**. Es gilt auch für verkaufsbereite Immobilien die generelle pflichtmäßige Bewertung zu Anschaffungskosten, allerdings mit der Einschränkung, dass bei der erstmaligen Bilanzierung auch diese Grundstücke einer Zeitwertbetrachtung unterzogen werden (vgl. die zulässigen Verkehrs- / Zeitwerte nach § 194 Baugesetzbuch (BauGB) i.V.m. § 7 WertV in Anlage 11)⁹³. Die anderen doppelischen Modellkonzepte folgen dem Vorschlag von *LÜDER* dementsprechend nicht:

MERKMAL	NKR / NKH	NKF	NKRS
Trennung des Vermögens in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen	<i>Ja</i>	<i>Nein</i>	<i>Nein</i>

Tab. 7: Konzeptionelle Unterschiede zwischen NKR, NKF und NKRS in der kommunalen Vermögensrechnung (Teil 2)

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Budäus, D./Behm, C./Adam, B. (2003), S. 359, Budäus, D./Behm, C./Adam, B. (2004/2005), S. 50 sowie Adam, B. (2005a), S. 153 ff.

⁸⁶ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 94 und Behm, C. (2005), S. 54.

⁸⁷ Vgl. Scheffler, E. (2001), S. 21 und Buchholz, R. (2004), S. 174.

⁸⁸ Moxter, A. (1984b), S. 1781, im Original hervorgehoben

⁸⁹ Vgl. Budäus, D. (2006), S. 17, Schedler, K./Knechtenhofer, B. (2003), S. 555 f., Schauer, R. (2005), S. 605.

⁹⁰ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 80.

⁹¹ Vgl. Erfahrungen aus dem Modellprojekt „Wiesloch“ in Lüder, K./Behm, C./Cordes, U. (1998), S. 29.

⁹² Vgl. Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 43.

⁹³ Vgl. Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 16.

2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung

a) Bilanzierungsfähigkeitsprüfung (Ansatz)

Das IPSASB vollzieht die schwierige Trennung zwischen frei verfügbarem, kommunalem Vermögen, das Rendite erbringen kann, und zweckgebundenem Vermögen, das Nutzen im Rahmen der Erfüllung öffentlicher Aufgaben stiften soll, in **IPSAS 16 „Investment Property“**.⁹⁴ Dieser lehnt sich inhaltlich an den gleichnamigen IAS 40 an.⁹⁵ Vermögenswerte erfüllen dann die Definition des „investment property“⁹⁶, wenn es sich um Immobilienvermögen handelt, das zur Erzielung von Mieteinnahmen und / oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten wird. Eine negative Abgrenzung besagt, dass das jeweilige Aktivum somit nicht originär der Herstellung oder Lieferung von Gütern und Dienstleistungen oder Verwaltungszwecken dienen soll und darüber hinaus auch nicht zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bestimmt sein darf. Sollten diese Tatbestände vorliegen, besteht **abstrakte Bilanzierungsfähigkeit**.⁹⁷ Die Immobilien, die in den Anwendungsbereich des IPSAS 16 fallen, bedürfen in den Tz. 7-18 einer umfangreichen Abgrenzung gegenüber solchen Einheiten, die nach den Regelungen des IPSAS 17 bilanziert werden müssen - insbesondere sind hier Immobilien zu nennen, die vom Eigentümer selbst genutzt werden („owner-occupied property“⁹⁸). Besonderes Merkmal von Finanzinvestitionen ist, dass sie losgelöst von anderen Vermögenswerten der Kommune Zahlungsflüsse generieren.⁹⁹ Der Standard gibt eine Liste an Positiv- und Negativ-Abgrenzungen für Investitionsgüter (vgl. Tabelle 8). Die Einstufung von Vermögen als Finanzinvestition ist dennoch mit sehr subjektiven Einschätzungen verbunden: „Judgement is needed to determine whether a property qualifies as investment property“¹⁰⁰. **Konkrete Bilanzierungsfähigkeit** liegt - in Anlehnung an IPSAS 17 vor, wenn die beiden dort erläuterten Bedingungen (Zufluss von Nutzen bzw. Dienstleistungspotential sowie die zuverlässige Messung von AHK oder Zeitwert, vgl. Abschnitt A. II. 2. a dieses Kapitels) zusätzlich erfüllt sind.¹⁰¹

⁹⁴ Allerdings muss festgestellt werden: Eine grundlegende Trennung hinsichtlich des Ausweises (Trennung der Aktiva in Finanz- und Verwaltungsvermögen innerhalb der Vermögensrechnung) ist nach IPSAS 1 nicht vorgesehen.

⁹⁵ Vgl. IASB (1998g), IAS 40.

⁹⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 6 und IFAC-IPSASB (2004c), Glossary, S. 691.

⁹⁷ Vgl. IASB (1998g), IAS 40, Tz. 20 sowie ferner IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 11 ff. und Tz. 22; vgl. zudem Knechtenhofer, B./Wohlwend, W. (2002), S. 34, Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1370, Adam, B. (2004b), S. 112 f., Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 42 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 14.

⁹⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2004c), Glossary, S. 696.

⁹⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 8.

¹⁰⁰ IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 16

¹⁰¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 19.

Positiv-Abgrenzung („inside the scope“)	Negativ-Abgrenzung („outside the scope“)
<ul style="list-style-type: none"> • Grundstücke, die langfristig zur Wertsteigerung gehalten werden und somit nicht kurzfristig im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verkauft werden sollen; • Grundstücke, deren künftige Nutzung zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch unbestimmt ist; • Gebäude, welche sich im Eigentum der Kommune befinden und mittels eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse auf kommerzieller Basis vermietet werden; • Leer stehende, ungenutzte Gebäude, deren eigentlicher Zweck jedoch in der Vermietung an Dritte im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses besteht. 	<ul style="list-style-type: none"> • Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, sind nach IPSAS 12 als Vorräte zu bilanzieren; • Gebäude, die für Dritte erstellt wurden, werden als Fertigungsaufträge nach IPSAS 11 gesehen;¹⁰² • Unter vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien (IPSAS 17) sind auch solche zu verstehen, die erst in Zukunft selbst genutzt werden sollen und solche, die von den Mitarbeitern bewohnt werden (z.B. Wohnraum für Angestellte); • Im Bau befindliche Immobilien werden, solange die Baumaßnahmen andauern, nach IPSAS 17 bilanziert. Erst nach Fertigstellung sind die Regelungen des IPSAS 16 anzuwenden; ferner kommt auch eine Umwidmung nach Tz. 61 in Frage; • Immobilien, die sozialen Zwecken dienen und dennoch Ursache für Mittelzuflüsse sind (z.B. Sozialwohnungen) sowie solche die aus strategischen Gründen gehalten werden, fallen in den Anwendungsbereich des IPSAS 17.

Tab. 8: Abgrenzung von Investitionsgütern nach IPSAS 16

Quelle: IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 10 f. und IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Comparison with IAS 16, S. 447.

b) Bewertung des Investitionsvermögens

Wie beim herkömmlichen Sachanlagevermögen gelten nach IPSAS 16, Tz. 22 und 23 bei **Erstbewertung** von Renditeliegenschaften die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Maßstab; ausschließlich im Falle von unentgeltlichem Erwerb oder Erwerb zu einem symbolischen Preis bzw. zu Nominalkosten ist der Zeitwert maßgeblich.¹⁰³ Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmen sich weitestgehend¹⁰⁴ wie bereits erläutert. Wird Investitionsvermögen selbst hergestellt, so ist dieses bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung mit allen angefallenen Kosten nach den Vorschriften des IPSAS 17 zu bilanzieren.¹⁰⁵ Ferner ist zu beachten, dass nachträgliche Ausgaben für diese Immobilien nur aktiviert werden dürfen, wenn sie einen wertvermehrenden Charakter haben. Ist dies nicht der Fall, sind die Ausgaben als Aufwand in der Periode ihres Entstehens zu erfassen.¹⁰⁶ Auch im Rahmen von IPSAS 16 gelten in der ersten Eröffnungsbilanz, die eine Kommune auf Basis der Doppik und nach den Regeln der IPSAS erstellt („initial adopti-

¹⁰² Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 11 (b).

¹⁰³ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 22 f.

¹⁰⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 24 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 14. Im Fall von Investitionsvermögen sind zusätzlich noch direkt zurechenbare Transaktionskosten wie Honorare und Gebühren für Rechtsberatung, im Rahmen der Übertragung angefallene Steuern und Transaktionskosten in die Anschaffungs- und Herstellungskosten einzubeziehen („cost including transaction costs“).

¹⁰⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 25.

¹⁰⁶ Vgl. Knechtenhofer, B./Wohlwend, W. (2002), S. 34.

on of the accrual basis“), Ausnahmeregelungen („transitional provisions“) hinsichtlich der Bewertung. So besteht im Falle des Umstiegs auf das doppelte System ein Bewertungswahlrecht zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und beizulegendem Zeitwert.¹⁰⁷ Auch im Rahmen der **Folgebewertung** nach IPSAS 16 werden dem Bilanzierenden die beiden Alternativen „cost model“ und „fair value model“ eröffnet.¹⁰⁸ Wenn auch nicht als „benchmark treatment“ bezeichnet, so zeichnet sich doch eine Präferenz des IPSASB für das Zeitwertmodell darin ab, dass - anders als bei Anlagevermögen nach IPSAS 17 - bei einer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten der Zeitwert im Anhang zusätzlich anzugeben, somit also stets zu ermitteln ist.¹⁰⁹ Ferner stellt der Standardsetzer fest: „It is highly unlikely that a change from the fair value model to the cost model will result in a more appropriate presentation“¹¹⁰, d.h. ein bilanzieller Übergang vom beizulegenden Zeitwert zu den Anschaffungs- / Herstellungskosten wird eigentlich nicht als zielführend im Sinne einer besseren Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesehen. Die Entscheidung für eine Methode wird bei der erstmaligen Folgebilanzierung nach IPSAS getroffen - unbeschadet eines anderen Vorgehens in der Eröffnungsbilanz lebt das Wahlrecht also erneut auf.¹¹¹ In den Perioden danach ist die Methode beizubehalten und konsistent auf alle Immobilien anzuwenden, die als Finanzinvestitionen gehalten werden. Wenn substantielle Hinweise bestehen, dass der „fair value“ nicht zuverlässig bestimmbar ist (Grundsatz der „reliability“), muss der Vermögenswert allerdings in jedem Fall mit fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilanziert werden.¹¹² Bei einer Bewertung entsprechend dem Zeitwertmodell sind in regelmäßigen Abständen Neubewertungen sowie auch eine Überprüfung der Nutzungsdauer sowie der angewandten Abschreibungsmethoden durchzuführen.¹¹³ Die Verluste und Gewinne aus der Neubewertung sind in der Periode des Entstehens im Jahresergebnis zu verrechnen (also grundsätzlich nicht - wie nach IPSAS 17 - durch Verringerung oder Erhöhung der Neubewertungsrücklage auszugleichen).¹¹⁴ Nachdem bereits erläutert wurde, wie sich der AHK-Wert ermitteln lässt, muss nun auch die Ermittlung des Zeitwerts aufgezeigt werden. Dies erfolgt „en detail“ erst an dieser Stelle, da IPSAS 17 dazu kaum Ausführungen macht. Bei Renditeliegenschaften entsprechen sich Marktwert und

¹⁰⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 80.

¹⁰⁸ Vgl. IASB (1998g), IAS 40, Tz. 30, IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 32 ff. und Tz. 58.

¹⁰⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 29 ff. und Tz. 78 (e), Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1370, Adam, B. (2004b), S. 114 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 18.

¹¹⁰ IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 33

¹¹¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 29.

¹¹² Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 55.

¹¹³ Vgl. Adam, B. (2004b), S. 114.

¹¹⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 36, Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1370, Bolsenkötter, H. (2003), S. 174 sowie ferner Buchholz, R. (2004), S. 173.

beizulegender Zeitwert üblicherweise.¹¹⁵ Um diese beiden Werte zu bestimmen, ist lediglich die aktuelle Marktlage, d.h. es sind Preise für vergleichbare Immobilien in der näheren Umgebung zu berücksichtigen.¹¹⁶ Sollte in der Praxis der Wert nur schwierig zu ermitteln sein, sind andere Informationsquellen heranzuziehen.¹¹⁷ Ziel ist die Ermittlung eines verlässlichen Wertes innerhalb einer engen Bandbreite vernünftiger Schätzungen.¹¹⁸ Oftmals ist die Bewertung von Renditeliegenschaften auch sehr kostenintensiv und zeitaufwendig und liefert häufig ungenaue Ergebnisse.¹¹⁹ Aus diesem Grund kann die folgende einfache Formel zur Verkehrswertberechnung der Liegenschaften herangezogen werden. Sie entstammt dem Projektbericht zur Erstellung der ersten Jahresrechnung nach IPSAS für die Schweizer Stadt Kloten und ist sicherlich auch für deutsche Pilotprojekte ein dienliches Instrument zur Lieferung von verlässlichen Näherungswerten:

$$\text{Verkehrswert} = \frac{3 * \text{Ertragswert} + \text{Land- und Bauwert}}{4}$$

Abb. 9: Formel zur Berechnung des Verkehrswertes von Liegenschaften

Quelle: Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 61 sowie Bergmann, A. u.a. (2004), S. 94.

Für die Berechnung des Ertragswertes wurden hierbei von *BERGMANN ET AL.* folgende Nettomietzinssätze herangezogen:

Nettorenditen	<i>Kapitalisierungsfaktor</i>
Wohnbauten	6%
Gemischt genutzte Liegenschaften (Wohnen und Gewerbe)	8%
Restaurant / Hotellerie, sowie gewerblich genutzte Bauten	10%

Tab. 9: Näherungswerte für Nettorenditen von Renditeliegenschaften

Quelle: Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 61 und Bergmann, A. u.a. (2004), S. 94.

Planmäßige Abschreibungen sind im Falle der Finanzinvestitionen nach IPSAS 16 nur dann vorzunehmen, wenn sich der Bilanzierende für das „cost model“ entschieden hat.¹²⁰

In diesem Falle ist den Ausführungen des IPSASB zu Abschreibungen in IPSAS 17 zu folgen. IPSAS 21 „Impairment of non-cash-generating assets“ ist auf Finanzinvestitionen ausdrücklich nicht anzuwenden, da Renditeliegenschaften zu den „cash-generating assets“ zählen.¹²¹ Für den Fall von Vermögenswerten, die Kapitalströme generieren, findet IAS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten“ Anwendung.¹²²

¹¹⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 39 und Tz. 46 und Buchholz, R. (2004), S. 173.

¹¹⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 47.

¹¹⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 48.

¹¹⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 49.

¹¹⁹ Vgl. Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 61.

¹²⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2001c), IPSAS 16, Tz. 58 sowie Tz. 78 und Buchholz, R. (2004), S. 173.

¹²¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 16 und ergänzend hierzu Tz. 17.

¹²² Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 66 und IASB (1998c), IAS 36.

IV. Kunstgegenstände und Baudenkmäler (Kulturgüter)

1. Skizzierung einer vergleichbaren Lösung basierend auf HGB

Eine besondere Art kommunaler Vermögensgegenstände sind **Kulturgüter**. Sie dienen der Kommune weder zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben noch werden sie zum Zweck der finanziellen Verwertung gehalten. Die Ansatzfrage bezüglich Kunstgegenständen, Baudenkmälern und Sammlungen ist weitgehend unstrittig zu beantworten, weshalb hierfür auf die allgemeinen Ausführungen zum Sachanlagevermögen in Abschnitt II. dieses Kapitels verwiesen sei. **Problematisch ist jedoch der Ansatz der Höhe nach.**¹²³ Wie bereits ausgeführt, ist Sachanlagevermögen - worunter auch die Kulturgüter zu fassen sind - nach deutschem Handelsrecht gewöhnlich mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten (primärer Wertansatz) zu bewerten.¹²⁴ Bei diesen besonderen Vermögensgegenständen dürfte dies allerdings auszuschließen sein, denn oftmals stehen AHK-Werte nicht zur Verfügung oder sind unbrauchbar geworden.¹²⁵ Zudem stellt bei Kunstgegenständen oft gerade das Alter einen wertbestimmenden Faktor dar. Deshalb ist als nächster Schritt die Möglichkeit des Ansatzes von Markt- und Vergleichswerten zu prüfen. Liegen keine der genannten Werte vor, so sind Versicherungswerte und gutachterliche (Schätz-)Werte als weiterer Indikator für Zeitwerte heranzuziehen.¹²⁶ Es existiert jedoch eine Vielzahl weiterer Kulturgüter, bei denen aufgrund ihres vergleichbar geringen Wertes und fehlender Versicherungsprämien auch diese Möglichkeit der Wertbemessung entfällt. Für diese ist meist die Gruppenbewertung die einzig sinnvoll vertretbare Methode. Kann keines der obigen Verfahren angewandt werden, existiert nur noch die Möglichkeit einen symbolischen Erinnerungswert (in Höhe eines Euros) in die kommunale Bilanz aufzunehmen.¹²⁷ Eine Besonderheit ist bei der Bemessung des Wertansatzes von historischen Bauten, Baudenkmälern, Gedächtnisstätten und Mahnmalen zu beachten: Hier dient der diskontierte Wert (Barwert) der erwarteten, künftigen Erhaltungs- und Instandhaltungsaufwendungen als Orientierungshilfe.¹²⁸ Werden sie hingegen von der Kommune als Gebäude genutzt, müssen diese nach den Vorschriften für Sachanlagevermögen bewertet werden.¹²⁹ Aufgrund der Annahme der „ewigen Nutzung“ unterliegen Kulturgütern keinem planmäßigen Werteverzehr (keine Erfassung von Abschreibungen). Abbildung 10 fasst die Bewertungsverfahren bei Kulturgütern nach HGB zusammen.

¹²³ Vgl. IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, S. 19, Tz. 71.

¹²⁴ Vgl. Homann, K. (2003), S. 64.

¹²⁵ Vgl. KGSt (1997), S. 41 und Stein, B./Franke, R. (2005), S. 271.

¹²⁶ Vgl. IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, S. 11, Tz. 34, Körner, H. (2001), S. 64, Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettke, C. (2002a), S. 81, Krechel, C. (2004), S. 50 und Stein, B./Franke, R. (2005), S. 273.

¹²⁷ Vgl. Krechel, C. (2004), S. 50.

¹²⁸ Vgl. IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, S. 11, Tz. 34.

¹²⁹ Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettke, C. (2002b), S. 81.

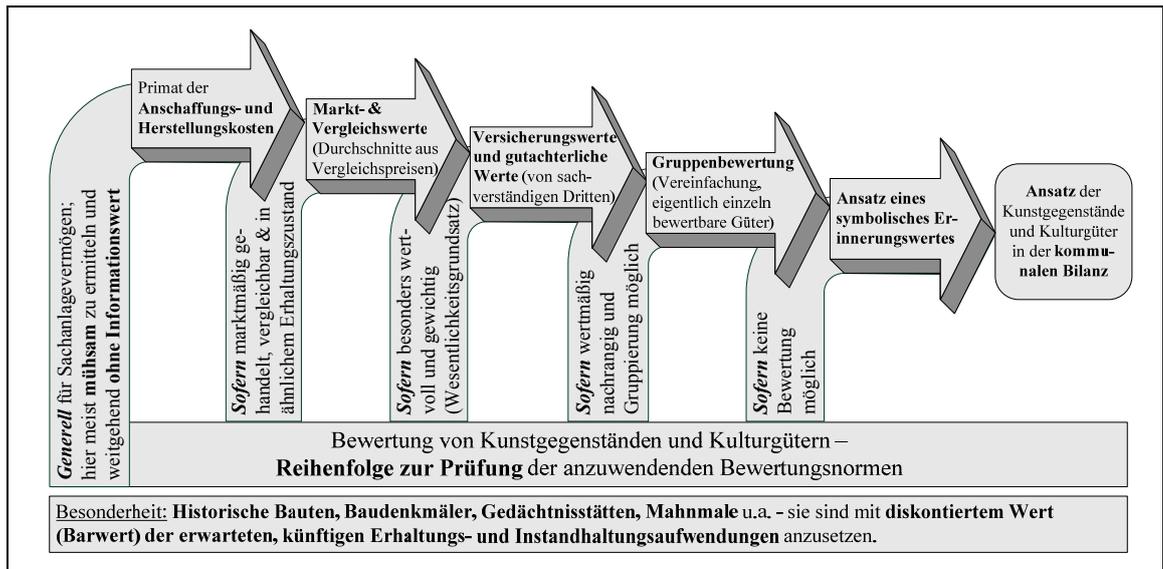


Abb. 10: Reihenfolge der anzuwendenden Bewertungsverfahren bei Kulturgütern nach „kommunalem HGB“

Quelle: Eigene Darstellung.

2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung

Auch die internationalen Rechnungslegungsvorschriften kennen selbstverständlich Vermögenswerte, die aufgrund ihrer „cultural, environmental or historical significance“¹³⁰ als „heritage assets“ (i.S.v. Kulturgütern) bezeichnet werden.¹³¹ Wie beim Abschnitt zum Sachanlagevermögen erläutert wurde, definiert sich ein „asset“ nach IAS / IFRS bzw. IPSAS über den Zufluss von Werten in den Folgeperioden des Erwerbs (erstes Kriterium der konkreten Ansatzfähigkeit nach internationalen Standards¹³²).¹³³ Es kommt allerdings nicht darauf an, dass ein „asset“ Zahlungsmittelzuflüsse generiert; der Zufluss kann auch in Form eines Bildungs-, Erziehungs-, Funktions-, Kultur- oder Wissenschaftsnutzens vorliegen.¹³⁴ Wesentlich für den Ansatz eines „heritage assets“ ist lediglich die Existenz einer „utility“ (eines wie auch immer gearteten Nutzens), welcher der bilanzierenden Einheit aus dem Gut zufließt.¹³⁵ Vor diesem Hintergrund **erfüllen auch Kulturgüter die Definitions- und Ansatzkriterien von Vermögenswerten.**¹³⁶ Auch die

¹³⁰ IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 8; vgl. ferner IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 10, vgl. auch das dortige Preface, Tz. 4 und S. 15, Summary of Proposals, Tz. 9 sowie S. 21, Tz. 16.

¹³¹ Eine Auflistung von Beispielen von Kultur- und Naturgütern findet sich bei IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 1.9. Vgl. ferner auch IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 8.

¹³² Vgl. im zweiten Kapitel Abschnitt A. II. 2. a).

¹³³ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 13.

¹³⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 1.11.

¹³⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 1.3. Der englische Terminus „utility“ hat die folgenden beiden Bedeutungen, die in diesem Kontext bedeutsam sind: 1. „the quality of being useful“ oder 2. „a service provided for the public“, vgl. Crowther, Jonathan, u.a. (1995), S. 1257.

¹³⁶ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 173, IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 1.4 und Tz. 1.2 f.

„inalienability“¹³⁷, d.h. die Unentziehbarkeit i.S. eines ewigen Bestehens der kulturellen und naturellen Werte im Vermögen der Kommune - sei es durch Gesetze, Statut, Verträge etc. - ist dabei ein Merkmal dieser Güterart und einer Zugehörigkeit zur Begriffsgruppe der „assets“ nicht abträglich.¹³⁸ Dadurch werden zunächst alle Ansatz- und Bewertungsregeln des IPSAS 17 für „heritage assets“ bedeutsam. Zur Abgrenzung solcher Güter von herkömmlichem Sachanlagevermögen gelten nach internationalem Verständnis *sechs Charakteristika*:¹³⁹

Charakteristika von „heritage assets“	<u>Legende:</u> Charakteristika nach IPSAS sind ohne Hervorhebung im Schriftbild; solche dem „Consultation Paper: Heritage Assets“ folgende Besonderheiten sind zur Unterscheidung <i>kursiv</i> gedruckt; Charakteristika, die in beiden Vorschriften Erwähnung finden, sind in fettem Schriftsatz dargestellt:
	<ul style="list-style-type: none"> • Ihr kultureller, umweltbezogener, bildungsbezogener oder historischer Wert kann nicht in monetären Einheiten abgebildet werden; • <i>Der Zweck sie zu halten, liegt nicht darin, monetäre Mittelzuflüsse zu generieren; meist gibt es gesetzliche oder soziale Hindernisse, die dies untersagen;</i> • Größtenteils existieren rechtliche und / oder satzungsmäßige Verpflichtungen, die insbesondere einen Verkauf kategorisch ausschließen; • Oftmals gelten sie als unersetzbar; ihr ideeller Wert ist immens und erhöht sich im Zeitablauf sogar noch - selbst wenn ihr materieller Wert sinkt, d.h. sich der physische Zustand verschlechtert; • Die Angabe einer Nutzungsdauer kann - wenn überhaupt möglich - nur sehr schwer geschätzt werden; • <i>Sie werden geschützt, bewahrt und zu bestimmten Zwecken gehalten.</i>

Tab. 10: Charakteristika von Natur- und Kulturgütern nach IPSAS 17 und dem CP „Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting“

Quelle: IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 8, Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1369, Bolsenkötter, H. (2006), S. 13, IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 1.13.

Im zuvor betrachteten IPSAS 17 „Property, Plant and Equipment“ werden **Kulturgüter im Rahmen einer Soll-Vorschrift jedoch weitgehend ausgeklammert**, auch wenn es sich um ein „asset“ entsprechend der dargelegten Definition handelt.¹⁴⁰ Das bedeutet, dass Kommunen in Ansatz- und Bewertungsfragen de facto ein Wahlrecht haben, IPSAS 17 auf Kulturgüter anzuwenden. Eine Nicht-Anwendung wird vom IPSASB sogar deutlich präferiert.¹⁴¹ Lediglich die Offenlegungspflichten („disclosure requirements“) in den Tz. 73-79 sind in letzterem Falle nach Maßgabe des „Board“ dann verpflichtend zu beachten.¹⁴² Kulturgüter, die über ihren ideologischen Wert hinaus noch zusätzlich Nutzen-

¹³⁷ Inalienable (engl.) = „that cannot be taken away“, dies entspricht der deutschen Bedeutung von „unentziehbar“, vgl. Crowther, Jonathan, u.a. (1995), S. 574.

¹³⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 1.5 f. i.V.m. Tz. 1.8.

¹³⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 8 und IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 1.13; dies sind nach CP Heritage Assets, Tz. 1.14 hinreichende, jedoch keine notwendigen Charakteristika, um die Existenz eines Natur- und Kulturgutes nachzuweisen.

¹⁴⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 1 (b) und Tz. 7.

¹⁴¹ Vgl. Adhémar, P. (2002), S. 70.

¹⁴² Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 1(b), Tz. 7 sowie Tz. 10 und IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 3, IPSASB Introduction.

und Servicepotential beinhalten, sind allerdings regulär nach IPSAS 17 zu erfassen.¹⁴³ Die Existenz einer alternativen Servicenutzung kann also Auswirkungen auf die Wahl der Bewertungsmethoden („measurement base“) haben.¹⁴⁴ Es bleibt festzuhalten: In der momentan geltenden Fassung der IPSAS wird folglich der Ansatz von Kulturgütern weitgehend ausgeschlossen; falls doch ein Ansatz erfolgt, ist nach IPSAS 17 zu verfahren. Um den Prozess der Entwicklung eines entsprechenden eigenen Standards für diese besonderen „assets“ zu beschleunigen, hat das britische „Standardsetter-Committee“ (*UNITED KINGDOM ACCOUNTING STANDARDS BOARD* - kurz: *UK ASB*) im Februar 2006 ein „Discussion Paper“ in die Beratungen des IPSASB eingebracht, welches unter dem Titel **„Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting“** als **„Consultation Paper“** publiziert wurde.¹⁴⁵ Das Schriftstück wurde vom „Committee on Accounting for Public-benefit Entities“ des *UK ASB* erarbeitet bzw. zusammengestellt¹⁴⁶ und gibt deshalb ausdrücklich nicht die Auffassung des IPSASB wieder.¹⁴⁷ Der Zweck des „Discussion Papers“ beschränkt sich einzig darauf, die international anlaufende Diskussion zur Erstellung eines solchen Katalogs von Ansatz- und Bewertungskriterien anzuleiten. Das IPSASB würdigt allerdings die Ausarbeitung als einen „important step in the ongoing consideration of heritage assets“¹⁴⁸, weshalb die dort vorgestellten grundlegenden Aspekte und Vorschläge ergänzend in Anlage 13 dargestellt werden.

V. Vergleich der Lösungen auf Grundlage des HGB und der IPSAS sowie Zusammenfassung der Unterschiede

Ein Vergleich der verwendeten Termini zeigt, dass der „Vermögensgegenstand“ nach HGB auf einem vergangenheitsbezogenen, statischen und gegenständlichen Verständnis basiert.¹⁴⁹ Das „asset“ nach IPSAS ist auf die zukünftige Entwicklung der Kommune ausgerichtet und entspricht somit einer dynamischen Sichtweise.¹⁵⁰ Ferner ist der Begriff des „asset“ umfassender und stärker wirtschaftlich orientiert (vgl. Tabelle 11). Dadurch resultieren im Rahmen der Ansatzentscheidungen nach IPSAS mehr Einschätzungsspielräume als nach HGB. Trotz bestehender Unterschiede, führen beide Referenzmodelle dennoch **weitestgehend zu einem gleichen Ergebnis hinsichtlich des Ansatzes.**¹⁵¹

¹⁴³ Z.B. ein Baumonument, das zu Verwaltungszwecken genutzt wird. Vgl. Bolsenkötter, H. (2006), S. 13.

¹⁴⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 8 f. und IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 16, Summary of Proposals, Tz. 10.

¹⁴⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets.

¹⁴⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 13, Preface, Tz. 15.

¹⁴⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 2, IPSASB Introduction.

¹⁴⁸ IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 4, IPSASB Introduction

¹⁴⁹ Vgl. Bolsenkötter, H. (2006), S. 7.

¹⁵⁰ Vgl. Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 215 f. und Buchholz, R. (2004), S. 70.

¹⁵¹ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 176.

Ansatz „Vermögensgegenstand“ („kommunales HGB“)	Ansatz „Vermögenswert“ (IPSAS)
1. Wirtschaftlicher Vorteil: Sachen, Rechte (§§ 90 und 90a BGB) sowie sonstige wirtschaftliche Vorteile; 2. Im wirtschaftlichen Eigentum der Kommune; 3. Selbständige Bewertbarkeit; Vermögensgegenstand muss greifbar werthaltig sein; 4. Selbständige Verkehrsfähigkeit i.S. einer abstrakten Verwert- / Einzelveräußerbarkeit , d.h. ein nach öffentlichen bzw. politischen Maßstäben beizumessender Nutzenwert .	1. Definitionskriterien: - Kontrolle der Kommune über die Ressource (i.S. eines wirtschaftlichen Eigentums); - Auf Grund vergangener Ereignisse mit zukünftigem Zufluss an Nutzen- oder Dienstleistungspotential . 2. Ansatzkriterien: - Wahrscheinlichkeit des Zuflusses; - Zuverlässige Messung .
Statische Sichtweise	Dynamische Sichtweise

Tab. 11: Vergleich der Ansatzkriterien für einen „Vermögensgegenstand“ („kommunales HGB“) und einen „Vermögenswert“ (IPSAS)

Quelle: Eigene Darstellung, in weiter Anlehnung an Buchholz, R. (2004), S. 70.

Auch in **Bewertungsfragen** zeichnet sich das **HGB** durch ein **restriktiveres Vorgehen**, die **IPSAS** durch **Einräumung von Wahlrechten** aus.¹⁵² So sehen die IPSAS für die **Folgebewertung** neben der bevorzugten AHK-Methode die Möglichkeit des Ansatzes von Markt- bzw. Zeitwerten vor. Dies ist nach „kommunalem HGB“ (derzeit noch¹⁵³) ausdrücklich untersagt. Lediglich im Rahmen der Eröffnungsbilanz sollen auch nach Auffassung der nationalen Konzepte Zeitwerte zugelassen werden; dieses Wahlrecht sieht auch das IPSASB vor. Für Immobilien mit Wert- oder Gewinnsteigerungsabsicht existiert ausschließlich im Rahmen des NKR eine Sonderregelung, die sich allerdings bisher nicht durchsetzen konnte. Das „kommunale HGB“ hält also an der AHK-Bilanzierung fest, während die IPSAS erneut ein Wahlrecht mit Präferenz für den Zeitwertansatz eröffnen.¹⁵⁴ Man erkennt bei den internationalen Standards ferner die Tendenz, Kostenelemente zwingend in die Bewertung einzubeziehen und insbesondere hinsichtlich der Herstellungskosten Wahlrechte einzuschränken. Ein entsprechender Vergleich der Herstellungskostenkonzeptionen ist Tabelle 12 zu entnehmen. Bei den planmäßigen Abschreibungen besteht ein gravierender Unterschied zwischen beiden Referenzmodellen. So muss die Nutzungsdauer nach IPSAS 17 einer periodischen Überprüfung unterzogen werden;¹⁵⁵ das HGB verbietet dies jedoch.¹⁵⁶ Ein für den öffentlichen Sektor wesentlicher Punkt liegt in der Berücksichtigung außerplanmäßiger Wertminderungen, die im sog. Niederstwert- (HGB) oder „impairment“-Test (IPSAS) in beiden Referenzmodellen - wenn auch in unterschiedlicher Form - Beachtung findet.¹⁵⁷

¹⁵² Vgl. Müller, S./Lachnit, L. (2005), S. 226.

¹⁵³ Aufgrund des anstehenden Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird erwartet, dass sich auch die deutsche Rechnungslegung in naher Zukunft für die Möglichkeit der Zeitwertbilanzierung öffnet.

¹⁵⁴ Vgl. Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 38 f.

¹⁵⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2001d), IPSAS 17, Tz. 62 ff.

¹⁵⁶ Vgl. Förtschle, G./Holland, B./Kroner, M. (2001), S. 141.

¹⁵⁷ Vgl. Müller, S./Lachnit, L. (2005), S. 228.

<i>Herstellungskosten</i>		Vergleich der Konzepte (W = Wahlrecht; PF = Pflichtansatz; V = Verbot)		Übereinstimmung i.w.S.
		HGB	IPSAS (IAS / IFRS)	
Einzelkosten	Materialeinzelkosten	PF	PF	✗
	Fertigungseinzelkosten	PF	PF	✗
	Sondereinzelkosten der Fertigung	PF	PF	✗
	Sondereinzelkosten des Vertriebs		V	✗
Gemeinkosten	Materialgemeinkosten		PF	(✗)
	Fertigungsgemeinkosten		PF	(✗)
	Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit durch Fertigung veranlasst		PF	(✗)
	Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähige Umsatzsteuern	V	PF	---
	Kosten der allgemeinen Verwaltung	W	PF, soweit produktionsbezogen, sonst V	---
	Aufwendungen für soziale Einrichtungen	W	PF, soweit produktionsbezogen, sonst V	---
	Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	W	PF, soweit produktionsbezogen, sonst V	---
	Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung	W	PF, soweit produktionsbezogen, sonst V	---
	Zurechenbare Zinsen für Fremdkapital, soweit auf Zeitraum der Herstellung entfallend	W (empfohlen)	W	✗
	Vertriebskosten	V	V	✗
Zukünftige Entsorgungs- / Entfernungsbzw. Rekultivierungskosten	V	PF, soweit sie als Rückstellungen angesammelt werden können	---	

Tab. 12: Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB vs. IPSAS 17 i.V.m. IPSAS 12
Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Bolsenkötter, H. (2006), S. 11.

Misst man HGB und IPSAS an drei Anforderungen, die immer wieder von Praxis und Wissenschaft an ein gutes Referenzmodell gestellt werden, so zeigt sich folgendes Bild:

Vergleich von „kommunalem HGB“ und IPSAS anhand der Aktiva	
Bereitstellung eines Bildes, das den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht	VORTEIL IPSAS; zeitnah nach der Neubewertungsmethode ermittelte Werte zeichnen ein besseres Bild von der Realität; allerdings ist dieser Vorteil durch einen hohen Zeit- und Kostenaufwand und große Ermessensspielräume teuer erkauft; es ist fraglich, ob der „materiality“-Grundsatz nicht eine Anwendung des „fair value“ auf de facto unverkäufliches Vermögen, das rein der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dient, verbietet.
Keine Einräumung von Wahlrechten	GLEICHSTAND HGB UND IPSAS; - Um Kompatibilität mit den meisten internationalen Standards zu erreichen, räumt das IPSASB „benchmark“ und „alternative treatments“ ein, die zu keiner einheitlichen und vergleichbaren Bilanzierungspraxis führen; kritisch zu sehen ist ferner, dass die Festlegung auf eine dieser Methoden nur für eine Klasse von Vermögenswerten gilt. Unterschiedliche Klassen können also auch unterschiedlich bewertet werden; dies eröffnet ungeheure, abzulehnende Spielräume. - Allerdings muss positiv vermerkt werden, dass die IPSAS die zwingend in die Herstellungskosten einzubeziehenden Kostenelemente im Vergleich zum HGB ausdehnt und gleichzeitig hierbei bestehende Wahlrechte einschränkt.
Bereitstellung ausreichender und nützlicher Informationen	VORTEIL IPSAS; aufgrund umfassender Offenlegungspflichten (insbesondere der Offenlegung von Zeitwerten, wenn das o.g. Wahlrecht zur Bilanzierung nach der „cost method“ wahrgenommen wird).

Tab. 13: Vergleich von „kommunalem HGB“ und IPSAS anhand der Aktiva

Quelle: Eigene Darstellung.

Man kann als **Resümee** ziehen, dass einerseits die IPSAS stärker als das HGB an Zeitwerten ausgerichtet sind. Zugleich muss festgestellt werden, dass die bilanziellen Anforderungen der IPSAS hinsichtlich des Anlagevermögens aufgrund der bestehenden Wahlrechte von jedem ressourcenorientierten öffentlichen Rechnungswesen (ggf. mit kleinsten Modifikationen) - also auch den deutschen HGB-basierenden Modellen - erfüllt werden.¹⁵⁸

¹⁵⁸ Vgl. Lüder, K. (2002), S. 157, Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1364 ff.

B. Sonderposten

I. Veranschaulichung der Problemlage: Bildung von Sonderposten

In den doppischen Bilanzen der deutschen Kommunalverwaltung existieren Sonderposten, die einen **Mischcharakter zwischen Eigen- und Fremdkapital** aufweisen. Sie haben die Funktion von Abgrenzungsposten, die der periodengenauen Verrechnung zugeflossener Erträge dienen.¹⁵⁹ Die Ertragsstruktur einer Kommune setzt sich aus verschiedenen Posten zusammen, lediglich drei davon können zur Bildung von Sonderposten führen:

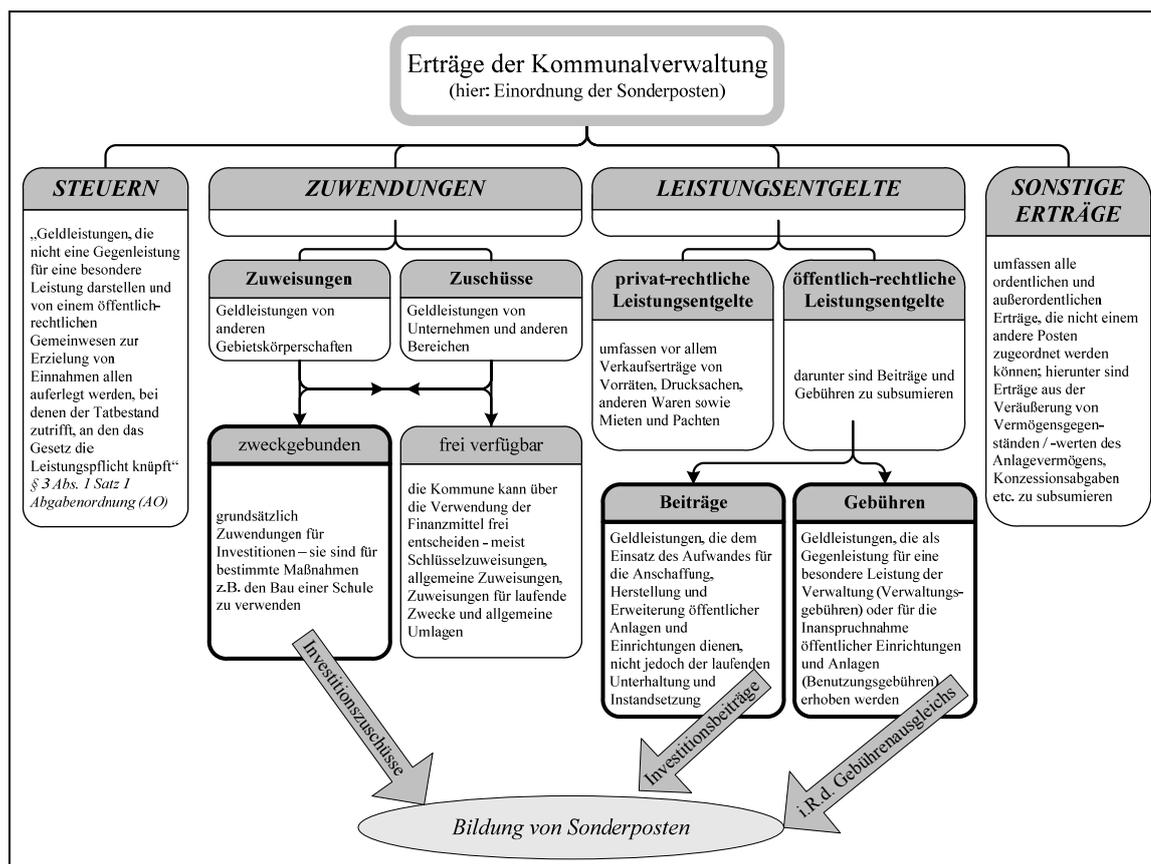


Abb. 11: Ertragsstruktur der Kommunalverwaltung und Einordnung der Sonderposten
Quelle: Eigene Darstellung, in inhaltlicher Anlehnung an Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005).

• **Sonderposten für Investitionszuschüsse und -beiträge:** Kommunen erhalten zur Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen **Zuwendungen** (i.d.R. Geldleistungen) von anderen Gebietskörperschaften (= Zuweisungen) oder von Unternehmen und anderen Bereichen (= Zuschüsse).¹⁶⁰ Nur wenn die Zuwendungen zweckgebunden sind und der Zuwendungsgeber nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt hat,¹⁶¹ sind Sonderposten zu bilden. Dies ist bei **Zuwendungen für Investitio-**

¹⁵⁹ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 17 und Lüder, K. (2001), S. 52. Vgl. Idee des Passiven Rechnungsabgrenzungspostens: nach § 250 Abs. 2 HGB (3. August 2005) ist eine Rechnungsabgrenzung für Einnahmen vor Abschlussstichtag vorzunehmen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit danach darstellen.

¹⁶⁰ Vgl. Bernhardt, H./Mutschler, K./Stockel-Veltmann, C. (2005), S. 319.

¹⁶¹ Falls die Vorgaben des Zuwendungsgebers darauf schließen lassen, dass von ihm keine Ertragswirksamkeit gewollt ist, wird kein Sonderposten gebildet, sondern eine zweckgebundene Rücklage bilanziert. Vgl. Modellprojekt NRW (2003), S. 78.

nen der Fall, denn ihre Verwendung ist bereits vor Auszahlung spezifiziert.¹⁶² **Beiträge**¹⁶³ hingegen stellen eine Gegenleistung für besondere Leistungen der Verwaltungen dar.¹⁶⁴ Die Pflicht zur Zahlung von Beiträgen besteht, wenn aus der Vorhaltung öffentlicher Einrichtungen wirtschaftliche Vorteile erwachsen.¹⁶⁵ Sie werden also unabhängig von der tatsächlichen Inanspruchnahme, insbesondere auch für Investitionsmaßnahmen der öffentlichen Hand erhoben.¹⁶⁶ Beide genannten Arten dauerhafter, nicht zurück zu zahlender Zuführungen erscheinen im Jahr des Zugangs in voller Höhe im Investitions- und Kreditfinanzierungsbereich der kommunalen Finanzrechnung.¹⁶⁷ Es wäre allerdings falsch, sie gleichzeitig in voller Höhe ertragswirksam zu vereinnahmen,¹⁶⁸ denn dadurch würden sowohl Ergebnis- als auch Vermögensrechnung der Städte und Gemeinden im Zugangsjahr der Beträge „verfälscht“.¹⁶⁹ Ferner würde auch gegen das Periodisierungsprinzip und den Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach verstoßen (vgl. erstes Kapitel A. III.). Die kommunalen Bauobjekte entstehen nahezu immer über einen Zeitraum von mehreren Jahren. Die dabei anfallenden Aufwendungen sollten bei korrektem Ausweis derselben Periode zugerechnet werden, wie die Erträge, die sie bewirkten („matching principle“).¹⁷⁰ Eine direkte Erfolgsverrechnung im Jahr des Erhalts würde in dieser Periode zu einem überhöhten Ergebnis führen; in den kommenden Jahren stünden jedoch den anfallenden Aufwendungen keine Erträge gegenüber, die sie ausgleichen könnten. *Um die Vermögenslage richtig darzustellen und die Erträge folglich aus der aktuellen Berichtsperiode in zukünftige Perioden zu transferieren, bedarf es eines Passivpostens.*¹⁷¹ Investitionszuwendungen und -beiträge werden somit zunächst in einem Sonderposten „geparkt“, langfristig gemäß dem Anfall der Aufwendungen (Abschreibungen) aufgelöst

¹⁶² Beispielsweise für den Bau einer Schule. Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 82 ff.

¹⁶³ Eine begriffliche Abgrenzung findet sich bei Steinbach-van der Veen, B. (1989), Sp. 1 ff.

¹⁶⁴ Vgl. Steinbach-van der Veen, B. (1989), Sp. 1 f. und Eichhorn, P. (2005a), S. 137. Man kann sich hierunter öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte wie Straßen-, Wege- und Erschließungsbeiträge vorstellen.

¹⁶⁵ Vgl. Eichhorn, P. (2005a), S. 137.

¹⁶⁶ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 88 f.

¹⁶⁷ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 20.

¹⁶⁸ Vgl. Körner, H. (2001), S. 153.

¹⁶⁹ Vgl. IDW (1984), S. 614. Der Ansatz eines Bilanzpostens allein aus Gründen einer periodengerechten Gewinnermittlung ist dem geltenden deutschen Bilanzrecht (basierend auf der sog. *ausschüttungsstatischen Bilanztheorie*) fremd; er entspräche der Grundvorstellung der *Dynamik*. Vgl. Schmalenbach, E. (1919), S. 1 ff. Durch die Anlehnung an die kaufmännische Doppik basiert auch das „kommunale HGB“ z.T. auf der *Ausschüttungsstatik*, wie sie die höchstrichterliche Rechtsprechung und Wissenschaft seit der „*statischen Wende*“ (Eibelshäuser) vertreten. Vgl. Moxter, A. (1993), S. 75 ff. Dies kann durch das Fehlen der Bilanzaufgabe „Ausschüttungsbemessung“ im öffentlichen Rechnungswesen jedoch teilweise kritisch gesehen werden - es sei denn, man zieht eine Parallele zwischen dem erwerbswirtschaftlichen Kapitalerhaltungsgrundsatz und dem öffentlichen Grundsatz der Vermögenserhaltung. In diesem Fall wäre auch der kommunale Jahresüberschuss als jener objektivierte und vorsichtig bemessene Betrag zu verstehen, welcher entzogen werden kann, ohne dass die Erfüllung öffentlicher Aufgaben nachhaltig beeinträchtigt wird. Die IPSAS hingegen beruhen auf der sog. *informationellen Bilanztheorie*. Ziel ist hier die Befriedigung von Informationsbedürfnissen hinsichtlich der effektiven Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage.

¹⁷⁰ Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 40.

¹⁷¹ Vgl. Bernhardt, H./Mutschler, K./Stockel-Veltmann, C. (2005), S. 320.

und dem Ertragskonto sukzessive über die Nutzungsdauer des geförderten Investitionsprojektes gutgeschrieben.¹⁷² Die zuwendungs- respektive beitragsfinanzierten Anlagen und Einrichtungen sind nämlich in der Regel planmäßig über die Rechnungsperioden der Nutzung abzuschreiben¹⁷³ und Abschreibungen sind genau jene Aufwendungen, die den Erträgen aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen und Beiträgen entgegenzustellen sind.¹⁷⁴ Man spricht hier von einer *Synchronisierung der Aufwands- und Ertragsverrechnung*.¹⁷⁵ Sind Investitionen gänzlich über zweckgebundene Zuwendungen und Beiträge finanziert, stehen den Abschreibungen in der Ergebnisrechnung in gleicher Höhe Erträge gegenüber. Dadurch wird der *Investitionsvorgang für die Verwaltung komplett erfolgsneutral abgebildet*. Das Tätigen der Investition ist also insoweit ohne Wirkung auf die kommunale Ergebnisrechnung, als die Finanzierung durch Zuwendungen und Beiträge erfolgt.¹⁷⁶ Es sei an dieser Stelle auf einen Sonderfall hingewiesen, dem jedoch aufgrund seiner geringen Bedeutung in der kommunalen Praxis keine weitere Beachtung geschenkt wird. Bisher wurde bei Investitionsprojekten von abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens ausgegangen. Sollten Zuweisungen und Beiträge jedoch zur Finanzierung von nicht-abnutzbarem Sachanlagevermögen bestimmt sein, macht die beschriebene Vorgehensweise wenig Sinn. In diesem Fall erscheint es *LÜDER* richtiger, die Beträge als einmalige, außerordentliche Erträge zu verbuchen.¹⁷⁷ *BOLSENKÖTTER ET AL.* möchten die zugeführten Beträge in einem solchen Fall in das Eigenkapital einstellen und Zugänge in den folgenden Jahren ergebniswirksam erfassen.¹⁷⁸

Sonderposten für Gebührenaussgleich: Daneben gibt es noch eine **dritten Grund zur Bildung von Sonderposten**, der jedoch einfacher zu erklären ist: Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einheiten (also z.B. Stadtwerke, Versorgungsbetriebe etc.). Temporäre Über- bzw. Vorauszahlungen von Beiträgen oder Gebühren stellen bilanzielle Verbindlichkeiten der Kommune gegenüber den Bürgern bzw. Beitragszahlern dar, die als Sonderposten auszuweisen und in den folgenden drei Jahren zu begleichen sind.¹⁷⁹ D.h. die Rückzahlungen finden nicht sofort statt, sondern es wird erneut ein Sonderposten in der Bilanz geschaffen: der Sonderposten für den Gebührenaussgleich.¹⁸⁰ Da dieser

¹⁷² Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 39 ff. sowie Häfner, P. (2005), S. 80.

¹⁷³ Vgl. Körner, H. (2001), S. 154.

¹⁷⁴ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 88 f. und S. 95 f. Der Erwerb einer öffentlichen Einrichtung und Anlage selbst ist nämlich nicht erfolgswirksam (ein reiner Aktivtausch).

¹⁷⁵ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 60.

¹⁷⁶ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 61.

¹⁷⁷ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 10.

¹⁷⁸ Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 39, vgl. auch IASB (1998c), IAS 20, Tz. 18.

¹⁷⁹ Vgl. Körner, H. (2001), S. 155.

¹⁸⁰ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 174.

Posten unstrittig ist (Ansatz eines Sonderpostens nach „kommunalem HGB“ oder einer Verbindlichkeit nach IPSAS), soll auf ihn hier nicht weiter eingegangen werden. Im Falle der Sonderposten wird von der sonst üblichen Vorgehensweise dieser Arbeit abgewichen. Es wird fürder **zu überprüfen sein, ob die einzig sinnvolle Lösung** beim Umgang mit Zuwendungen und Beiträgen - wie sie im zurückliegenden Abschnitt dargelegt wurde - **von den beiden Referenzmodellen offeriert wird.**

II. Skizzierung einer Lösung auf Basis des HGB als Vergleichsmodell

Die bilanzielle Behandlung von Investitionszuwendungen und -beiträgen ist **nicht im HGB geregelt**. In der handelsrechtlichen Literatur werden jedoch immer *drei Varianten* angeführt; zwei davon sind in **IDW-HFA 1/1984** beschrieben: der Brutto- oder Nettoausweis. Die *Bruttomethode*¹⁸¹ entspricht exakt der im vorhergehenden Abschnitt beschriebenen Vorgehensweise der *Bildung von Sonderposten*.¹⁸² Bei der *Nettomethode*¹⁸³ hingegen werden von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Investitionsgutes die erhaltenen Zuführungen abgezogen und ein geringerer Wert in der kommunalen Bilanz ausgewiesen. Bei vollständiger Finanzierung des Vermögensgegenstandes durch Investitionszuwendungen und -beiträge wird das Anlagegut sogar nur mit dem bilanziellen Erinnerungswert von einem Euro angesetzt. Dadurch werden die identischen Wirkungen in der Ergebnisrechnung und damit auf das Jahresergebnis wie bei der erstgenannten Methode erzielt,¹⁸⁴ denn in beiden Fällen werden die Abschreibungen um die Erträge aus der Auflösung der Investitionszuwendungen / -beiträge reduziert.¹⁸⁵ Allerdings wird aufgrund der vorgenommenen Saldierung nicht ersichtlich, welche erhaltenen Finanzmittel zu welchen Vermögensgegenständen geführt haben.¹⁸⁶ Basierend auf den Grundsätzen der Einzelbewertung und der Vollständigkeit sowie dem Bruttoprinzip ist diese Bilanzierungspraxis unzulässig.¹⁸⁷ Die *dritte, immer wieder genannte Variante* ist die ertragswirksame *Sofortvereinnahmung der Zuwendungen und Beiträge* und ein kompletter erfolgswirksamer Ausweis im Jahr des Zugangs. Es muss jedoch bei dieser Variante darauf hingewiesen werden, dass dies die Ertragslage kurzfristig zu positiv und langfristig zu pessimistisch darstellen würde, da Aufwendungen und Erträge nicht einander

¹⁸¹ Vgl. IDW (1984), S. 614, Hufnagel, W./Schoofs, H. (2005), S. 247, Häfele, M./Klatte, M. (2006), S. 5.

¹⁸² Vgl. § 41 Abs. 4 GemHVO NRW (16. November 2004); Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 39, Modellprojekt NRW (2003), S. 66 ff. und Hufnagel, W./Schoofs, H. (2005), S. 246.

¹⁸³ Vgl. IDW (1984), S. 614, Hufnagel, W./Schoofs, H. (2005), S. 247, Häfele, M./Klatte, M. (2006), S. 5 f.

¹⁸⁴ Vgl. Marettek, C./Dörschell, A./Hellenbrand, A. (2004), Kapitel 10. 1. 2.

¹⁸⁵ Vgl. Hufnagel, W./Schoofs, H. (2005), S. 247 und Häfele, M./Klatte, M. (2006), S. 6.

¹⁸⁶ Vgl. Bernhardt, H./Mutschler, K./Stockel-Veltmann, C. (2005), S. 325.

¹⁸⁷ Vgl. Marettek, C./Dörschell, A./Hellenbrand, A. (2004), Kapitel 10. 2. 2.

gegenüber gestellt werden können.¹⁸⁸ Zur Veranschaulichung der alternativen Bilanzierungsmöglichkeiten findet sich ein praxisnahes Beispiel in Anlage 14.

Wie ausgeführt wurde, stellt allein die Bruttomethode ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sicher.¹⁸⁹ Tatsächlich sehen auch alle neuen Gemeindehaushaltsverordnungen die **Bildung eines Sonderpostens auf der Passivseite** für empfangene Investitionszuweisungen vor. Jedoch ließ der Leittext der IMK Raum „für länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede“.¹⁹⁰ Im aktuellen Arbeitsentwurf zur neuen baden-württembergischen Gemeindehaushaltsverordnung (NKR) heißt es hierbei explizit in **§ 40 Abs. 4 E-GemHVO BW**: „Von der Gemeinde geleistete Investitionszuschüsse und empfangene Investitionszuweisungen können als Sonderposten in der Vermögensrechnung ausgewiesen und nach Maßgabe des Zuwendungsverhältnisses aufgelöst werden.“¹⁹¹ Die hessische Gemeindehaushaltsverordnung (NKRS) macht in **§ 38 Abs. 4 GemHVO H** identische Ausführungen.¹⁹² Aufgrund des Gesetzeswortlauts ist von einem *Wahlrecht* in Baden-Württemberg und Hessen auszugehen. Mittels der Erläuterungen in den Verordnungen haben die Gesetzgeber jedoch keine Zweifel gelassen, dass sie die Bruttomethode priorisieren.¹⁹³ Die beschlossene Gemeindehaushaltsverordnung des Landes Nordrhein-Westfalen (NKF) sieht in **§ 43 Abs. 5 GemHVO NRW** sogar den *Pflichtansatz* eines Sonderpostens vor.¹⁹⁴

III. Lösung nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften

Es existiert nach IPSAS (noch) keine endgültig verabschiedete Vorschrift, welche die beschriebenen Vorgänge von Investitionszuwendungen und -beiträgen inhaltlich abdecken würde. Allerdings wurde der „**Exposure Draft 29: Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers)**“¹⁹⁵ publiziert, der sich Transfererträgen widmet, also u.a. den hier betrachteten Investitionsmittelzugängen. Der Verfasser hat die

¹⁸⁸ Vgl. IDW (1984), S. 613.

¹⁸⁹ Vgl. KGSt (1997), S. 26 und Lüder, K. (1999c), S. 64, Modellprojekt NRW (2003), S. 254 f., Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 24 und Hufnagel, W./Schoofs, H. (2005), S. 246 f.

¹⁹⁰ IMK (2003a), S. 2; vgl. ferner IMK (2003c). Unterschiede bestehen insb. hinsichtlich des Ausweises: § 41 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO NRW (16. November 2004) führt Sonderposten für Zuwendungen, für Beiträge, für den Gebührenausschlag sowie sonstige Sonderposten auf, § 52 Abs. 4 Nr. 1.4 E-GemHVO BW (8. August 2005) kennt lediglich Sonderposten für Investitionszuweisungen und für Investitionsbeiträge und § 49 Abs. 4 Nr. 3 GemHVO H (2. April 2006) unterscheidet Zuweisungen vom öffentlichen Bereich, Zuschüsse vom nicht-öffentlichen Bereich sowie Investitionsbeiträge.

¹⁹¹ § 40 Abs. 4 E-GemHVO BW (8. August 2005), S. 35

¹⁹² Vgl. § 38 Abs. 4 GemHVO H (2. April 2006), S. 20; identisch auch in der GemHVO-Vwbuchfg H.

¹⁹³ Vgl. Häfele, M./Klatte, M. (2006), S. 6.

¹⁹⁴ Vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW (16. November 2004); eine weitergehende Erörterung zudem bei Innenministerium NRW (2004), Erläuterung zu § 43 Abs. 5 (Sonderposten), S. 183. Vgl. ferner Modellprojekt NRW (2003), S. 256, Bernhardt, H./Mutschler, K./Stockel-Veltmann, C. (2005), S. 321 ff.

¹⁹⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2006d), IPSAS-ED 29.

Gelegenheit zur Kommentierung¹⁹⁶ wahrgenommen und dem Vorsitzenden des IPSASB, *PHILIPPE ADHÉMAR*, sowie dem *AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (AASB)* Anmerkungen zu ED 29 zukommen lassen (vgl. Anlage 15 „Comment concerning IPSAS ED 29“). In Anlage 16 findet sich ein Teil der Korrespondenz, die daraus mit dem zuständigen „Senior Project Manager“ des *AASB*, *JAMES PAUL*, entstand. In Anlage 17 wird dem Leser die Auffassung von *PAUL* zunächst erläutert und abschließend einer Beurteilung unterzogen. Erst im Abgleich und Dialog mit dem Sachkenner *PAUL* konnte der Verfasser eine Bestätigung der unter Abschnitt I. dargestellten Position auch hinsichtlich der IPSAS finden. Das bilanzielle Vorgehen im Falle einseitiger Erträge („non-exchange-transactions“) nach IPSAS ED 29 wird in Abbildung 12 dargelegt. Nach Ausführung des „Exposure Drafts“ sind Transfers stets mit Verpflichtungen („stipulations“¹⁹⁷) verbunden.¹⁹⁸ Diese können sowohl in Form von Bedingungen („conditions“¹⁹⁹) oder Beschränkungen („restrictions“²⁰⁰) vorliegen. Nur bei ersteren ist es im Falle einer Missachtung dieser Auflagen notwendig, die Mittel an die Geber zurück zu transferieren („return obligation“).²⁰¹ Liegt eine solche „condition“ vor, so ist nach ED 29 die sofortige Ertragsvereinnahmung aufzuschieben und mit dem Ansatz der zugeflossenen Vermögenswerte in der Bilanz zugleich eine entsprechende Verpflichtung in der Vermögensrechnung auszuweisen.²⁰² Dieser Passivposten wird dann in dem Maße wieder aufgelöst und gleichzeitig ein außerordentlicher Ertrag erfasst, wie die Bedingung („condition“) erfüllt wird.²⁰³ „As an entity satisfies a present obligation recognized as a liability in respect of an inflow of resources from a non-exchange transaction recognized as an asset, it shall reduce the carrying amount of the liability recognized and recognize an amount of revenue equal to that reduction.“²⁰⁴ Daraus folgt, dass im Falle einer „restriction“ oder der sofortigen Erfüllung einer „condition“ eine unmittelbare ertragswirksame Vereinnahmung im Zeitpunkt des Zugangs zulässig ist; der Ausweis einer Verbindlichkeit unterbleibt in diesem Falle.²⁰⁵

¹⁹⁶ IFAC-IPSASB (2006c), S. 1; die Einreichfrist für Kommentare war der 30. Juni 2006.

¹⁹⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2006d), IPSAS-ED 29, Tz. 15-17.

¹⁹⁸ Im hier betrachteten Fall von Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen ist dies die Verpflichtung, die zugeflossenen Mittel auch für die Anschaffung, Herstellung oder wesentliche Verbesserung der zugeordneten Vermögenswerte zu verwenden. Vgl. IFAC-IPSASB (2006c), ED-IPSAS 29, Tz. 21.

¹⁹⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2006c), ED-IPSAS 29, Tz. 8 und Tz. 20.

²⁰⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2006c), ED-IPSAS 29, Tz. 8 und Tz. 18.

²⁰¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2006c), ED-IPSAS 29, Tz. 16.

²⁰² Vgl. IFAC-IPSASB (2006c), ED-IPSAS 29 Tz. 18 i.V.m. Tz. 54.

²⁰³ Erfolgt etwa eine Investition (z.B. Bau eines Schulgebäudes) über einen Zeitraum von mehreren Jahren, so werden die Erträge gemäß der Fertigstellung des Baus in der Ergebnisrechnung erfasst und die Verbindlichkeit aus der Bilanz getilgt (vgl. „percentage-of-completion-method“).

²⁰⁴ IFAC-IPSASB (2006c), ED-IPSAS 29, Tz. 55

²⁰⁵ Das IPSASB diskutiert sogar, ob bei Erfüllung der Bedingungen über eine längere Zeitspanne eine Ausweispflicht eines Passivpostens unterbleiben kann, wenn es wahrscheinlich ist, dass diese erfüllt werden. Vgl. IFAC-IPSASB (2006c), ED-IPSAS 29, S. 2, Specific Matters for Comment, Tz. (h).

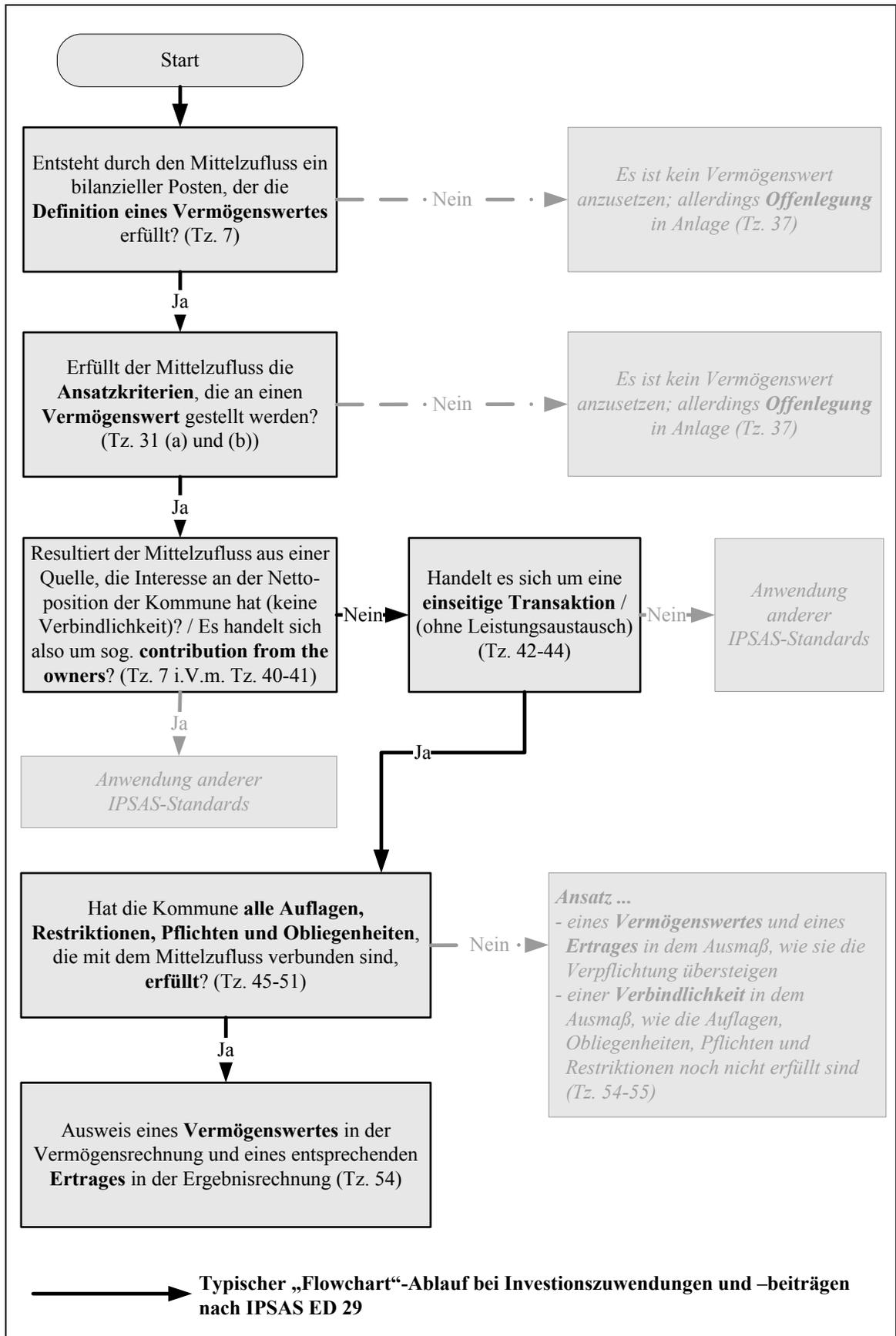


Abb. 12: Bilanzierung von Investitionszuwendungen und -beiträgen nach IPSAS ED 29

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an IFAC-IPSASB (2006d), IPSAS-ED 29, Tz. 30, S. 16.

Der evtl. Ausweis der „stipulation“ darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass der **IPSAS ED 29 lediglich die Möglichkeit der Direktvereinnahmung** vorsieht, denn dieser Passivposten wird nicht - wie nach der Bruttomethode gefordert - über die Laufzeit des damit finanzierten Gutes aufgelöst, sondern komplett bei Durchführung der Investitionsmaßnahme gegen einen Ertrag ausgebucht. Dies stellt eigentlich ein **Verstoß gegen das für die IPSAS grundlegende „accrual principle“** dar. Sollte der ED 29 in seiner jetzigen Form verabschiedet werden, würde dies auf lange Sicht ein erhebliches Hindernis für die Einführung der IPSAS in deutschen Kommunen bedeuten. Zum besseren Verständnis dient das aus dem „Exposure Draft“ entnommene Beispiel in Anlage 18 sowie der Musterfall in Anlage 19.²⁰⁶ Die Vermögenswerte, die im Rahmen einer einseitigen Leistungsbeziehung in den Verfügungsbereich der Kommune gelangen, sind zum beizulegenden Wert in der Vermögensrechnung anzusetzen. Der Ertrag aus einer Investitionszuwendung soll in Höhe des zugeflossenen Nettovermögens ausgewiesen werden.²⁰⁷ Wie erwähnt, handelt es sich bei dem vorgestellten Standard nur um einen „Exposure Draft“. Zum derzeitigen Stand ist deshalb **IAS 20 „Accounting for government grants and disclosure of government assistance“**²⁰⁸ als „Auffangvorschrift“ heranzuziehen.²⁰⁹ Gemäß IAS 20 Tz. 7 f. ist eine Zuwendung immer dann zu erfassen, wenn eine „angemessene Sicherheit“ dafür besteht, dass eine Unternehmung die damit verbundenen Bedingungen erfüllt bzw. erfüllen wird und zu erwarten ist, dass die Zuwendungen auch tatsächlich gewährt werden. Im Gegensatz zu IPSAS ED 29 wird ferner in diesem IAS-Standard die geforderte Relevanz des „matching-principle“ für den Sachverhalt der Zuwendungen der öffentlichen Hand explizit klargestellt: diese sind „planmäßig (und sachgerecht, A.G.) als Ertrag zu erfassen, und zwar im Verlauf der Perioden, die erforderlich sind, um sie mit den entsprechenden Aufwendungen, die sie kompensieren sollen, zu verrechnen.“²¹⁰ Die erfolgswirksame Erfassung von Zuwendungen steht in Widerspruch zum Grundsatz der Periodenabgrenzung, dem in IAS 20 besondere Bedeutung eingeräumt wird.²¹¹ Es wird sogar explizit der hier betrachtete Fall der zuwendungsfinanzierten Anschaffung von Vermögenswerten erwähnt. So sollen „Zuwendungen für abschreibungsfähige Vermögenswerte über die Perioden und in dem Verhältnis als Ertrag erfasst (werden, A.G.), in

²⁰⁶ Es handelt sich hierbei um eine Anpassung des in Anlage 14 vorgestellten Beispiels auf den Fall einer ratierlichen Erfüllung der Verpflichtung.

²⁰⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2006c), ED-IPSAS 29, Tz. 58, S. 21 f.

²⁰⁸ Vgl. IASB (1998b), S. 178 ff.

²⁰⁹ Vgl. Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2002), S. 1363.

²¹⁰ IASB (1998c), S. 180 f. - IAS 20, Tz. 12; nahezu identisch in: IAS 20, Tz. 16. Siehe hierzu ferner Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 221. Vgl. zusätzlich Anlage 6.

²¹¹ Vgl. IASB (1998c), S. 181 - IAS 20, Tz. 16 ff. Ergänzend siehe Anlage 4.

dem die Abschreibung auf diese Vermögenswerte angesetzt wird.²¹² Nach IAS 20 werden die zwei bereits vorgestellten **Alternativen des Brutto- und des Nettoausweises gegeben**.²¹³ Nach Meinung des IPSASB sind beide Methoden als gleichwertig hinsichtlich eines richtigen Bilanzausweises zu sehen.²¹⁴ Der einzige Unterschied zur Lösung des IDW-HFA besteht in der Bildung eines passivischen Abgrenzungspostens anstatt eines Sonderpostens. Aus Informationsgesichtspunkten und aus Sicht einer korrekten Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bedeutet dies jedoch nur einen geringen informatorischen Unterschied. Hinsichtlich der Bewertung sind Zuwendungen nach IAS 20, Tz. 7 und Tz. 24 zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen.

IV. Vergleich beider Lösungen und Zusammenfassung der Unterschiede

Bei einem Vergleich der offerierten Lösungen nach HGB (HFA 1/84) und IPSAS ED 29, respektive IAS 20 ist festzustellen, dass die internationalen Standards umgreifendere Angabepflichten beinhalten. Ferner besteht weitgehende Übereinstimmung zwischen der handelsrechtlichen IDW-HFA-Lösung und der IASB-Lösung nach IAS 20. Beide bieten sowohl eine Netto- als auch eine Bruttolösung des Bilanzierungsproblems an. Die bestehenden Unterschiede im Ausweis sind von marginaler informatorischer Bedeutung.²¹⁵ Im Rückgriff auf die Grundsätze ordnungsgemäßer öffentlicher Buchführung, wie sie im ersten Kapitel definiert wurden, ist allerdings festzustellen, dass **allein das Bruttoprinzip die Einhaltung der Rahmengrundsätze Klarheit** („clearness“), **Verständlichkeit** („understandability“) und **Vollständigkeit** („completeness“) **und des Systemgrundsatzes Bruttoausweis gewährleistet**. Insbesondere dem Rahmengrundsatz der Objektivität („objectivity“) ist eine zutreffende und genaue Abbildung der zuwendungs- und beitragsfinanzierten Investitionen nach dem Bruttoprinzip geschuldet. Die erwähnten Grundsätze sind auch im „Framework“ des IASB definiert und deshalb aus internationaler Sicht (sowohl nach IAS / IFRS als auch IPSAS) zu beachten. Allerdings unterliegt das Framework im Falle einer inhaltlichen Kollision den einzelnen Standards. So geht IAS 20 dem Framework vor und legt deshalb bei Übertragung auf die kommunale Rechnungslegung tatsächlich beide ausgeführten Möglichkeiten offen. Diese von IASB und „kommunalem

²¹² IASB (1998c), S. 181 - IAS 20, Tz. 17; vgl. ergänzend Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1363.

²¹³ Vgl. IASB (1998c), S. 182 - IAS 20, Tz. 24. Vgl. auch Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 221 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 10.

²¹⁴ Vgl. IASB (1998c), S. 182 - IAS 20, Tz. 25.

²¹⁵ Für den ungeübten Bilanzleser, der als Adressat kommunaler Rechnungslegung stets anzunehmen ist (vgl. Anlage 3), bietet eine entsprechende Bezeichnung (wie etwa „Sonderposten aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahme X“) einen direkteren und offensichtlicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage der Stadt bzw. Gemeinde.

HGB“ offerierte Wahlmöglichkeit zwischen Brutto- und Nettoausweis ist aber strikt abzulehnen. Es wäre im Sinne eines „true and fair view“²¹⁶ - eines besseren Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragsstruktur im Zusammenhang mit zuwendungs- und beitragsfinanzierten Vermögensgegenständen - empfehlenswert, wenn die Kommunen **auf freiwilliger Basis** ausschließlich die Bruttomethode anwenden würden. **Von der oben erläuterten weitgehend gemeinsamen Linie** zwischen internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS) und deutscher kommunaler Rechnungslegungspraxis **weicht das IPSASB durch seinen im Januar 2006 zur Kommentierung freigegebenen „Exposure Draft 29“ in gravierender Weise ab**. Dieser im „due process“ befindliche Standard sieht bei Erhalt von Investitionszuschüssen lediglich die Möglichkeit einer Direktvereinbarung im Zeitpunkt des Zugangs der Mittel vor. Dies hätte natürlich negative Konsequenzen hinsichtlich des Ausweises einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage und der intergenerativen / interperiodischen Gerechtigkeit. Hinsichtlich einer abschließenden Beurteilung ist jedoch die Herausgabe der endgültigen Version des ED 29 abzuwarten.

Vergleich von „kommunalem HGB“ und IPSAS anhand der Bilanzierung von Investitionszuwendungen und -beiträgen	
Bereitstellung eines Bildes, das den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht	VORTEIL HGB ; erforderlich ist die zwingende Bildung eines Sonderpostens; nur so kann offen gezeigt werden, wie das Investitionsgut finanziert wurde und lediglich so werden die Ergebnisrechnungen periodengerecht und korrekt belastet; der Ausweis eines Sonderpostens nach „kommunalem HGB“ hat aus informatorischen Gründen einen marginalen Vorteil gegenüber einer Verbindlichkeit nach IPSAS.
Keine Einräumung von Wahlrechten	GLEICHSTAND HGB UND IPSAS ; sowohl IDW-HFA 1/1984 (stellvertretend auf HGB-Seite) als auch IAS 20 (IPSAS) bieten ein Wahlrecht zwischen einem Netto- und einem Bruttoausweis; da die Nettomethode sowohl dem Vollständigkeitsgrundsatz als auch dem Verrechnungsverbot widerspricht, ist das unzulässige Wahlrecht abzulehnen.
Bereitstellung ausreichender und nützlicher Informationen	GLEICHSTAND HGB UND IPSAS ; bei einem Vergleich von „kommunalem HGB“ (HFA 1/84) und IPSAS ED 29, respektive IAS 20 ist festzustellen, dass die internationalen Standards weitergehende Angabepflichten beinhalten; allerdings wird dieser Vorteil der IAS / IFRS bzw. IPSAS wieder konterkariert durch die im „Exposure Draft 29“ vorgesehene Direktvereinbarung, die zu einer falschen Information der Adressaten führt.

Tab. 14: Vergleich von „kommunalem HGB“ und IPSAS anhand der Bilanzierung von Investitionszuwendungen und -beiträgen

Quelle: Eigene Darstellung.

²¹⁶ Vgl. Bergmann, A. u.a. (2004), S. 73.

C. Rückstellungen

I. Darstellung kommunaler Probleme bei der Bilanzierung von Rückstellungen

In der Vermögensrechnung sind sämtliche rechtliche und wirtschaftliche²¹⁷ „Verpflichtungen“ („obligations“ - mit den Oberbegriffen „Schuld“ sowie engl. „liability“²¹⁸ i.w.S.) zu passivieren, welche eine Belastung der Kommune darstellen, quantifizierbar sind und zu einem wahrscheinlichen Mittelabfluss führen. Dies ist der sog. **Passivierungsgrundsatz**, der sowohl nach HGB als auch IPSAS Gültigkeit besitzt.²¹⁹ Schulden werden von *SCHMALENBACH* als „*schwebende Nachleistungen*“²²⁰ bezeichnet, da sie erst nach dem Bilanzstichtag durch „bestimmtes Handeln“ zu erbringen sind.²²¹ Man unterscheidet auf der Passivseite zwischen sicheren Schulden (Verbindlichkeiten, engl. „liabilities“ i.e.S.) und solchen Verpflichtungen, die nur mit einer gewissen Unsicherheitsmarge abschätzbar sind (Rückstellungen, engl. „provisions“). Die IPSAS kennen - im Gegensatz zum HGB - noch eine weitere abgeschwächte Form von Verpflichtungen, bei denen lediglich der geschätzte Erfüllungsbetrag offen zu legen ist (Eventualverbindlichkeiten, engl. „contingent liabilities“).²²² Die in diesem Kapitel behandelten **Rückstellungen** sind dem Fremdkapital zuzuordnen und werden für Verpflichtungen gebildet, die **in der Rechnungsperiode oder einer früheren Periode „wirtschaftlich verursacht“**²²³ (realisiert, d.h. dem Grunde nach bestimmt) **und hinreichend wahrscheinlich sowie konkretisierbar, dem Fälligkeitstermin und / oder der Höhe nach hingegen nicht sicher sind.**²²⁴ Bei der Bildung von Rückstellungen handelt es sich somit um die bilanzielle Erfassung eines Aufwands, der erst in späteren Rechnungsperioden zu einem Abfluss von Ressourcen führt.²²⁵ Dadurch wird insbesondere der *Grundsatz der intergene-*

²¹⁷ Im Original: „binding contract or statutory requirement“, IASB (1989), S. 321 - Framework Tz. 60

²¹⁸ Der Begriff der „liability“ ist in IASB (1989), S. 320 - Framework Tz. 49b definiert; er darf nicht mit dem handelsrechtlichen Begriff der Schuld gleichgesetzt werden: Der Terminus „Schuld“ ist weiter gefasst, da dieser auch Rückstellungen umfasst. Vgl. Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 216, Pellens, B./Sürken, S. (2001), S. 211 und Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 839.

²¹⁹ Vgl. IASB (1989), S. 327 - Framework Tz. 91, Lüder, K. (1996), S. 110, IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 83-88 und IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 18.

²²⁰ Schmalenbach, E. (1953), S. 55, Hervorhebung durch Verfasser

²²¹ Vgl. Moxter, A. (1984a), S. 35; ähnlich auch in IASB (1989), S. 321 - Framework Tz. 60 und Ingram, R. W./Petersen, R./Martin, S. W. (1991), S. 12.

²²² Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 75 ff., IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 18 sowie Adam, B. (2005b), S. 416 f.

²²³ Zum Terminus „wirtschaftliche Verursachung“ siehe Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettke, C. (2002b), S. 108; es lässt sich die Auffassung vertreten, dass sie erst in dem Zeitraum gegeben ist, für den Zahlungen gewährt werden.

²²⁴ Vgl. KGSt (1995b), S. 33, Diemer, R. (1996), S. 242 f., Lüder, K./Behm, C./Cordes, U. (1998), IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 22 i.V.m. der Definition nach Tz. 18, Erläuterungsbericht S. 13, Homann, K. (2003), S. 39, IMK (2003b), S. 24, Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 150 f. und Häfner, P. (2005), S. 81 und S. 183. Vgl. ferner auch die Regelung nach IAS unter IASB (1998f), IAS 37, Tz. 10.

²²⁵ Vgl. KGSt (1995b), S. 23, Fudalla, M./Mühlen, M. zur/ Wöste, C. (2005), S. 174 und Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 22 f.

rativen Gerechtigkeit beachtet - es soll eine Verschiebung finanzieller Lasten in die Zukunft verhindert werden.²²⁶ Rückstellungen dürfen nach HGB und IPSAS nur dann außerplanmäßig aufgelöst werden, wenn der Grund ihrer Bildung entfallen ist („changes in provisions“).²²⁷ Wird die Rückstellung mit der Buchung der Ausgabe aufgelöst („use of provisions“²²⁸), können sich folgenden drei Situationen ergeben:

Auflösung von Rückstellungen nach HGB und IPSAS	
Ausgaben = Rückstellungsbetrag	Die Rückstellung wird vollständig mit der Ausgabenbuchung aufgelöst.
Ausgaben > Rückstellungsbetrag	Durch die erhöhte Ausgabe in der Folgeperiode entsteht ein zusätzlicher Aufwand, der in eine vergangene Periode gehört. Die Differenz zwischen Rückstellung und Ausgabe ist als „periodenfremde Aufwendung“ in der Ergebnisrechnung zu erfassen.
Ausgabe < Rückstellungsbetrag	Da eine höhere Rückstellung getätigt worden ist als letztendlich gebraucht wurde, wird die Differenz auf einem Ertragskonto z.B. „Erträge aus der Auflösung oder Herabsetzung von Rückstellungen“ verbucht.

Tab. 15: Auflösung von Rückstellungen nach HGB und IPSAS

Quelle: Eigene Darstellung, inhaltliche Anlehnung an Häfner, P. (2005), S. 183 f.

Um einen vollständigen Ausweis des Ressourcenverbrauchs sicherzustellen, ist eine Pflicht zum vollständigen Ausweis aller Rückstellungsarten²²⁹ zu fordern.²³⁰ Man unterscheidet Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Aufwandsrückstellungen und Rückstellungen aus schwebenden Geschäften (vgl. Abbildung 13). Nach *DIEMER* haben letztere, die auch Drohverlustrückstellungen genannt werden, jedoch aufgrund der im öffentlichen Rechnungswesen sinnlosen Verlustantizipation kaum Bedeutung.²³¹ Auch nach Auffassung der KGSt sind nur die ersten beiden Arten im kommunalen Jahresabschluss üblich.²³² Man erkennt, dass sich die grundlegende Unterscheidung von Rückstellungen an deren jeweiligem Verpflichtungs- bzw. Aufwandscharakter festmacht. „Die Bildung von Rückstellungen wird im öffentlichen Bereich vor allem für Pensionsverpflichtungen und unterlassene Instandhaltungen von Bauwerken als erforderlich angesehen.“²³³ Im Zentrum der nun folgenden Betrachtungen stehen exakt diese beiden materiell für die Kommunen wichtigsten Rückstellungsarten.

²²⁶ Vgl. Cordes, U. (1996), S. 156.

²²⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 69 f. und § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB (3. August 2005).

²²⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 71 f.

²²⁹ Vgl. Müller, W./Tries, H.-J. (1993), Sp. 1747 f., Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 150 f. und Häfner, P. (2005), S. 186.

²³⁰ Vgl. KGSt (1995b), S. 33.

²³¹ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 242 f.

²³² Vgl. KGSt (1995b), S. 23 und S. 33.

²³³ Schauer, R. (2005), S. 605; ähnlich auch bei Harms, J. C. (2004), S. 21 f.

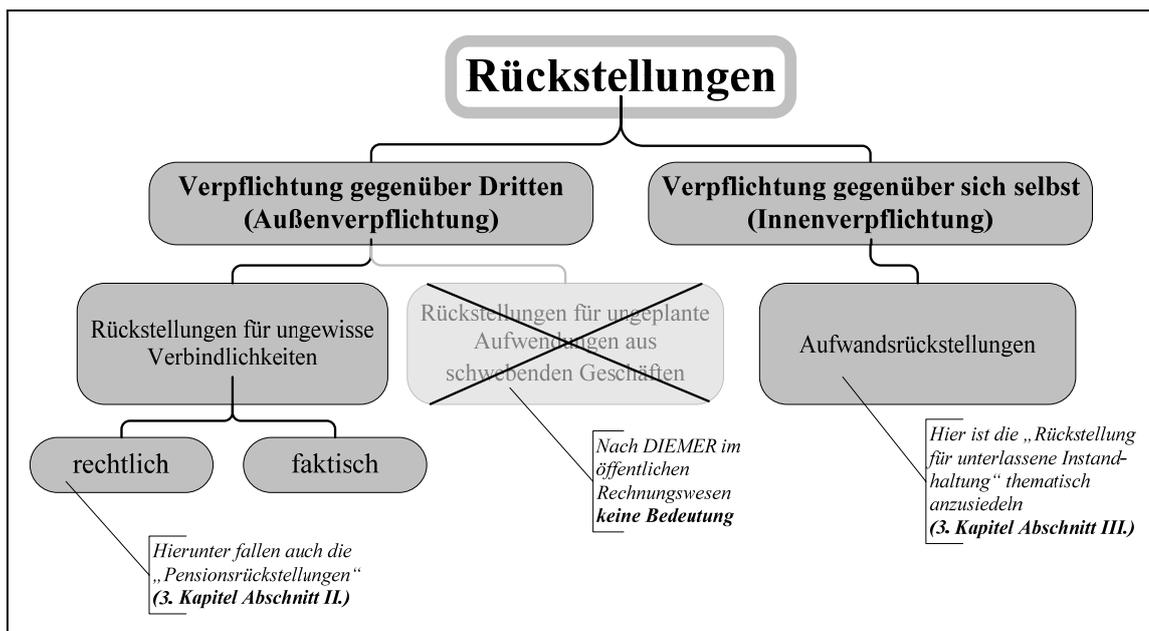


Abb. 13: Übersicht über die Rückstellungsarten

Quelle: Eigene Darstellung; in Anlehnung an Modellprojekt NRW (2003), S. 365 und Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 151 sowie Häfner, P. (2005), S. 187.

II. Spezieller Posten der Außenverpflichtung: *Pensionsrückstellungen*

1. Skizzierung einer Lösung auf der Grundlage des HGB als Vergleichsmodell

„Pensionsrückstellungen sind das bilanztechnische Instrument zur Berücksichtigung von betrieblichen Pensionsverpflichtungen gegenüber versorgungsberechtigten Personen.“²³⁴ Während ihrer aktiven Beschäftigungsphase erwerben Angestellte, Arbeiter und Beamte der Kommunen Anwartschaften (Ansprüche) auf Versorgungsleistungen gegenüber ihrem Dienstherrn.²³⁵ Diese werden zwar erst in zukünftigen Rechnungsperioden ausgezahlt, die zugehörigen Aufwendungen sind jedoch bereits in der Periode wirtschaftlich verursacht, in der die Anwartschaften erworben wurden.²³⁶ Um eine perioden- und damit auch generationengerechte Zuordnung der verbrauchten Personalressourcen, sowie eine vollständige und korrekte Erfassung des Ressourcenverbrauchs sicherzustellen, sind deshalb Pensionsrückstellungen in der jeweiligen Rechnungsperiode zu berücksichtigen. Damit wird der Aufwand für die Versorgungsleistungen ausschließlich der Beschäftigungsphase zugeordnet.²³⁷ Pensionsrückstellungen sind die „materiell bedeutsamste Rückstellungsart“²³⁸ der Kommunen. Im kameralen Rechnungswesen wurden diese Ver-

²³⁴ Sigloch, J. (2001), Sp. 1631; vgl. IDW (1998), IDW RS HFA 3, S. 594 ff., Häfner, P. (2005), S. 187.

²³⁵ Vgl. Innenministerium NRW (2004), Erläuterung zu § 36 Abs. 1, S. 167 und S. 225.

²³⁶ Vgl. Lüder, K. (1999c), S. 7, Körner, H. (2001), S. 112 sowie ferner Müller-Marqués Berger, T./Srocke, I. (2006), S. 2.

²³⁷ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 88 f., Lüder, K. (1996), S. 45 f., Lüder, K. (1998), S. 218, Budäus, D. (2002), S. 29 und Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 23.

²³⁸ Lüder, K. (1996), S. 43 f.; vgl. auch Streitferdt, L./Eberhardt, T. (2001), S. 206.

bindlichkeiten einfach „ignoriert“²³⁹; *BALS/HACK* sprechen deshalb von einer „tickenden Zeitbombe“.²⁴⁰ Die Altersversorgung kommunaler Angestellter und Arbeiter erfolgt über die Versorgungsanstalt(en) des Bundes und der Länder, gegen welche die Beschäftigten einen unmittelbaren Anspruch erwerben. Die Kommune verbucht lediglich einen Personalaufwand. Dadurch besteht keine Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen.²⁴¹ Versorgungsverpflichtungen der Kommunen gegenüber den Beamten bestehen kraft Gesetz (z.B. BeamtVG²⁴²).

Pensionsrückstellungen sind zu bilden ²⁴³ für kommunale...	
Beamte,	<ul style="list-style-type: none"> • die noch im <i>aktiven</i> Dienst stehen und gegenüber der Gemeinde einen <i>unmittelbaren</i> Versorgungsanspruch haben; • die bereits <i>pensioniert</i> sind und gegenüber der Gemeinde einen <i>unmittelbaren</i> Versorgungsanspruch haben; • die noch im <i>aktiven</i> Dienst stehen und gegenüber der Gemeinde einen <i>mittelbaren</i> Versorgungsanspruch haben, weil letztere sich zur Erfüllung ihrer Versorgungsverpflichtungen einer Versorgungskasse bedient, die nach dem sog. Umlageverfahren arbeitet; • die bereits <i>pensioniert</i> sind und gegenüber der Gemeinde einen <i>mittelbaren</i> Versorgungsanspruch haben.
Angestellte und Arbeiter,	<ul style="list-style-type: none"> • die gegenüber der Gemeinde einen <i>mittelbaren</i> Anspruch auf Zusatzversorgung haben, der sich unmittelbar gegen eine Zusatzversorgungskasse richtet, die nach dem sog. Umlageverfahren arbeitet. [in der Literatur strittig]

Tab. 16: Beschäftigtenkreis, für den verpflichtend Pensionsrückstellungen zu bilden sind
Quelle: Eigene Darstellung, inhaltliche Anlehnung an Lüder, K. (1996), S. 43 f. sowie IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, Tz. 40.

Die Städte und Gemeinden erfüllen die Verpflichtungen hierbei meist im Wege des „Umlageverfahrens“ unter Einbezug von *sog. kommunalen Versorgungsverbänden und -kassen*. Die von der Kommune geleisteten Umlagezahlungen sind damit als durchlaufende Posten der Versorgungskasse anzusehen. Ein Kapitalstock für künftige Leistungen wird nicht gebildet.²⁴⁴ Die Versorgungskassen agieren im Namen der jeweiligen Gebietskörperschaft; der originäre Anspruch der Beamten auf Erfüllung der erworbenen Versorgungsansprüchen besteht weiterhin gegenüber der Kommune. Dadurch resultiert eine unbedingte Verpflichtung zum Ausweis von Pensionsrückstellungen²⁴⁵ im kommunalen

²³⁹ Vgl. Budäus, D./Srocke, I. (2004), S. 350 und Harms, J. C. (2004), S. 22.

²⁴⁰ Vgl. Bals, H./Hack, H. (2001/2002), S. 286.

²⁴¹ Vgl. Innenministerium NRW (2004), S. 215.

²⁴² Vgl. BeamtVG (19. Juli 2006).

²⁴³ Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettke, C. (2002b), S. 103.

²⁴⁴ Vgl. Küpper, P./Weber, C.-P. (1995), S. 442, IDW (1997), S. 233 f., Lüder, K./Behm, C./Cordes, U. (1998), Erläuterungsbericht S. 14, Bals, H./Hack, H. (2001/2002), S. 285 f., Windmüller, R. (2002), S. 174.

²⁴⁵ In einigen deutschen Bundesländern wird jedoch der sog. *Münchener Ansatz* diskutiert: Bilanzierung von „Rückstellungen für zukünftig fällige Umlagezahlungen“ anstatt von Pensionsrückstellungen. Vgl. Müller-Marqués Berger, T./Srocke, I. (2006), S. 2.

Abschluss.²⁴⁶ Nach IDW ERS ÖFA 1 in Verbindung mit IDW HFA 1/1997 sind die **handelsrechtlichen Vorschriften** zu Pensionsverpflichtungen **auch auf Versorgungsverpflichtungen, die gegenüber einem Beamten kraft Gesetz bestehen, übertragbar:**²⁴⁷

Pensionsrückstellungen nach HGB	
Passivierungspflicht	§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB: Pensionsrückstellungen zählen zu den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
Ausweispflicht für Rückstellung	§ 266 Abs. 3 B 1 HGB: gesonderter Ausweis von Rückstellungen für Pensionen in der Bilanz ²⁴⁸
Ausweispflicht für periodischen Personalaufwand	§ 275 Abs. 2 HGB als „Aufwand für Altersversorgung“
Passivierungswahlrecht	[Art. 28 Abs. 1 EGHGB - diese Vorschrift ist für Kommunen nach h.M. <i>nicht einschlägig</i>] ²⁴⁹
Bewertung	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB: <ul style="list-style-type: none"> • <i>generell</i>: nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung²⁵⁰ • <i>spezifisch</i>: sofern eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zum Barwert²⁵¹

Tab. 17: Bilanzierung von Pensionsrückstellungen nach HGB

Quelle: Eigene Darstellung, auf der Grundlage von Wöhe, G. (1997), S. 543.

Auch alle doppelhaushaltlichen Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder sehen einen *Ansatz von Pensionsverpflichtungen* (Alt- und Neuzusagen) nach den beamtenrechtlichen Vorschriften als **Pflichtrückstellung** vor.²⁵² Für die *Bewertung* orientieren sich die Kaufleute meist am Steuerrecht.²⁵³ Dem folgen weitestgehend *BOLSENKÖTTER ET AL.*, der IDW ERS ÖFA 1 sowie die neuen Gemeindehaushaltsverordnungen. Das angewandte Teilwertverfahren zählt zu den sog. **Anwartschaftsdeckungsverfahren**.²⁵⁴ Dieses unterstellt eine kontinuierliche Arbeitsleistung des pensionsberechtigten Beamten und sieht vor, dass die

²⁴⁶ Vgl. IDW (1997), S. 233, Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 55, Sigloch, J. (2001), Sp. 1634., Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 104, Ellerich, M./Lickfett, U. (2005), S. 121 f., Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 23 f. und Müller-Marqués Berger, T./Srocke, I. (2006), S. 2.

²⁴⁷ Diemer bestätigt dies insbesondere hinsichtlich der Bewertungsfrage, vgl. Diemer, R. (1996), S. 255.

²⁴⁸ Vgl. § 266 Abs. 1 und 3 HGB (3. August 2005) sowie ferner Heubeck, K. (1993), Sp. 1504.

²⁴⁹ Vgl. Art. 28 Abs. 1 EGHGB (24. Februar 2000). Siehe zudem Heubeck, K. (1993), Sp. 1505, Wöhe, G. (1997), S. 541 f., Modellprojekt NRW (2003), S. 260, Ellerich, M. (2004), S. 63 ff. und Harms, J. C. (2004), S. 22. Der IDW spricht sich für das Passivierungswahlrecht aus, vgl. IDW (1997), S. 233.

²⁵⁰ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 97 ff., Ballwieser, W. (1992), S. 50 und Häfner, P. (2005), S. 183.

²⁵¹ Vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB (3. August 2005).

²⁵² Vgl. § 36 Abs. 1 GemHVO NRW (16. November 2004), ergänzend siehe hierzu Innenministerium NRW (2004), Erläuterung zu § 36 Abs. 1, S. 167 f. Vgl. ferner § 41 Abs. 1 Nr. 1 E-GemHVO BW (8. August 2005), S. 35 und § 39 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO H (2. April 2006), S. 20.

²⁵³ Vgl. § 6a EStG (22. Dezember 2005) Teilwertverfahren, bei Einschaltung von Unterstützungskassen auch § 4d EStG; vgl. ferner Wöhe, G. (1997), S. 545 f., Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 102 und Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 15. Die Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften auf Kommunen sind jedoch nicht unkritisch zu sehen, vgl. IDW (1988), S. 403 ff.

²⁵⁴ Vgl. Ballwieser, W. (1992), S. 49, Heubeck, K. (1993), Sp. 1505, Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 53, IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, Tz. 43, Modellprojekt NRW (2003), S. 260. Siehe auch § 6a Abs. 3 Satz 1 EStG (22. Dezember 2005) i.V.m. § 36 Abs. 1 GemHVO NRW (16. November 2004), § 44 Abs. 4 E-GemHVO BW (8. August 2005), S. 37 und § 41 Abs. 5 GemHVO H (2. April 2006), S. 22. Vgl. ergänzend Lüder, K. (1996), S. 45 f., Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 100, Innenministerium NRW (2004), Erläuterung zu § 36 Abs. 1, S. 167 und S. 215 sowie S. 102, Ellerich, M./Lickfett, U. (2005), S. 122 und Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 15 und S. 23.

künftigen, auf den Pensionseintrittstermin abgezinsten Pensionsleistungen mit einem Rückwärtsverteilungsfaktor gleichmäßig über die Dienstjahre verteilt werden.²⁵⁵

	Barwert der künftigen leistungsorientierten Verpflichtung
-	Barwert der künftig noch zu verrechnenden Jahresbeträge (diese können nach dem Prinzip der Gleichverteilung über die Beschäftigungszeit des Berechtigten ermittelt werden)
=	Betriebswirtschaftlicher Teilwert (aus steuerlichem Teilwert abgeleitet)

Abb. 14: Betriebswirtschaftliches Teilwertverfahren nach HGB i.V.m. EStG

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Heubeck, K. (1993), Sp. 1506.

Damit eine fundierte Ermittlung der Rückstellungshöhe nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik möglich ist, müssen viele demographische, funktionale und statistische Größen berücksichtigt werden.²⁵⁶ Der Rechnungszinsfuß zur Ermittlung des Teilwertes soll nach h.M. - in Analogie zu § 6a EStG - bei 6% liegen.²⁵⁷

2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung

a) Bilanzierungsfähigkeitsprüfung (Ansatz)

Zur Bilanzierung von Rückstellungen hat das IPSASB bisher lediglich den Standard 19 „Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets“ verabschiedet, der auf dem gleichnamigen IAS 37 basiert.²⁵⁸ Der Anwendungsbereich („scope“) des Standards schließt jedoch ausdrücklich Pensionsverpflichtungen aus.²⁵⁹ Ferner wurde für Sozialverpflichtungen eine „Invitation to Comment“ mit dem Titel „Accounting for Social Policies of Governments“²⁶⁰ veröffentlicht. Allerdings dürfen auch die dortigen Regelungen nicht auf Pensionsrückstellungen für Bedienstete der Kommunen angewandt werden („no exchange transactions“).²⁶¹ Bis zur Entwicklung eines IPSAS-Standards, der sich exakt der Problematik von Pensionsrückstellungen annimmt, ist deshalb **IAS 19 „Pensionsrückstellungen“** heranzuziehen.²⁶² Ergänzende Ausführungen finden sich in **IAS 26 „Bilan-**

²⁵⁵ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 45 f. und Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 422.

²⁵⁶ Vgl. Ballwieser, W. (1992), S. 62, Heubeck, K. (1993), Sp. 1506, Modellprojekt NRW (2003), S. 260 und Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 23.

²⁵⁷ Vgl. § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG (22. Dezember 2005) i.V.m. § 44 Abs. 4 E-GemHVO BW (8. August 2005), S. 37; die entsprechende Stelle gemäß Leittext der Innenministerkonferenz: IMK (2003b), S. 63, § 44 Abs. 4; vgl. ferner Lüder, K. (1996), S. 45, Wöhe, G. (1997), S. 545, Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 53, Sigloch, J. (2001), Sp. 1635 und Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 102.

²⁵⁸ Vgl. IASB (1998d), IAS 37, IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19 sowie Lüder, K. (2002), S. 158 und Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 6.

²⁵⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 1 sowie ferner Bolsenkötter, H. (2003), S. 175.

²⁶⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2004a), ITC Social Policies und Müller-Marqués Berger, T. (2004), S. 41 ff.

²⁶¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2004a), ITC Social Policies, Tz. 2.1 ff. und Tz. 8.2 (a).

²⁶² Vgl. IASB (1998b), IAS 19 i.V.m. Lüder, K. (2002), S. 158, Lüder, K. (2003a), S. 351, Adam, B. (2004b), S. 104., Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 6 und S. 16. Vgl. ferner FAS 87 des FASB.

zierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen“. Für die *allgemeinen Ansatzanforderungen an Rückstellungen wird dennoch IPSAS 19 herangezogen*, da diese für alle Rückstellungsarten universell Gültigkeit beanspruchen können und nicht davon auszugehen ist, dass Pensionsrückstellungen vom IPSASB andere abstrakte oder konkrete Passivierungskriterien zugeordnet werden, die zu einer Inkonsistenz innerhalb des IPSAS-Standardsystems führen würden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass das IPSASB die allgemein gültigen Passagen aus IPSAS 19 in den neu zu entwickelnden Standard einfach übernehmen wird. Eine Passivierung kommt demnach nur dann in Frage, wenn die folgenden **vier Ansatzbedingungen** kumulativ erfüllt sind:²⁶³

- es besteht eine gegenwärtige Verpflichtung aufgrund eines vergangenen Ereignisses;
- die Verpflichtung kann rechtlicher oder faktischer Natur sein;
- es wird bei Erfüllung wahrscheinlich zum Abfluss von Ressourcen kommen;
- die Verpflichtung ist zuverlässig schätzbar.

Bezogen auf **Pensionsverbindlichkeiten können alle vier Kriterien bejaht werden:**²⁶⁴

Kriterium 1 ist erfüllt, da die Kommunen eine gegenwärtige Verpflichtung erfahren, die aufgrund der Erbringung von Leistungen der Arbeitnehmer (Ereignis der Vergangenheit) entstanden ist. Sie ist zugleich rechtlicher Natur (Kriterium 2), da sie aufgrund eines Arbeitsvertrags bzw. der -gesetze entstanden ist. Kriterium 3 ist definitiv erfüllt, da es bei Eintritt des Bediensteten in das Renten- bzw. Pensionsalter zu einem definitiven Abfluss von Ressourcen kommen wird. Eine zuverlässige Schätzbarkeit (Kriterium 4) ist durch die Anwendung statistischer Methoden gewährleistet. Ein zusätzliches ernstes Ausschlusskriterium für den Ansatz einer Rückstellung ist die Einschränkung, dass die gegenwärtige Verpflichtung immer gegenüber einer dritten Partei bestehen muss;²⁶⁵ im Falle der Pensionsverpflichtungen sind dies die gegenwärtigen und ehemaligen Mitarbeiter der Kommune. Zusammenfassend muss deshalb das Fazit gezogen werden, dass die *Ansatzfähigkeit einer Pensionsverpflichtung für die Bediensteten einer Kommune grundsätzlich zu bejahen* ist. *Doch besteht auch konkrete Ansatzpflicht?* Nach IAS / IFRS unterscheidet man hinsichtlich dieser Frage beitragsorientierte²⁶⁶ („defined contribution plans“) und leistungsorientierte²⁶⁷ Versorgungszusagen („defined benefit plans“).²⁶⁸

²⁶³ Vgl. IFAC-IPSASB (2000e), Tz. 425 ff., IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 22; diese Vorschriften sind weitestgehend IASB (1998f), IAS 37, Tz. 12 f. und Tz. 86 entnommen.

²⁶⁴ Vgl. Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 6.

²⁶⁵ Vgl. IASB (1998f), IAS 37, Tz. 14 und IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 28, 1. HS, vgl. ferner Lüder, K. (2002), S. 158 und Adam, B. (2005b), S. 416.

²⁶⁶ Vgl. IASB (1998b), IAS 19, Tz. 43 bis Tz. 47 und IASB (1998d), IAS 26, Tz. 8, Tz. 13 ff.

²⁶⁷ Vgl. IASB (1998b), IAS 19, Tz. 48-125, IASB (1998d), IAS 26, Tz. 8 sowie Tz. 17-31.

²⁶⁸ Vgl. IASB (1998b), IAS 19, Tz. 24 bis Tz. 42 und Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 403 sowie Coenenberg, A. G. (2005), S. 414. Auch FAS 87 des FASB kennt diese Unterscheidung zwischen „defined benefit plans“ (FAS 87, Tz. 11) und „defined contribution plans“ (FAS 87, Tz. 63).

	Beitragsorientierte Pensionspläne	Leistungsorientierte Pensionspläne
Externe Finanzierung der Unternehmung respektive Kommune	Zahlung bestimmter Beträge an externe Versorgungsträger; Risiko liegt primär beim Arbeitnehmer.	Zahlung bestimmter Beträge an externe Versorgungsträger; Risiko liegt primär beim Arbeitgeber.
Interne Finanzierung der Unternehmung respektive Kommune	---	Ansammlung der künftig benötigten Mittel innerhalb des Unternehmens; Risiko liegt primär beim Arbeitgeber

Tab. 18: Ausgestaltungsformen von Pensionszusagen nach IAS 19

Quelle: Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 405.

Die Versorgung der kommunalen Arbeiter und Angestellten (Renten) folgt dem Modell der beitragsorientierten Zusagen. Wie bereits im vorherigen Abschnitt erläutert, verpflichtet sich die bilanzierende Einheit dazu, Einzahlungen in festgelegter Höhe an einen externen Versorgungsträger zu leisten. Der kommunale Arbeitgeber entledigt sich durch die Abführung dieser Beiträge von jeglicher Verpflichtung.²⁶⁹ Deshalb entfällt grundsätzlich die Notwendigkeit einer Rückstellungsbildung. Im Falle der **Beamtenversorgung (Pensionen)** liegen hingegen **leistungsorientierte²⁷⁰ Versorgungszusagen („defined benefit plans“)** vor. Dies bedeutet, dass die öffentliche Körperschaft unmittelbar ihren aktuell und ehemalig Beschäftigten zur Leistung verpflichtet bleibt.²⁷¹ Selbst durch die Leistung von Zahlungen an externe Versorgungsträger kann sie sich ihrer Versprechen nicht entledigen - dadurch wird der **Ansatz von Rückstellungen unumgänglich**,²⁷² da die Berechtigten im Falle nicht ausreichender Mittel des Versorgungsträgers stets ein Rückgriffsrecht auf den Arbeitgeber behalten.²⁷³ Deshalb sind kommunale Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten im Abschluss der Kommune zwingend abzubilden.

b) Bewertung der Pensionsrückstellungen

Die zugesagten Versorgungsleistungen werden mit ihrem versicherungsmathematischen Barwert angesetzt. Dieser ist nach IAS 26 Tz. 8 als „der Barwert der künftig zu erwartenden Versorgungszahlungen des Altersversorgungsplanes an aktive und ausgeschiedene Arbeitnehmer, soweit diese der bereits geleisteten Dienstzeit als erdient zuzurechnen sind“,²⁷⁴ definiert. Es wird dabei ein versicherungsmathematisches Verfahren angewandt²⁷⁵ - das sog. **Anwartschaftsbarwertverfahren** („projected unit credit method“)²⁷⁶:

²⁶⁹ Vgl. IASB (1998b), IAS 19, Tz. 25.

²⁷⁰ Vgl. IASB (1998b), IAS 19, Tz. 48-125, IASB (1998d), IAS 26, Tz. 8 und Tz. 17-31.

²⁷¹ Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 404, Coenberg, A. G. (2005), S. 415, Ellerich, M./Lickfett, U. (2005), S. 122 sowie auch Müller-Marqués Berger, T./Srocke, I. (2006), S. 2.

²⁷² Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 405 f., Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 16.

²⁷³ Vgl. IASB (1998b), IAS 19, Tz. 27 und Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 404.

²⁷⁴ IASB (1998d), IAS 26, Tz. 8

²⁷⁵ Vgl. IASB (1998b), IAS 19, Tz. 63-101, IASB (1998d), IAS 26, Tz. 23-26 sowie ergänzend Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 406.

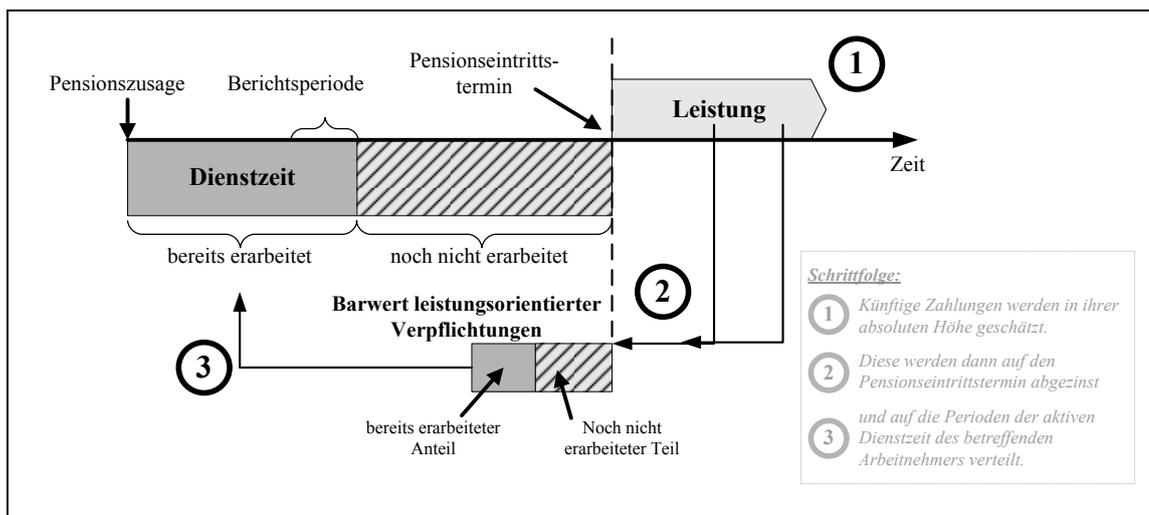


Abb. 15: Anwartschaftsbarwertverfahren nach IAS 19

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 407.

In einem ersten Schritt werden die künftigen Zahlungen in ihrer absoluten Höhe geschätzt (*Bewertung der Pensionsverpflichtung*). Diese ist in der Regel von der Zahl der Dienstjahre, der Gehaltshöhe sowie weiteren Faktoren abhängig. Darauf folgt in einem zweiten Schritt die Abzinsung des ermittelten Betrages auf den Pensionseintrittstermin (*Bewertung des Planvermögens zum beizulegenden Zeitwert*²⁷⁷). Man spricht hier vom Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung („present value of the defined benefit obligation“), der zuletzt auf die Perioden zu verteilen ist, in denen der betreffende Beamte für die Kommune aktiv tätig ist (bzw. war) - *Aufwandsermittlung*.²⁷⁸ Der Anwartschaftsbarwert (d.h. der Wert, den die Rückstellung am Bilanzstichtag annimmt) ist folglich als „Einmalprämie“ der kumulierten Leistungsansprüche zu verstehen, den der Beamte retrospektiv im Laufe seiner Dienstzeit bis zum aktuellen Stichtag erworben hat. Am Bilanzstichtag kann durch dieses Verfahren festgestellt werden, welchen Betrag die Kommune für die laufende Periode in die Pensionsrückstellungen einzustellen hat und, sofern bisher keine Rückstellungen gebildet wurden (wie im Falle deutscher Kommunen), zugleich der Anteil, der auf frühere Dienstzeitperioden entfällt und nachträglich einzustellen ist. Der Periodenaufwand, d.h. der jährlich in die Rückstellung einzustellende Betrag, erhöht sich im Laufe der Zeit, da sowohl der Barwert der erarbeiteten Ansprüche als auch die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme der Versorgungsleistung mit zunehmender Nähe zum Rentenbeginn steigen.²⁷⁹

²⁷⁶ Vgl. IASB (1998b), IAS 19, Tz. 42 und Tz. 43 sowie Tz. 50 (b) bzw. Tz. 64. Die Anwendung eines Gleichverteilungsverfahrens ist nicht zulässig. Vgl. Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 16.

²⁷⁷ Vgl. IASB (1998d), IAS 26, Tz. 32 f.

²⁷⁸ Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 406 f.

²⁷⁹ Vgl. Pellens, B./Sürken, S. (2001), S. 207 und Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 407 und Coenberg, A. G. (2005), S. 415.

III. Spezieller Posten der Innenverpflichtung:

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (Aufwandsrückstellung)

1. Skizzierung einer Lösung auf der Grundlage des HGB

Um die Funktionsfähigkeit des Sachanlagevermögens zu erhalten, muss dieses regelmäßig erneuert, gepflegt, gewartet und überholt werden.²⁸⁰ Aus Kostengründen fanden in der Vergangenheit vielerorts keinerlei Instandhaltungsmaßnahmen statt.²⁸¹ CHRISTIAN UDE, Präsident des Deutschen Städtetages, wird hinsichtlich der bundesweit maroden Infrastruktur der Kommunen mit der Aussage „Das ist schon besorgniserregend!“²⁸² zitiert.²⁸³ Doch wie ist die „Politik des Instandhaltungsstaus“ bilanztechnisch zu verstehen? Werden Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten in der Periode durchgeführt, in der sie erforderlich sind (z.B. gemäß Instandhaltungsplan), so stellen sie regulär Aufwand und zugleich Betriebsausgaben dieser Rechnungsperiode dar. Wird eine werterhaltende Maßnahme jedoch nicht durchgeführt, liegt dennoch ein Aufwand vor, der in einem ressourcenverbrauchsorientierten Rechnungswesen unbedingt bilanziell erfasst werden muss - allein die dazugehörige Ausgabe wird in eine spätere Periode verschoben. „Sind die Aufwendungen realisiert, gebieten das Realisationsprinzip und der Vollständigkeitsgrundsatz die Antizipierung der voraussichtlich zu zahlenden Zahlungen, da sie auch ohne die Verpflichtung Dritten gegenüber geleistet werden müssen.“²⁸⁴ Folglich ist die Bildung einer solchen Rückstellung - nach dynamischer Bilanzauffassung - zum Zwecke korrekter Periodenabgrenzung zwingend geboten.²⁸⁵ Diese gehören zu den Aufwandsrückstellungen und stellen folglich im eigentlichen Sinn eine „**betriebswirtschaftliche Verpflichtung gegenüber sich selbst**“ dar.²⁸⁶ Der Ansatz von Aufwandsrückstellungen ist in § 249 HGB (Rückstellungen) geregelt. Um eine Rückstellung nach „kommunalem HGB“ anzusetzen, müssen „gute, stichhaltige Gründe“ (EIBELSHÄUSER) bestehen. Das deutsche Handelsrecht kennt jedoch keine Legaldefinition von Rückstellungen, sondern behilft sich mit einer Auflistung zulässiger Sachverhalte.²⁸⁷ BOLSENKÖTTER ET AL. empfehlen den **handelsrechtlichen Katalog der Pflichtrückstellungen inhaltsgleich zu**

²⁸⁰ Vgl. Lederle, H. (1991), S. 61.

²⁸¹ Vgl. Detemple, P./Heck, C./Marettke, C. (2002), S. 280.

²⁸² Ude, C., zitiert nach ZDF (27. Mai 2006), „Das ist schon besorgniserregend“, <http://www.zdf.de>.

²⁸³ Vgl. ZDF (5. Juni 2006), „Vorsicht, Schlaglöcher!“, <http://www.zdf.de>.

²⁸⁴ Lüder, K. u.a. (1991), S. 87; vgl. ferner auch Lüder, K. (1996), S. 41.

²⁸⁵ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 86, Lüder, K. (1996), S. 41 und Wöhe, G. (1997), S. 559. Die Bildung von Rückstellungen ist nicht zulässig, wenn ein Instandhaltungsstau zu „erheblichen baulichen Defiziten geführt hat und die Beseitigung der Mängel aktivierungsfähigen Herstellungsaufwand begründen würde.“ Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 19; wenn die ausstehenden Instandhaltungsaufwendungen als nachträgliche AHK des Sachanlagevermögens aktiviert werden müssten (kein Instandsetzungsaufwand), ist eine Rückstellungsbildung folglich verboten. Vgl. Müller, W./Tries, H.-J. (1993), Sp. 1754.

²⁸⁶ Vgl. Kämpfer, G. (2001), Sp. 1887 f.

²⁸⁷ Vgl. § 249 HGB (3. August 2005).

übernehmen.²⁸⁸ Gemäß *IMK*²⁸⁹ und *IDW ERS ÖFA 1* sollten jedoch die dort enthaltenen Ansatzwahlrechte für Rückstellungen nicht eingeräumt werden (Objektivierungsgedanke²⁹⁰), weshalb in letzterer Stellungnahme das handelsrechtliche Ansatzwahlrecht von Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen, die innerhalb eines Jahres nachgeholt werden, zu einem Ansatzverbot führt.²⁹¹ Die gesetzliche Regelung, die Unterscheidung zwischen Passivierungspflicht und -wahlrecht einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen vom Zeitpunkt der Vornahme der Instandhaltungsmaßnahme innerhalb des folgenden Geschäftsjahrs abhängig zu machen, sollte nicht in den öffentlichen Sektor übernommen werden. Allerdings wirkt die im Gesetz genannte kurze Nachholungsfrist von drei Monaten als wenig sachgerecht. Sinnvoller erscheint hier die Regelung im *IMK-LEITTEXT*²⁹², die ein Jahr vorsieht.²⁹³ In der gegenwärtigen Diskussion werden jedoch auch Zeitdimensionen zwischen drei und fünf Jahren²⁹⁴ und länger²⁹⁵ vorgeschlagen. Unabhängig davon, bleibt allerdings das Passivierungsverbot für Aufwendungen, die nicht im letzten, sondern in einem früheren Geschäftsjahr unterlassen wurden, im Rahmen der kommunalen HGB-Doppik bestehen. Auch das **Ansatzwahlrecht des § 249 Abs. 2 HGB (Zweckrückstellung)**²⁹⁶, das in der Privatwirtschaft oft als Auffangbecken zur Passivierung von zweifelhaften (Instandhaltungs-) Aufwendungen „missbraucht“ wurde, wird **sowohl nach *IMK*²⁹⁷ als auch nach *IDW*²⁹⁸ nicht eingeräumt.**²⁹⁹ Nach *LÜDER* ist allerdings zu beachten, dass „Aufwandsrückstellungen im privatwirtschaftlichen Bereich für Verpflichtungen „gegen sich selbst“ (z.B. für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, Großreparaturen u.ä.) (...) im öffentlichen Bereich faktisch Rückstellungen mit Schuldcharakter gegenüber Dritten (sind, A.G.), da sich staatliche Gebietskörperschaften derartigen Verpflichtungen gegenüber der Öffentlichkeit aufgrund (öffentlich-) rechtlicher oder faktischer Gegebenheiten nicht entziehen können.“³⁰⁰ Insofern ist die Unterscheidung zwischen Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellungen nach § 249 HGB im kommunalen Umfeld fließend:

²⁸⁸ Vgl. Körner, H. (2001), S. 67 und Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 100.

²⁸⁹ Vgl. *IMK* (2003b), S. 24.

²⁹⁰ Vgl. Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 13.

²⁹¹ Vgl. *IDW* (2001), *IDW ERS ÖFA 1*, Tz. 45 i.V.m. Tz. 46.

²⁹² Vgl. *IMK* (2003b), S. 61 f., § 41 Abs. 1 Nr. 3.

²⁹³ Vgl. *IMK* (2003b), S. 25, § 41 Abs. 1 Nr. 4 E-GemHVO BW (8. August 2005), S. 35 und § 39 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO H (2. April 2006), S. 20 f. sowie ergänzend Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 17 f.

²⁹⁴ Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 59 f. und Harms, J. C. (2004), S. 22.

²⁹⁵ Vgl. § 36 Abs. 3 GemHVO NRW (16. November 2004) und weitergehende Erläuterungen in Innenministerium NRW (2004), Erläuterung zu § 36 Abs. 3 und Abs. 4, S. 169 ff. und S. 216 sowie S. 226.

²⁹⁶ Siehe hierzu Lederle, H. (1991), S. 61 f. und Müller, W./Tries, H.-J. (1993), Sp. 1750.

²⁹⁷ Vgl. *IMK* (2003b), S. 61 f., § 41 Abs. 1.

²⁹⁸ Vgl. *IDW* (2001), *IDW ERS ÖFA 1*, Tz. 46.

²⁹⁹ Vgl. Körner, H. (2001), S. 64 und S. 67 und Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 22 f.

³⁰⁰ Lüder, K. u.a. (1991), S. 88

<i>Ansatz von Rückstellungen nach „kommunalem“ HGB</i>	Verankerung im HGB und Kommentierung im Vergleich zu den erwerbswirtschaftlichen Regelungen
ES EXISTIERN NUR DIE FOLGENDEN PFLICHRÜCKSTELLUNGEN - darüber hinaus Ansatzverbot	
Ungewisse Verbindlichkeiten	Nach LÜDER fließender Übergang (einzelfallabhängig) § 249 Abs. 1 Satz 1 HS 1 HGB - unverändert -
Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung des vergangenen Geschäftsjahres, die innerhalb von fünf Jahren* nachgeholt werden	§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HS 1 HGB - verlängerte Frist für Nachholung, das Wahlrecht wird durch eine Ansatzpflicht ersetzt -
Aufwendungen für Abraumbeseitigung, des vergangenen Geschäftsjahres, die innerhalb von fünf Jahren* nachgeholt werden	§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HS 2 HGB - verlängerte Frist für Nachholung -
Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB Darunter sind Rückstellungen für Kulanzleistungen zu verstehen. - unverändert -
* Vorschlag von BOLSENKÖTTER / DETEMPLE / MARETTEK sowie HARMS; nach IDW ERS ÖFA 1 Beschränkung auf drei Monate, nach IMK sowie GemHVO H und E-GemHVO BW Nachholung innerhalb eines Jahres; nach GemHVO NRW keinerlei Zeitvorgabe zur Nachholung.	

Tab. 19: Arten kommunaler Rückstellungen auf Grundlage des § 249 HGB

Quelle: Eigene Darstellung.

Die **Bewertung der Aufwandsrückstellungen** ist nach „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“³⁰¹ vorzunehmen, d.h. auf der Grundlage einer sachgerechten und nachvollziehbaren Schätzung.³⁰² Das Problem bei Aufwandsrückstellungen ist, dass keinerlei objektivierten Erfüllungsbeträge gegenüber einem Dritten existieren, woraus immense Bewertungsspielräume resultieren.³⁰³ Quantifizieren lässt sich eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung am einfachsten, wenn man einen *geltenden Instandhaltungsplan zugrunde legt*. Die Höhe des Aufwands für unterlassene Instandhaltung, die in eine Rückstellung einzustellen ist, entspricht dabei der Differenz zwischen den tatsächlichen und den geplanten Instandhaltungsaufwendungen.³⁰⁴ Das im Handelsgesetzbuch niedergelegte Höchstwert-Prinzip für Schulden³⁰⁵ sollte für die Bewertung von Rückstellungen in der kommunalen Bilanz nicht herangezogen werden. Rückstellungen für Instandhaltungen sollten vielmehr mit ihrem wahrscheinlichen Auszahlungsbetrag angesetzt werden.³⁰⁶

³⁰¹ Dieser Ausdruck findet sich in § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB (3. August 2005).

³⁰² Vgl. IDW (2001), IDW ERS ÖFA 1, Tz. 65.

³⁰³ Vgl. Ballwieser, W. (1992), S. 49 f.

³⁰⁴ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 47.

³⁰⁵ Vgl. hierzu Ballwieser, W. (1992), S. 61 und Homann, K. (2003), S. 37.

³⁰⁶ Vgl. § 43 Abs. 3 E-GemHVO BW (8. August 2005), S. 35.

2. Lösung mittels internationaler Rechnungslegung

Aufwandsrückstellungen gehören, wie bereits erwähnt, zu den Innenverpflichtungen. Diese werden als solche nicht explizit in den IPSAS angesprochen. Weitgehende Rückstellungspflichten könnten sich jedoch aus dem offensichtlich weit verstandenen Verpflichtungsbegriff („obligation“) ableiten lassen. Es sei hier inhaltlich auf die vier Ansatzbedingungen des IPSAS 19 verwiesen (vgl. Abschnitt C. II. a)).

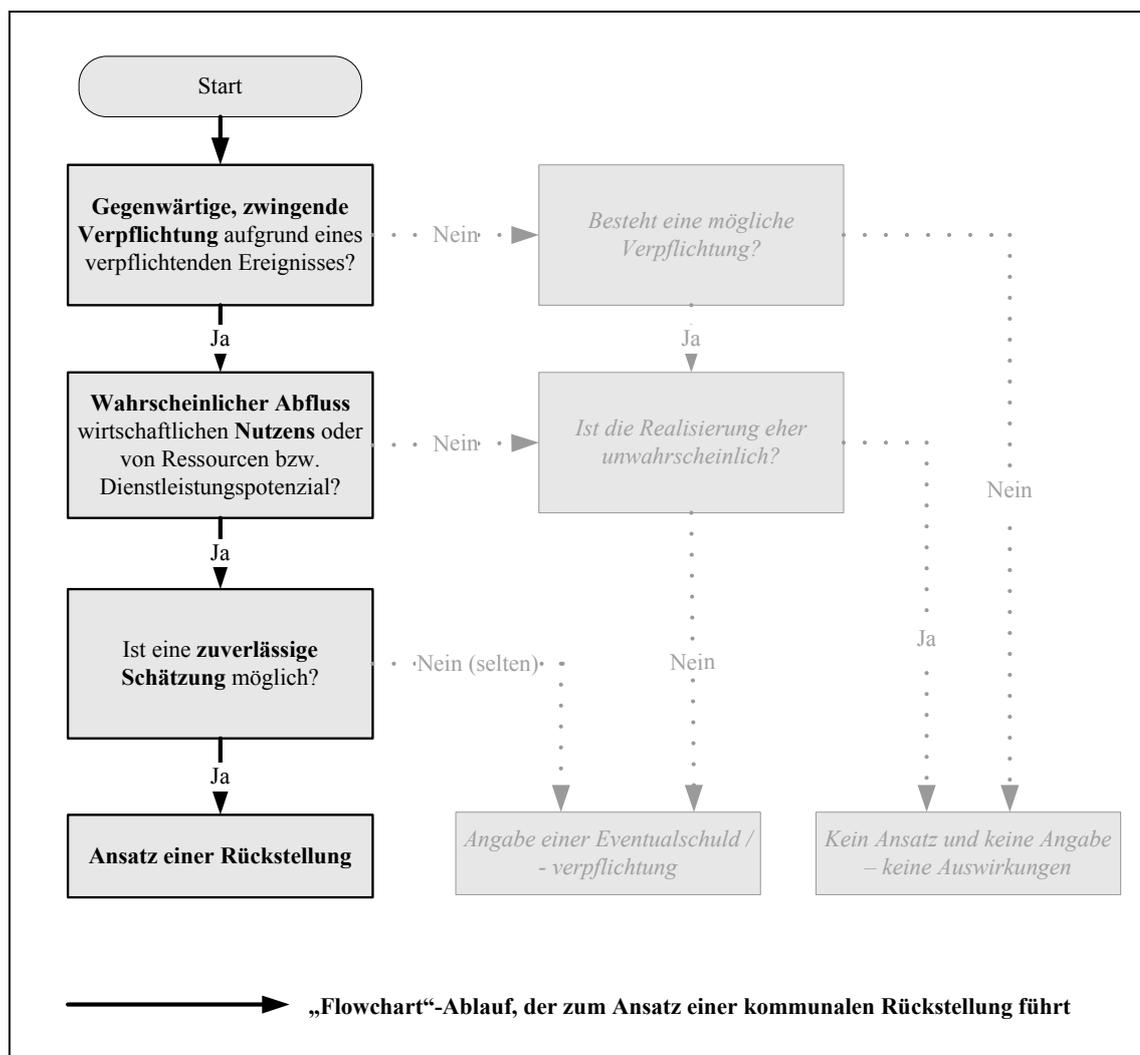


Abb. 16: „Flowchart“-Diagramm für den Ansatz einer Rückstellung nach IPSAS 19
Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Anhang B.

Im Gegensatz zu einer Pensionsrückstellung bereitet die Begründung des Ansatzes einer Aufwandsrückstellung nach diesen Kriterien allerdings Probleme. Insbesondere durch das Abstellen auf ein *vergangenes Ereignis*, durch das eine *gegenwärtige Verpflichtung* entstanden sein muss, entsteht ein Rückstellungsverbot für Aufwendungen. Ansatzfähig in der kommunalen Vermögensrechnung sind nämlich nur Verpflichtungen, die gegenüber einer dritten Partei bestehen (Vorliegen einer Außenverpflichtung).³⁰⁷ „An obligati-

³⁰⁷ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 175.

on always involves another party to whom the obligation is owed.³⁰⁸ Diese Partei kann die gesamte Öffentlichkeit umfassen und die Kommune muss sie auch nicht unbedingt identifizieren können bzw. Kenntnis von ihrer Existenz haben. Eine Instandhaltungsaufwendung erfüllt diese Anforderung der Einbindung eines derart Berechtigten nicht. Allein der Beschluss eines politischen Gremiums oder der Verwaltung, vor dem Bilanzstichtag eine Aufwandsrückstellung zu bilden, führt zu keiner faktischen Verpflichtung.³⁰⁹ Das Kriterium der **fehlenden Außenverpflichtung** macht den Ansatz einer Aufwandsrückstellung in der IPSAS-Bilanz unmöglich. IAS 37 und IPSAS 19 kennen also keine Aufwandsrückstellung gemäß des HGB-Verständnisses.³¹⁰

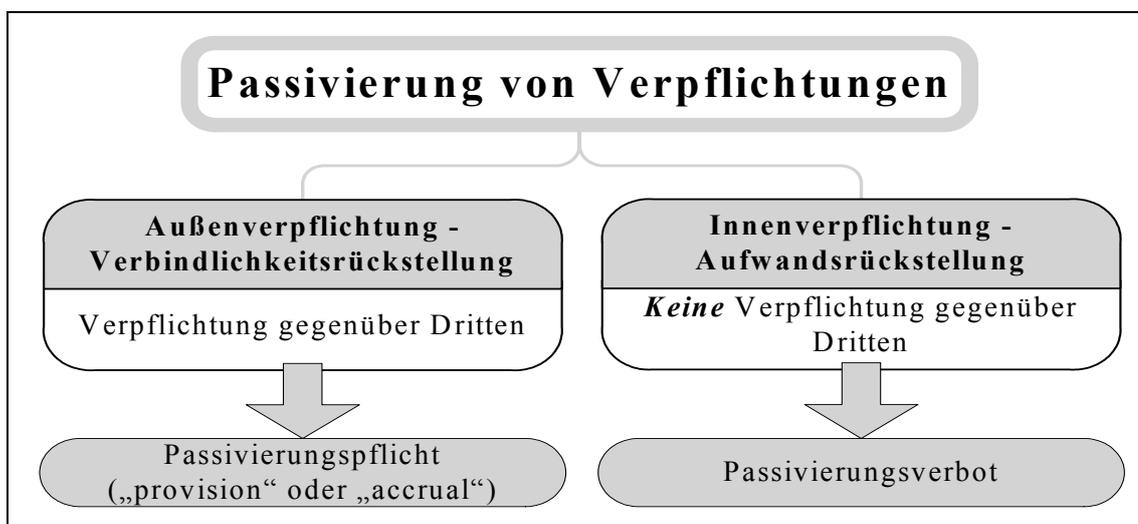


Abb. 17: Passivierung von Verpflichtungen im Rahmen der IPSAS

Quelle: Eigene Darstellung.

Allerdings erwähnt das „Board“ in Tz. 28 des IPSAS 19 eine bemerkenswerte Einschränkung: wenn eine künftige Aufwendung vorliegt, die einem vergangenen Ertrag zugeordnet werden kann und diese **Verpflichtung vor dem Abschlussstichtag nach Außen kommuniziert** wurde, **ist ein Ansatz möglich**.³¹¹ Hier klingt die bereits erwähnte Besonderheit von Verpflichtungen des öffentlichen Sektors an: Aufseiten der öffentlichen Hand kann nicht immer zwischen Rückstellungen, die sie gegenüber sich selbst und solchen, die sie faktisch gegenüber Dritten zu erfüllen hat, unterschieden werden.³¹² Ob in dieser Sichtweise eine - häufig gebotene - Rückstellung für umfängliche Instandhaltungsrückstände IPSAS-kompatibel zu begründen wäre, wurde in der wissenschaftlichen

³⁰⁸ IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 28, 1. HS

³⁰⁹ Eine am Bilanzstichtag gegebene Selbstbindung ist für die Charakterisierung als „Außenverpflichtung“ nicht ausreichend; es bedarf einer öffentlichen Verlautbarung. Vgl. Moxter, A. (2003), S. 114ff.

³¹⁰ Vgl. Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 5. Die internationalen Standards kennen lediglich Rückstellungen für Restrukturierungsaufwendungen, die allerdings hier nicht angesprochen werden. Vgl. hierzu IASB (1998e), IAS 37, Tz. 70-83 und IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 93-96.

³¹¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 28, 2. HS.

³¹² Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 87 ff., Lüder, K. (2002), S. 158 und Adam, B. (2004b), S. 108.

Diskussion bisher kaum beachtet.³¹³ Durch das kategorische Ansatzverbot von Aufwandsrückstellungen wird im Grundsatz jedoch gegen den Periodisierungsgrundsatz („accrual principle“) verstoßen.³¹⁴ Instandhaltungsaufwendungen, die in der Rechnungsperiode durch Nutzung eines Vermögenswertes verursacht wurden, können nach IPSAS 19 dieser nicht zugerechnet werden. Die ratierliche Ansammlung eines Betrages, der in der Zukunft zur wertmäßigen Erhaltung des Vermögens benötigt wird, ist nicht gewährleistet.

IV. Vergleich der Lösungen auf Basis des HGB und der IPSAS sowie Zusammenfassung der Unterschiede

Das Handelsrecht kennt keine explizite Definition des Rückstellungsbegriffs und behilft sich stattdessen in Ansatzfragen mit einer abschließenden Liste.³¹⁵ Der internationale Standardsetzer IPSASB verfolgt hingegen einen allgemeinen, definitorischen und systematisierenden Ansatz. Nichtsdestotrotz gibt es Überschneidungen.³¹⁶ Nach IPSAS 19 ist der *Ansatz einer Rückstellung* für eine zeitlich oder der Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit verpflichtend, wenn es bei Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich zum Abfluss von Ressourcen kommen wird und die Verpflichtung zuverlässig schätzbar ist.³¹⁷ Das entspricht etwa der Definition des in § 249 HGB an erster Stelle genannten Falls (ungewisse Verbindlichkeiten). Regeln für die Bilanzierung von Aufwandsrückstellungen, die nach deutschem Recht für unterlassene Abraumbeseitigung und Instandhaltung zugelassen sind, werden sowohl in den IPSAS als auch in den IAS / IFRS vergeblich gesucht, denn die internationalen Standards setzen das Vorliegen einer Außenverpflichtung voraus. Mit diesem Ansatzverbot auf internationaler Ebene geht ein Informationsverlust einher; es resultiert daraus kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der kommunalen Finanzlage. Aufgrund des weit verstandenen Verpflichtungsbegriffs („obligation“) können sich allerdings in den Standards des IPSASB und des IASB weitergehende und anderweitige Rückstellungspflichten ergeben; darunter fallen beispielsweise die Passivierung von Verpflichtungen für organisatorische Umstrukturierungsmaßnahmen. Überschneidungen zwischen den deutschen und den internationalen Regelungen werden in folgender Tabelle zusammenfassend visualisiert:

³¹³ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 175.

³¹⁴ Vgl. Bergmann, A. u.a. (2004), S. 99 f.

³¹⁵ Vgl. § 249 Abs. 3 HGB (3. August 2005) und Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 397.

³¹⁶ Vgl. Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 19.

³¹⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 22 i.V.m. der Definition nach Tz. 18.

Rückstellungsarten		Vergleich der Konzepte (W = Wahlrecht; PF = Pflichtansatz; V = Verbot)				Übereinstimmung i.w.S.
		HGB & „kommunales“ HGB*		IPSAS (IAS / IFRS)		
Außen- verpflichtung	Verbindlichkeits- rückstellungen	§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB	PF <i>PF</i>	IPSAS 19, Tz. 22 i.V.m. Tz. 18 („legal obligation“)	PF	✗
	Pensionsrückstellungen	§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB <i>übertragbar nach IDW ERS ÖFA 1 IDW HFA 1/1997</i>	PF <i>PF</i>	IAS 19, Tz. 48-125	PF	✗
	Besonderheit hierbei: Pensionsaltzusagen	Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB <i>nicht anzuwenden</i>	W <i>PF</i>	keine Regelung	PF	--- ✗
	Kulanzrückstellungen	§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB	PF	IPSAS 19, Tz. 22 i.V.m. Tz. 18 („constructive obligation“)	PF	✗
Drohender Verlust	Drohender Verlust aus schwebenden Geschäften	§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB <i>geringe Bedeutung für Kommunen</i>	PF	IPSAS 19, Tz. 76-80 („onerous contract“)	PF	✗
Innen- verpflichtung (Aufwands- rückstellung)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung (innerhalb 3 Monate)	§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alt. 1 HGB	PF <i>PF</i>	--- (fehlende Außen- verpflichtung IPSAS 19, Tz. 28 i.V.m. Tz. 22)	V	---
	Rückstellung für unter- lassene Instandhaltung (innerhalb 12 Monate)	§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB <i>verlängerte Frist für Pflichtnachholung</i>	W <i>PF</i>	--- (fehlende Außen- verpflichtung IPSAS 19, Tz. 28 i.V.m. Tz. 22)	V	---
	Abraumbeseitigung (innerhalb 12 Monate)	§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alt. 2 HGB <i>verlängerte Frist für Pflichtnachholung</i>	PF <i>PF</i>	--- (fehlende Außen- verpflichtung IPSAS 19, Tz. 28 i.V.m. Tz. 22)	V	---
	Rückstellungen, die ihrer Eigenart genau umschrieben sind**	§ 249 Abs. 2 HGB <i>nach IDW ERS ÖFA 1 und IMK Leittext nicht übertragbar</i>	W <i>V</i>	IPSAS 19, Tz. 81-83 und IPSAS 19, Tz. 93-96 („restructuring“) ^{***}	PF	(✗) ---
Sonstige		§ 249 Abs. 3 HGB	V	weit verstandener Verpflichtungs- begriff („obligation“)	PF	---

* Aufgrund der gewichtigen Unterschiede wird hier zwischen HGB und „kommunal angepasstem“ HGB unterschieden (basiert z.T. auf IDW ERS ÖFA 1, dem Leittext des IMK zur Doppikeinführung in Kommunen, den Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder, sowie entsprechender Literatur aus Wissenschaft und Praxis); Angaben zum „Handelsrecht für Kommunen“ sind in *kursiver Schriftsetzung* hervorgehoben.

** Diese müssen am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt und eindeutig einer früheren Periode zuzuordnen sein.

*** Dies gilt, sofern die Allgemeinen Bedingungen von IPSAS 19, Tz. 22 und Tz. 83 erfüllt sind.

Tab. 20: Vergleich des Ansatzes von Rückstellungen von „kommunalem HGB“ vs. IPSAS
Quelle: Eigene Darstellung.

Auch hinsichtlich der *Bewertung von Rückstellungen* sind Überschneidungen festzustellen: Die „bestmögliche Schätzung der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlichen Aufwendung“ nach IPSAS kann ebenso interpretiert werden, wie der „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Betrag“ nach HGB.³¹⁸ Differenzen gibt es hinsichtlich der Bewertung längerfristiger Rückstellungen. Nach deutschem Recht sind diese nur abzuzinsen, wenn sie einen Zinsanteil enthalten; nach internationalen Standards besteht hingegen ein generelles Abzinsungsgebot.³¹⁹ Die internationalen Regeln führen daher zu betriebswirtschaftlich brauchbareren Bewertungen. Sachgerecht wäre „de lege ferenda“ auch nach HGB eine derartige Pflicht.³²⁰ Große Unterschiede gibt es hinsichtlich der Pensionsrückstellungen:

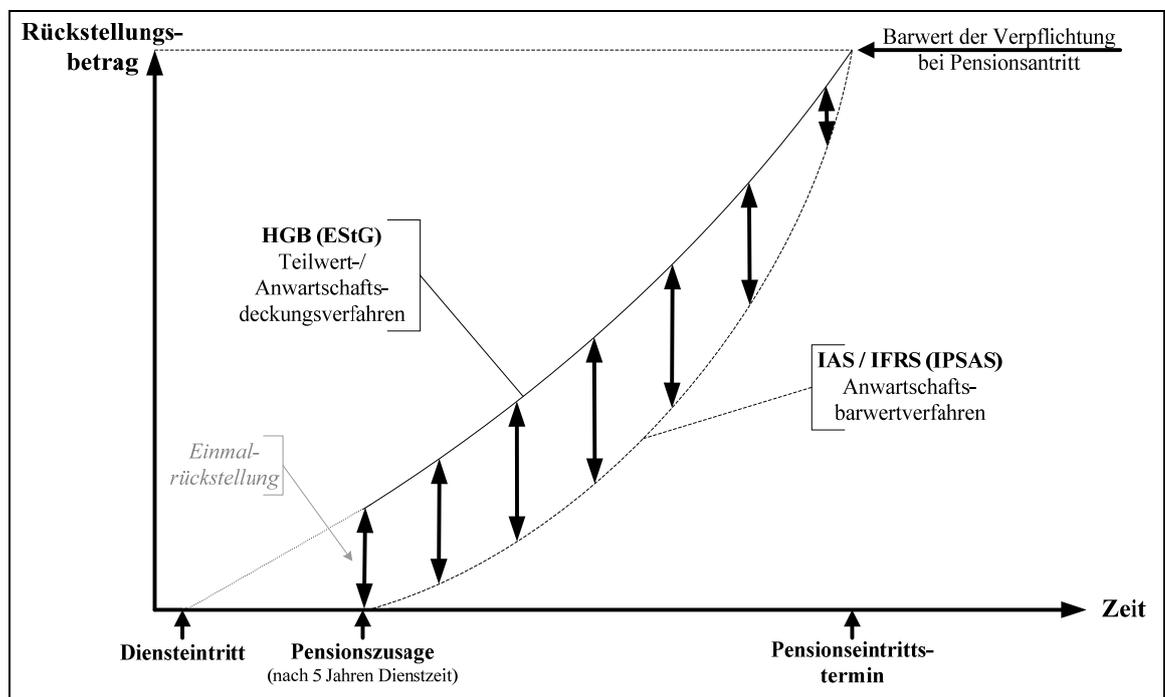


Abb. 18: Bewertung von Pensionsrückstellungen nach HGB (ESStG) vs. IPSAS (IAS/IFRS)
Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 436 sowie Modellprojekt NRW (2003), S. 261.

Das nach „kommunalem HGB“ herangezogene steuerrechtliche Teilwertverfahren (Anwartschaftsdeckungsverfahren) unterstellt eine kontinuierliche Arbeitsleistung des Pensionberechtigten und verteilt deshalb die künftigen, auf den Pensionseintrittstermin abgezinsten Pensionsleistungen mit dem Rückwärtsverteilungsfaktor gleichmäßig über die Dienstjahre.³²¹ Nach IAS respektive IPSAS ist die Anwendung von Gleichverteilungs-

³¹⁸ Vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB (3. August 2005) im Vergleich zu IFAC-IPSASB (2001e), IPSAS 19, Tz. 44; Siehe außerdem Bolsenkötter, H./Oettle, K. (2006), S. 19 f. und Budäus, D. (2006), S. 17.

³¹⁹ Vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB (3. August 2005) und Lüder, K. u.a. (1991), S. 98 ff.

³²⁰ Vgl. Windmüller, R. (2002), S. 175.

³²¹ Vgl. § 6a Abs. 3 Satz 1 ESStG (22. Dezember 2005), Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 422.

verfahren ausdrücklich untersagt und eine mögliche Ungleichgewichtung der Perioden („back- bzw. frontloading“) eingeräumt.³²² Das Anwartschaftsbarwertverfahren ergibt zu Beginn der Dienstzeit geringere Verpflichtungsbeträge, die jedoch mit Annäherung zum Pensionseintrittstermin stärker ansteigen. Beim international praktizierten Verfahren wirkt sich der Abzinsungseffekt daher in den ersten Perioden überproportional stark und in den späteren Perioden geringer aus. Tendenziell lässt sich sagen, dass das Barwertverfahren den Pensionsaufwand stärker in spätere Dienstjahre verlagert als das Deckungsverfahren.³²³ Der erwerbswirtschaftliche Bereich zeigt, dass sich viele Unternehmer erst mit der Umstellung auf internationale Standards und der damit verbundenen realitätsnäheren Bewertung der Dimension der eingegangenen Pensionsverpflichtungen bewusst werden³²⁴ - dies könnte vermutlich auch auf die Kommunen nach Einführung der IPSAS zutreffen.

Vergleich von „kommunalem HGB“ und IPSAS anhand der Bilanzierung von Rückstellungen	
Bereitstellung eines Bildes, das den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht	LEICHTER VORTEIL HGB; - durch den verpflichtenden Ausweis von Aufwandsrückstellungen werden die Bilanzadressaten nach „kommunalem HGB“ auch über Innenverpflichtungen informiert, die im Falle von Kommunen auch als Außenverpflichtung gesehen werden können; - bei Pensionsverpflichtungen wird durch das angewandte Teilwertverfahren (Anwartschaftsdeckungsverfahren) eine Gleichverteilung über die Dienstzeit erreicht; die Unterstellung einer kontinuierlichen Arbeitsleistung ist zwar meist nicht realitätsnah, allerdings wird der Pensionsaufwand dadurch nicht in spätere Dienstjahre verlagert (wie es tendenziell bei den IAS / IFRS respektive IPSAS mit der Anwendung des Anwartschaftsbarwertverfahrens der Fall ist).
Keine Einräumung von Wahlrechten	GLEICHSTAND HGB UND IPSAS; es ist positiv zu vermerken, dass hinsichtlich der Rückstellungen sowohl IPSAS als auch „kommunales HGB“ keine Wahlrechte eröffnen.
Bereitstellung ausreichender und nützlicher Informationen	VORTEIL IPSAS; das generelle Abzinsungsgebot von Rückstellungen nach IAS / IFRS respektive IPSAS führt zu betriebswirtschaftlich brauchbareren Bewertungen.

Tab. 21: Vergleich von „kommunalem HGB“ und IPSAS anhand der Bilanzierung von Rückstellungen

Quelle: Eigene Darstellung.

³²² Vgl. IASB (1998b), IAS 19, Tz. 67.

³²³ Vgl. Vogelpoth, N. (2004a), S. 73 und Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 422.

³²⁴ Vgl. Hus, C. (2005), S. 2.

Drittes Kapitel

Folgerungen sowie Bewertung der Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards

A. Ergebnisse des Vergleichs zwischen Rechnungslegung auf der Grundlage des HGB und nach internationalen Rechnungslegungsstandards

Im zweiten Kapitel musste festgestellt werden, dass ein einheitliches deutsches Referenzmodell nicht existiert - vielmehr besteht ein Vielklang von Konzepten, Modellen, Stimmen und Verordnungen. In den Ausarbeitungen wurde für diese der fiktive Aggregationsbegriff „kommunales HGB“ geprägt - wohl wissend, dass hier nur „auf dem kleinsten Nenner“ Gemeinsamkeiten gefunden werden können. Allerdings, so unterschiedlich die deutschen Positionen untereinander sein mögen, ist die Einsicht zunächst grundlegend, dass sie mehr den Regeln der internationalen Standards entsprechen, als das bis dato praktizierte kamerale Haushaltsrecht.¹ **Es liegt durchaus eine Ähnlichkeit der deutschen Doppik-Konzepte mit den IPSAS vor.**² Die Reformbestrebungen in Deutschland gehen in dieselbe Richtung wie die internationalen Harmonisierungsbemühungen. In „medias res“ heißt dies zunächst: Akzeptiert man die Tatsache, dass die Rechnung über die Veränderung der Nettoposition („Statement of Changes in Net Asset / Net Equity“), welche nach IPSAS zusätzlich gefordert wird³, bei den deutschen Konzepten implizit in der kommunalen Ergebnisrechnung integriert ist, so kann man eine vollkommene *Kongruenz zwischen den Komponenten des Jahresabschlusses* nach IPSAS und nationaler, doppischer Rechnungslegung auf Basis des HGB konstatieren.⁴ Daraus folgert ADAM, dass „nahezu alle öffentlichen Rechnungssysteme (insb. die des „kommunalen HGB“, A.G.), die auf dem Ressourcenverbrauchskonzept beruhen, (...) durch Modifikationen mit den IPSAS kompatibel gemacht werden (können, A.G.)“.⁵ Als *Bilanzierungselemente* sehen die IPSAS lediglich Vermögenswerte, Schulden sowie die Nettoposition vor,⁶ was natürlich entsprechende informatorische Einbußen hinsichtlich des Ausweises nach sich zieht. Die Definition eines Vermögenswertes („asset“) ist bei den IPSAS weiter und die Definition einer Schuld („liability“) enger gefasst als die äquivalenten HGB-Begriffe.⁷ Gerade der „asset“-Begriff wird durch die Integration der „öffentlichen Gütern“ den Bedürfnissen des öffentlichen Sektors besonders gerecht.⁸

¹ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 172.

² Vgl. Lüder, K. (2005), S. 45.

³ Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 7, Tz. 19 i.V.m. Tz. 114 ff.

⁴ Vgl. Adam, B. (2004a), S. 128.

⁵ Adam, B. (2005b), S. 424

⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (1993), .012 i.V.m. .062 ff.

⁷ Vgl. Adam, B. (2004a), S. 128.

⁸ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 176.

THEMENBEREICH		Vergleich „kommunale HGB-Konzept(e)“ vs. IPSAS		
		Übereinstimmung ⁹	Abweichung oder Wahlrecht	
			Heilbar	Nicht heilbar
Bestandteile des Jahresabschlusses	Vermögens-, Finanz-, Ergebnisrechnung, Anhang	✗		
	Rechnung über Veränderung der Nettoposition		✗ (vgl. NKR)	
(Sach-) Anlagevermögen	Zugangsbewertung Sachanlagevermögen	✗		
	Folgebewertung Sachanlagevermögen		✗ („benchmark treatment“ - IPSAS 17)	
	Wertminderungen	✗ (IPSAS 21 / IAS 36) ¹⁰	NKR (je nach Vgst. auch bei vorübergehender Wertminderung Abschreibungspflicht)	
	Immobilien mit Gewinn- / Wertsteigerungsabsicht		✗ nach AHK möglich, vgl. Quasi-Wahlrecht IPSAS 16 ¹¹	✗ nach „fair value“ (es sei denn, NKR setzt sich als h.M. durch)
	Leasinggegenstände	✗		
Sonderposten	für Investitionszuwendungen / -beiträge	✗ (IAS 20)		✗ (IPSAS ED 29)
	für Gebührenaussgleich	✗		
Rückstellungen	Pensionsrückstellungen			✗ (IAS 19)
	Verbindlichkeitsrückstellungen	✗		
	Aufwandsrückstellungen			✗

Tab. 22: Gesamtübersicht des Vergleichs von „kommunalem HGB“ und IPSAS
Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Adam, B. (2004a), S. 130.

Ad (Sach-)Anlagevermögen: Das Verbot der Zeitwertbilanzierung bzw. die enge Bindung an das AHK-Prinzip im „kommunalen HGB“ ist wohl der wesentlichste Unterschied zwischen den deutschen und internationalen Vorschriften. Nach *BALS* sind die Vorschriften des HGB deshalb „old fashioned“ (veraltet).¹² Der Verfasser stimmt dem nur teilweise zu: Die Einräumung von Wahlrechten, wie beim Ansatz von Zeitwerten nach IPSAS, ist durchaus im Sinne der Vergleichbarkeit abzulehnen. Eine radikale Reform, die mit einer Abschaffung des AHK-Prinzips verbunden wäre, käme jedoch einer

⁹ Es wird dabei als „Übereinstimmung“ verstanden, wenn die Ausübung bestimmter Ermessensspielräume zu einem identischen Jahresabschluss führt - dies ist die in der kommunalen Praxis relevante Frage.

¹⁰ Hier wird davon ausgegangen, dass die erweiterten Vorschriften für Kapitalgesellschaften auch für Kommunen anzuwenden sind. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB (3. August 2005) führt hier i. V. m. § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB bei Sachanlagevermögen zur Durchführung einer Wertminderung, auch wenn diese nicht dauerhaft ist. Dies entspricht den „impairment“-Vorschriften des IAS 36 bzw. IPSAS 21.

¹¹ Wobei die Zeitwerte offen zu legen sind; da der Anhang Teil des Jahresabschlusses ist, besteht keine Übereinstimmung; bezogen auf die Vermögensrechnung ist hier jedoch eine Übereinstimmung festzustellen.

¹² Vgl. Bals, H./Reichard, C. (2002), S. 147 f.

Aufgabe der deutschen Bilanztradition gleich. Dies ist zum derzeitigen Zeitpunkt jedoch (noch) nicht vorstellbar. Die „fair value“-Bewertung ist stets mit dem Ziel der Vermittlung verlässlicher und entscheidungsrelevanter Informationen abzuwägen. Der Zuwachs an Transparenz darf nicht durch einen Verzicht auf eine objektivierte Rechnungslegung erkauft werden.¹³ Der Verfasser hält demnach den in Deutschland nach h.M. vorgeschlagenen Mittelweg einer verpflichtenden Zeitwertbilanzierung bei Umstellung auf Doppik und Fortführung der hierdurch ermittelten Werte als „fiktive AHK“ durchaus als gangbare Alternative. Diese führt einerseits zu einem realistischen Bild der kommunalen Vermögenslage und knüpft andererseits an den deutschen Bilanzierungsgrundsätzen und -traditionen des HGB an. Unter Heranziehung der Erfahrungen von *BERGMANN ET AL.* in Kloten sei zudem gesagt, dass das Zeitwertprinzip auch bei den IPSAS eher zurückhaltend angewendet wird. Die befürchtete „Überstrapazierung des Marktbegriffs“ sei - zumindest in dem von ihnen betrachteten Modellprojekt - nicht eingetreten.¹⁴ In der kommunalen Bilanz muss der Informationscharakter im Vordergrund stehen.¹⁵ Dies ist bei „kommunalem HGB“ durch die Einschränkung der Wahlrechte und die Öffnung hinsichtlich einer einmaligen Zeitwertbilanzierung besser als nach IPSAS gewährleistet.

Ad Sonderposten: Wie im zweiten Kapitel anschaulich dargestellt wurde, führt allein die Anwendung der Bruttomethode beim Erhalt von Investitionszuwendungen und -beiträgen zu einem korrekten Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Dies ist sowohl nach „kommunalem HGB“ als auch im Prinzip nach IAS 20 möglich. IPSAS ED 29 sieht nur die Direktvereinnahmung vor. Sollte diese Entwurfsfassung in der vorliegenden Form tatsächlich verabschiedet werden, könnte man von einem außerordentlichen Hemmnis der weiteren Harmonisierung von deutscher und internationaler Rechnungslegung sprechen, denn der neue Standard wäre, nach Ermessen des Verfassers, weder mit den GoöB noch den neuen doppelischen Gemeindehaushaltsverordnungen vereinbar.

Ad Rückstellungen: Begriff und Verständnis der Rückstellungen sind nach IAS / IFRS und IPSAS in wesentlichen Teilen mit der deutschen Sicht vereinbar. Der bedeutende Unterschied hinsichtlich des Ansatzes liegt im kategorischen Verbot der Aufwandsrückstellungen nach IPSAS. Das Ansatzverbot verhindert zwar einerseits, dass Aufwandsrückstellungen zur allgemeinen Vorsorge für nicht näher umschriebene, künftige Belastungen angesetzt werden. Allerdings ist damit zugleich ein Informationsverlust verbunden. Der gravierendste Unterschied bezüglich der Bewertung besteht in der generellen Abzinsung von Rückstellungen und einer Orientierung am Marktzins nach IPSAS. Diese

¹³ Vgl. Kröger, C. (2005), S. 633 f.

¹⁴ Vgl. Bergmann, A. (2004b), S. 4.

¹⁵ Vgl. Stein, B./Franke, R. (2005), S. 271.

zwar realitätsnahen Betrachtungen können zu erheblichen Schwankungen führen, was nicht im Sinne eines stetigen, vergleichbaren Bilanzausweises erwünscht sein kann. Hinsichtlich der Pensionsrückstellungen lässt sich sagen, dass das Anwartschaftsbarwertverfahren (IAS / IFRS bzw. IPSAS) den Pensionsaufwand stärker in spätere Dienstjahre verlagert, als das Deckungsverfahren (HGB bzw. EStG). Da dem Vorsichtsprinzip bei der kommunalen Bilanzierung eine eher nachgeordnete Bedeutung zukommt, ist dies zulässig, sofern dennoch ein der tatsächlichen Finanzlage entsprechendes Bild resultiert.

Zusammenfassend kann konstatiert werden: Vergleicht man „kommunales HGB“ und IPSAS mit den beiden ihnen zugrunde liegenden Regelkatalogen (erwerbswirtschaftliches HGB und IAS / IFRS), so ist festzustellen, dass beide die speziellen Bedürfnisse der Kommunen beachten und spezifisch auf öffentliche Sachverhalte ausgerichtet sind.¹⁶ Der Vorwurf, dass das IPSASB lediglich in seinen Standards das IASB imitiert, ist (mittlerweile) unangebracht. Positiv zu beurteilen ist, dass die IPSAS-Rechnung kompakter und besser auf die Gesamtsicht ausgerichtet ist als das HGB und die Bewertung nach wirtschaftlichen Kriterien erfolgt. Auch die erhöhten internationalen Ausweisanforderungen sind generell zu befürworten. Die kommunalen Regelungen basierend auf HGB sind allerdings zwangsläufig konkreter als die großteils recht allgemein gehaltenen IPSAS,¹⁷ denn letztere suchen durch das Einräumen von Wahlrechten nach einer möglichst großen Kompatibilität mit vielen nationalen Rechnungssystemen. Zur Ausfüllung von Bilanzierungsspielräumen orientieren sich die Rechnungslegenden in den Kommunen weltweit erfahrungsgemäß an bestehenden, nationalen Rechnungslegungspraktiken;¹⁸ dadurch wird allerdings die ursprünglich bezweckte internationale Vergleichbarkeit von Abschlüssen verhindert und die Informationsqualität des Jahresabschlusses minimiert. Das Einräumen großer Ermessensspielräume von Seiten des IPSASB mag ein entscheidender Faktor für die Förderung der IPSAS-Verbreitung sein; das Harmonisierungsziel kann dadurch definitiv nicht erreicht werden. Es handelt sich um einen stetigen Abwägungsprozess zwischen Harmonisierung und internationaler Anwendung. Durch die eingeräumten Ermessensspielräume sind die HGB-Konzepte bereits weitgehend IPSAS-kompatibel, zumindest kann dies mittels geringfügiger Modifikationen erreicht werden.¹⁹ Die Erstellung eines Abschlusses, der sowohl HGB- als auch IPSAS-konform ist, dürfte so in den wesentlichen Punkten auch bei den derzeitigen Regelungen durch die Ausübung von Wahlrechten möglich sein - vgl. Tabelle 22. „Quod erat demonstrandum!“

¹⁶ Vgl. ZHW (18. Juni 2006), <http://www.ivm.zhwin.ch>.

¹⁷ Vgl. Lüder, K. (2003a), S. 352 und Gamper, A./Schmid, R. (2004), S. 26.

¹⁸ Vgl. Adam, B. (2005b), S. 425.

¹⁹ Vgl. Lüder, K. (2003a), S. 352 ff.

B. Bewertung der internationalen Standards anhand der Rechnungszwecke

Der Entwickler eines Rechnungswesenmodells beginnt mit seiner Arbeit, indem er sich überlegt, welche Zwecke die spätere Rechnung erfüllen soll. Ob ihm dies gelingt, ist im Rahmen eines Soll-Ist-Vergleichs zu überprüfen.²⁰ Die **Informationsvermittlung** ist auch nach Auffassung des IFAC der ursprünglichste Zweck des öffentlichen Rechnungswesens: „general purpose financial statements refers to financial statements issued for users that are unable to demand financial information to meet their specific information needs.“²¹ IPSAS sollen also zunächst die spezifischen Informationsbedürfnisse der unterschiedlichen Nutzer von Informationen des externen Rechnungswesens befriedigen. Entsprechend der im ersten Kapitel vorgestellten „neueren Sichtweise“ (LÜDER), die auch in dieser Arbeit eingenommen wird, ist darauf aufbauend insbesondere die Erfüllung der **Schutzfunktion** als oberster Zweck der öffentlichen Rechnungslegung zu prüfen.

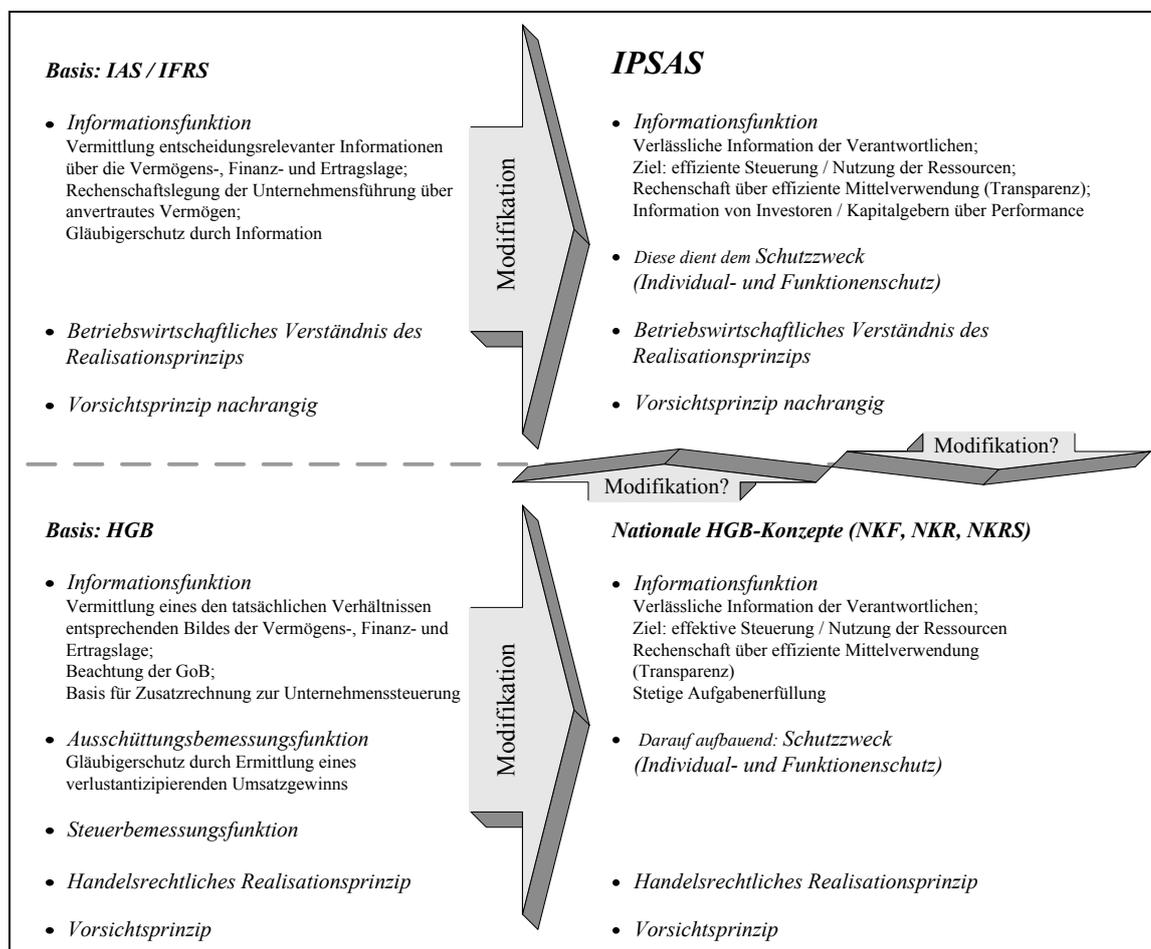


Abb. 19: Zwecke / Funktionen der Rechnungslegung nach IPSAS und systematische Einordnung in das Gesamtbild der Referenzmodelle

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Vogelpoth, N. (2004b), S. 27 f.

²⁰ Nach Budäus sind die IPSAS nicht aus den Rechnungszwecken der öffentlichen Rechnungslegung abgeleitet, sondern orientieren sich vornehmlich an den IAS/IFRS. Vgl. Budäus, D. (2006), S. 13.

²¹ IFAC-IPSASB (2006b), S. 3, Interim Terms of Reference, Tz. 1, vgl. ferner IFAC-IPSASB (2006b), S. 16, Preface, Tz. 14 sowie IFAC-IPSASB (8. Juni 2006), <http://www.ifac.org/PublicSector>.

Das IPSAS-System sieht einen Jahresabschluss mit vier Elementen vor, die allesamt dem Bilanzleser **entscheidungsrelevante betriebswirtschaftliche Informationen** aus unterschiedlichen Perspektiven vermitteln sollen. Wie das Pilotprojekt Kloten gezeigt hat, liegt der Vorteil der IPSAS insbesondere in der *verständlichen* Vermittlung von Informationen - sowohl für die Bevölkerung, für lokale Politiker als auch für Kreditgeber.²² **Dem Vorsichtsprinzip kommt im Rahmen der IPSAS nur marginale Geltung zu.** Maxime der Informationsfunktion ist nach internationalen Standards die Erfüllung des „true and fair view“-Prinzips. Insbesondere durch die Bilanzierung von Aktiva zu Zeitwerten werden aktuelle und nützliche Informationen vermittelt, die zu einer gesteigerten Aussagekraft sowie Transparenz des kommunalen Jahresabschlusses führen.²³ Zahlreiche Regelungen zu Ansatz, Bewertung und Ausweis lassen die IPSAS als umfassendes Informationssystem erscheinen. Erwähnenswert sind in diesem Zusammenhang auch die von den öffentlichen Gebietskörperschaften geforderten umfangreichen Angabepflichten - beispielhaft soll hier die Pflicht zur Dokumentation von Zeitwerten im Anhang²⁴ genannt werden, auch wenn in der Vermögensrechnung (gemäß Wahlrecht in IPSAS 16) AHK ausgewiesen werden. Nach IPSAS wird eine verlässliche Bilanzierung - frei von Verzerrungen - angestrebt und zumindest im Sachanlagevermögen erreicht.²⁵ Dies ist allerdings bei einer Direktvereinnahmung von Investitionszuwendungen nach IPSAS ED 29 und einer Unterlassung des Ansatzes von Aufwandsrückstellungen nicht gegeben. Beide Male werden unkorrekte Informationen hinsichtlich der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage vermittelt. Der Bürger als „Eigentümer“ einer Kommune muss Kenntnis über die Finanzierung und den Zustand des kommunalen Anlagevermögens haben. Gerade vor dem Hintergrund des enormen Investitionsstaus in deutschen Kommunen, ist die Bedeutung des Ausweises von Innenverpflichtungen nicht zu unterschätzen. Die Information über in die Zukunft verschobene Aufwendungen für Instandhaltung, die bilanziell nicht ausgewiesen werden, können nur durch Einblick in den Instandhaltungsplan gewonnen werden. Dieser steht den Bilanzadressaten i.d.R. allerdings nicht zur Verfügung. Innenverpflichtungen in der Vermögensrechnung zu ignorieren, bedeutet folglich, wichtige Informationen zurückzuhalten.

Es kann also das Fazit gezogen werden, dass die **IPSAS hinsichtlich der Aktiva die Informationsfunktion umfassend erfüllen; die Bilanzierung der Passiva ist hingegen**

²² Vgl. Gamper, A./Schmid, R. (2004), S. 27.

²³ Vgl. Dumont, G. (Dozent am Institut für Betriebs- und Regionalökonomie der Hochschule für Wirtschaft in Luzern) anlässlich eines „Roundtables“ in Luzern zum Thema IPSAS, zitiert nach Ernst & Young Schweiz (8. Juni 2006), http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Switzerland_D.

²⁴ Vgl. Bergmann, A./Gamper, A. (2004a), S. 141 f. sowie Ernst & Young Schweiz (8. Juni 2006), http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Switzerland_D.

²⁵ Vgl. Srocke, I. (2005), S. 4.

nicht mit der Bereitstellung aller notwendigen entscheidungsrelevanten Informationen verbunden. Durch die fehlenden Informationen auf der Passivseite der IPSAS-Vermögensrechnung können die Bilanzadressaten ihre **Kontrollfunktion** nur begrenzt wahrnehmen, da die laufende Überwachung der Mittelherkunft und -verwendung dadurch undurchsichtig wird. „Die Zielsetzung der öffentlichen Rechnungslegung ist vor allem im Schutz des gegenwärtigen und zukünftigen Bürgers zu sehen.“²⁶ Dabei ist zu beachten, dass „die Schutzzwecke der öffentlichen Rechnungslegung (...) sich vielmehr am ehesten durch vollständige und willkürfreie Information der Adressaten erreichen (lassen, A.G.).“²⁷ Genau diese Vorstellung liegt den IPSAS zugrunde. Der beste Schutz besteht nach herrschender internationaler Auffassung also in der Vermittlung umfassender Informationen über das wirtschaftliche Operieren der Kommune. Die **IPSAS erfüllen den Schutzzweck demnach nur zum Teil.** Durch die fehlende Bilanzierung von Aufwandsrückstellungen werden beispielsweise Lasten in zukünftige Perioden verschoben. Dies verletzt die Schutzfunktion in Bezug auf künftige Generationen. Allerdings muss herausgestellt werden, dass die Veröffentlichung übernationaler Fallstudien, Richtlinien und insbesondere der IPSAS-Standards bereits an sich zu einer Harmonisierung des weltweiten Rechnungswesens führt, die ihrerseits dann zu einer höheren Informationseffizienz und damit auch zu einem wirkungsvolleren Funktionenschutz beiträgt.²⁸

²⁶ Merschbächer, G. (1987), S. 154

²⁷ Lüder, K. (2005), S. 39

²⁸ Vgl. Lüder, K./Kampmann, B. (1993), S. 80.

C. Bewertung der mittels internationaler Rechnungslegungsstandards erreichten Lösungen anhand der Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung und Rechnungslegung (GoöB)

Als letzter Schritt der Bewertung der IPSAS sollen nun die im ersten Kapitel entwickelten **Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB)** herangezogen werden. Die Frage ist hierbei, ob die Rechnungslegung nach IPSAS diesen Prinzipien weitestgehend entspricht. Die Vorgehensweise der folgenden Analyse orientiert sich an Abb. 4. Das Verhältnis von GoöB und IPSAS ist Teil des Spannungsfeldes, in dem die internationale Rechnungslegung für Kommunen entwickelt und praktiziert wird:



Abb. 20: Internationale Rechnungslegung für Kommunen im Zentrum des Harmonisierungs-Viereckes von IPSAS, IAS / IFRS, GoB sowie GoöB
Quelle: In Anlehnung an Bolsenkötter, H. (2003), S. 170.

Bezug nehmend auf die vorstehende Grafik, merkt *BOLSENKÖTTER* an, dass der nationale Bedarf an Rechnungslegungsvorschriften nur zu einem kleinen Teil durch (künftige) IPSAS gedeckt werden kann, in Deutschland also zu einer entsprechenden Ausformulierung ergänzender GoöB führen wird. Die von den IPSAS dargelegten Regeln einerseits und die GoöB werden im praktischen Gebrauch miteinander verschmelzen, ohne allerdings völlig deckungsgleich sein zu müssen. Es zeigt sich darin die Bedeutung und ergänzende Funktion der GoöB für die kommunale Bilanzierung nach IPSAS. Das Ergebnis der Prüfung der IPSAS auf Einhaltung der System-, Kapitalerhaltungs-, Ansatz-, Dokumentation- und Rahmen- sowie der Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg kann der folgenden Tabelle 23 entnommen werden. Zusammenfassend sei gesagt, dass die **internationalen Standards im Wesentlichen im Einklang zum** - gerade im Entstehen begriffenen und in dieser Arbeit im ersten Kapitel als Entwurf erarbeiteten - **GoöB-System stehen**.²⁹ Damit bilden die IPSAS konzeptionell eine geeignete Grundlage für die kommunale Rechnungslegung.

²⁹ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 170 ff.

Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB)		Prüfung der IPSAS auf Einhaltung der GoöB
SYSTEMGRUNDSÄTZE (KONZEPTIONSGRUNDSÄTZE)	„True and fair view“ bzw. „fair presentation“	<ul style="list-style-type: none"> Ist der wesentliche Systemgrundsatz der IPSAS in Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsfragen. Das Prinzip des „true and fair view“ stellt nach IPSAS jedoch <i>kein</i> „<i>overriding principle</i>“ (wie im Rahmen der US-GAAP) dar, weil die einheitliche Auslegung eines solchen unbestimmten Rechtsbegriffs nur schwer gewährleistet werden könnte.
	Prinzip der Fortführung der Verwaltungstätigkeit („going concern“)	<ul style="list-style-type: none"> Grundlegende Übereinstimmung mit den GoöB. Vgl. beispielsweise das „Financial Statement“ der <i>OECD 2005</i>, welches nach IPSAS aufgestellt wurde: „These financial statements have been prepared on a going-concern basis.“³⁰ Die Verwaltungsfortführung gilt als wesentliche „basis of preparation“, insbesondere in Bewertungsfragen (Fortführungswerte): „This assumption permits transactions to be recorded at values which may not represent current disposal or replacement amounts and facilitates the allocation and matching process.“³¹
	Erweitertes Pagatorikprinzip - Grundsatz der Kalkulatorik	<ul style="list-style-type: none"> Wird durch die erweiterten Definitions- und Ansatzkriterien innerhalb des Sachanlagevermögens verfolgt, insbesondere im Hinblick auf nicht monetär erworbene Vermögenswerte - sofern sie wirtschaftlichen Nutzen bzw. Dienstleistungspotential erbringen.
	Einzelbewertung / Bruttoprinzip	<ul style="list-style-type: none"> Findet nach IPSAS strenge Beachtung; dies zeigt sich beispielsweise daran, dass Vermögenswerte nicht - wie es bei IAS / IFRS üblich ist - zu „cash generating units“ (CGUs) zusammengefasst werden dürfen, sondern einzeln dem „impairment“-Verfahren / einer aktuellen Bewertung unterzogen werden müssen.
KAPITALERHALTUNGSGRUNDSÄTZE	Richtigkeitsprinzip (anstelle des Imparitätsprinzips)	<ul style="list-style-type: none"> Das Imparitätsprinzip verliert, wie gefordert, seine Bedeutung; eine willkürliche Ungleichbehandlung von Chancen und Risiken bzw. Gewinnen und Verlusten wird durch IPSAS verhindert. Anstatt dessen wird das Richtigkeitsprinzip angewandt, d.h. es wird der vermeintlich „richtige“ (da aktuelle) anstatt eines zu niedrig bemessenen historischen Wertes angesetzt und die Ertrags- und Aufwandsverrechnung nach bestem Wissen korrekt angesprochen.
	Vorsichtsprinzip (geringe Bedeutung)	<ul style="list-style-type: none"> Nach internationalen Standards von nachrangiger Bedeutung; dies leitet sich aus dem „true and fair view“-Prinzip ab. Allerdings bleibt es in Form des „prudence-principle“ erhalten. Das Niederstwertprinzip des „kommunalen HGB“ ist zum Teil vergleichbar mit dem „impairment approach“ nach IPSAS; allerdings haben beide eine unterschiedliche Intention: Der niedrigere beizulegende Wert soll das Sachanlagevermögen vorsichtsbedingt mit einem präferierten, niedrigen Wert ansetzen, um somit eventuell auftretende, fiktive, zukünftige Wertminderungen vorauszunehmen. Das „impairment“-Verfahren hingegen erfasst die tatsächlichen, am Bilanzstichtag festzustellenden Schmälerungen im Wertansatz und führt so zu einer aktuell tatsächlich existenten wertmäßigen Bemessung der Aktiva. Der Gläubigerschutz weicht innerhalb der IPSAS dem allgemeinen Einzel- und Funktionenschutz.

³⁰ OECD (2006), S. 6, Hervorhebung durch Verfasser

³¹ Ingram, R. W./Petersen, R./Martin, S. W. (1991), S. 10

ANSATZGRUNDSÄTZE FÜR DIE VERMÖGENSRECHNUNG	Aktivierungs- und Passivierungsgrundsätze	<ul style="list-style-type: none"> • Durch die geltenden Aktivierungs- und Passivierungsgrundsätze wird den Besonderheiten des öffentlichen Sektors innerhalb der IPSAS besondere Bedeutung geschenkt. Diese erlauben durch ihre weite Fassung (mit Ausnahme der Aufwandsrückstellungen) auch den Ansatz von Bilanzposten, welche nach erwerbswirtschaftlichem Denken nicht möglich wären. • Damit bildet die IPSAS-Rechnungslegung „zumindest konzeptionell eine geeignete Grundlage für die Rechnungslegung des öffentlichen Sektors“.³² • Besonders hervorzuheben ist der nach IPSAS geltende Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise („substance over form“). Ein Sachverhalt ist stets unter Berücksichtigung aller wirtschaftlichen Umstände und Tatsachen zu würdigen; insoweit tritt die rechtliche Konstruktion in den Hintergrund. Gerade aufgrund dieser wirtschaftlichen Perspektive ergeben sich Unterschiede im Ansatz und in der Bewertung von Bilanzposten bzw. generell in der Behandlung von Geschäftsvorfällen im Vergleich zum erwerbswirtschaftlichen Rechnungswesen. • Die Verdrängung des Anschaffungswertprinzips ist eng mit dem o.g. Richtigkeitsprinzip verbunden. • Auch die sog. materielle Bilanzkontinuität ist bei Anwendung der IPSAS-Standards gewährleistet, denn diese erlauben stets, Wahlrechte nur einmalig auszuüben. In den darauf folgenden Rechnungsperioden sind die angewandten Vorschriften streng und stetig zu beachten. Ein Wechsel der Methoden ist nur in Ausnahmefällen und unter gewissenhafter Begründung im Anhang möglich; dadurch werden nach IPSAS auf mustergültige Weise objektive Daten im kommunalen Abschluss bereitgestellt.
DEFINITIONSGRUNDSÄTZE FÜR DEN JAHRESERFOLG	<p>Begrenzung des Realisationsprinzips</p> <hr/> <p>Abgrenzung der Zeit nach wesentlich (Begrenzung der Abgrenzung der Sache nach)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Wie von den GoöB gefordert, wird die Bedeutung des Realisationsprinzips innerhalb der IPSAS weitestgehend auf seine grundlegende Bedeutung innerhalb des Nettoressourcenverbrauchs-konzepts beschränkt. • Das „matching principle“ (Abgrenzung der Sache nach) wird korrekt auf Geschäftsvorfälle begrenzt, die auf Leistungsaustausch gerichtet sind („exchange-transactions“) - dafür sorgen die Zurückdrängung des Vorsichtsprinzips und spezifische Standards wie der IPSAS ED 29; vgl. die Auffassung des <i>AASB</i> bzw. von <i>JAMES PAUL</i> im Abgleich mit den kritischen Anmerkungen des Verfassers hinsichtlich der Erfassung von Investitionszuwendungen. • Der Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach ist nahezu identisch mit dem oben bereits erwähnten Periodisierungsgrundsatz („accrual principle“) und wird, wie gefordert, beachtet. • Dies ist deshalb wichtig, da in der Kommunalverwaltung - wie im ersten Kapitel bei Entwicklung der GoöB ausgeführt - finanzielle Transaktionen meist ohne Leistungsbezug vorkommen.
DOKUMENTATIONS-GRUNDSÄTZE		<ul style="list-style-type: none"> • Die Dokumentationsgrundsätze werden aufgrund der zahlreichen detaillierte Regelungen hinsichtlich Dokumentation und Gliederung allesamt erfüllt. • Einziges Manko stellt derzeit die noch fehlende Dokumentation und Sicherung des internen Überwachungssystems dar. Dies wird allerdings vermutlich mit der Verabschiedung des - bereits in Arbeit befindlichen - IPSAS-Standards zur Budgetierung teilweise behoben. Dieser wird voraussichtlich Soll-Ist-Vergleiche ermöglichen und eine zukunftsorientierte Perspektive in die IPSAS-Systematik einbringen

³² Kröger, C. (2005), S. 633

RAHMENGRUNDSÄTZE*	<p>Die Rahmengrundsätze werden nach IPSAS weitestgehend eingehalten. Lediglich in einzelnen Standards werden verschiedene GoöB verletzt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Grundsatz der Verlässlichkeit wird durch die in den IPSAS gegebene, kritisch zu betrachtende Möglichkeiten der Ausübung zahlreicher Wahlrechte dauerhaft beeinträchtigt. • Ferner wird (durch die verbotene Aufwandsrückstellung und die in IPSAS ED 29 vorgeschlagene bilanzielle Behandlung der Investitionszuwendungen) zum Teil gegen das grundlegende Prinzip der Generationengerechtigkeit und insbesondere gegen den Richtsatz der Periodisierung verstoßen. • Überdies ist der fehlende Ausweis von Aufwandsrückstellungen auch als Einschränkung des Grundsatzes der Klarheit sowie der interperiodischen Gerechtigkeit zu sehen. <p>Besondere Aufmerksamkeit erhalten die nachfolgenden Grundsätze in der IPSAS-Systematik:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der grundlegende Rahmengrundsatz der Periodenabgrenzung wird selbstverständlich beachtet; hier bedarf es keiner weiteren Erläuterung, denn die IPSAS folgen diesem durch die Präferenzfestlegung auf das ressourcenverbrauchsorientierte Rechnungssystem. Die IPSAS gewährleisten also die korrekte zeitliche Abgrenzung aller Geschäftsvorfälle und die periodengerechte Darstellung der Jahresergebnisse.³³ • Zudem soll nach IPSAS stets der vollständige Ressourcenverbrauch und Vermögensausweis ermittelt und dargestellt werden (Grundsatz der Vollständigkeit). • Wie bereits erwähnt, unterliegen darüber hinaus sämtliche Ansatz- und Bewertungsgrundsätze innerhalb der IPSAS dem Rahmengrundsatz der Wesentlichkeit („materiality“), der damit im Vergleich zum „kommunalen HGB“ enorm aufgewertet wird. Ziel auch dieser Vorgehensweise ist die Vermittlung möglichst nützlicher Informationen. <p>* Da hier nicht sämtlichen Rahmengrundsätzen einzeln Beachtung geschenkt werden kann, seien hier einzelne aus dem Gesamtkatalog herausgegriffen, die charakteristisch für die IPSAS sind oder deren Ausprägung innerhalb der internationalen Systematik wesentlich vom „kommunalem HGB“ abweicht.</p>
-------------------	---

Tab. 23: Prüfung der IPSAS auf Einhaltung der GoöB

Quelle: Eigene Darstellung.

³³ Vgl. Bergmann, A./Gamper, A. (2004a), S. 141.

Zusammenfassung, Fazit und Ausblick

Die Anwend- und Einführbarkeit der IPSAS in der öffentlichen Verwaltung ist in der wissenschaftlichen Literatur bereits vielfach analysiert worden und mittlerweile unbestritten. Die vorliegende Arbeit setzte es sich deshalb zum Ziel, bestehende Probleme hinsichtlich einzelner, konkreter Bilanzposten nach den internationalen öffentlichen Rechnungslegungsstandards IPSAS zu lösen. Als wissenschaftliche Grundlage und zugleich Ausgangspunkt dienten zunächst die Zwecke und Prinzipien öffentlicher Rechnungslegung. Zusätzlich wurde - zur systematischen Einordnung der Lösungen - ein Vergleich mit den äquivalenten Ansatz- und Bewertungsergebnissen nach deutschem Handelsgesetzbuch bzw. den nationalen HGB-basierenden kommunalen Rechnungslegungskonzepten angestellt. Dadurch konnte anhand ausgewählter praktischer Problemfälle offen gelegt werden, welche materiellen sowie informatorischen Konsequenzen eine Einführung der IPSAS in der deutschen Kommunalverwaltung hätte. Zugleich wird die von KRÖGER¹ in der Problemstellung aufgeworfene Fragestellung hinsichtlich der Zweckmäßigkeit einer Beachtung von IPSAS in der deutschen Kommunalverwaltung beantwortet. Während sich diese Arbeit der Lösung von praktischen Problemen aus einer eher theoretischen Perspektive näherte, wäre es interessant, die gleiche Thematik aus einem anderen Blickwinkel weiterführend zu betrachten: Bisher fehlen jegliche empirische Untersuchungen zum gleichen Forschungsgegenstand. Die hier implizit aufgeworfene Frage, den Wert der Informationen nach IPSAS für deutsche Kommunen festzustellen, dürfte eine spannende und lohnende Fragestellung für weitere wissenschaftliche Untersuchungen auf empirischer Basis sein. Der Verfasser denkt hierbei an die Übertragung eines „value-relevance“-Szenarios² auf die öffentliche Rechnungslegung.³ Primäres Ziel einer kommunalen Verwaltung ist die Verfolgung einer öffentlichen Aufgabe, sei es in Form eines Bildungs-, Förderungs-, Forschungs-, Kultur-, Leistungs-, Programm- oder Versorgungsauftrages.⁴ Die Literatur spricht in diesem Zusammenhang von einer Dominanz der Sachziele, gar von der Grundlage für die Existenzberechtigung einer Verwaltung. Daneben müssen allerdings auch Formalziele als Nebenbedingungen Beachtung finden. Es ist immanent wichtig, dass das öffentliche Rechnungswesen (end-

¹ Vgl. Kröger, C. (2005), S. 635.

² Vgl. hierzu die herausragenden Arbeiten von Harris, T.S./Lang, M./Möller, H.P. (1994), Christensen, J. und Demski, J.S. (2003) sowie die aktuelle Studie von Eli Bartov, Stephen R. Goldberg und Myungsun Kim - University at Buffalo (30. Mai 2006), <http://www.mgt.buffalo.edu>.

³ Dabei werden unterschiedliche Referenzmodelle (kommunales HGB vs. IPSAS) miteinander verglichen und ermittelt, welches dieser Rechnungslegungskonzepte den Anlegern entscheidungsnützlichste respektive das entscheidungsnützlichste Datenmaterial liefert. Spannend wäre hierbei die Aufstellung der Hypothese und des dazugehörigen verwaltungsspezifischen Regressionsmodells mit der kommunalen Sachzielerfüllung als zentrales Kriterium.

⁴ Vgl. Eichhorn, P. (1993), S. 494. Siehe außerdem auch Anlage 1.

lich) auf feste Beine gestellt wird. Genau hier sind die Ausrichtung und die instrumentelle Funktion der externen Rechnungslegung nach IPSAS, wie sie im Rahmen der vorliegenden Arbeit behandelt wird, zu suchen. Die deutsche und internationale Diskussion im öffentlichen Rechnungswesen bewegt sich derzeit allerdings fast ausschließlich auf der Ebene der Formalziele und nimmt klar eine ex-post-Sicht ein: „Die Orientierung der IPSAS am Ressourcenverbrauchskonzept (...) erleichtert lediglich den Schritt zur ergebnisorientierten Ausrichtung des Verwaltungsgeschehens. Es fehlt überwiegend die Darstellung von Sachzielen, von erbrachten Leistungen und von Leistungswirkungen.“⁵ Man muss sich deshalb der Einschränkungen der Rechnungslegung nach internationalen Standards bewusst sein. Das „Framework“ des IASB drückt es wie folgt aus: „financial statements do not provide all the information that users may need to make economic decisions since they largely portray the financial effects of past events and do not necessarily provide non-financial information.“⁶ Diese eigene „Kritik“ im Sinne einer Relativierung des Informationsgehalts eines IPSAS-Jahresabschlusses ist berechtigt. Auch *ADHÉMAR* sieht die Offenlegung von „semi- or non-financial information“ als eine der großen Herausforderungen des IPSASB in der Zukunft.⁷ Es wäre wünschenswert, die hier ex-post betrachtete betriebswirtschaftliche Wirtschaftlichkeitsseite mit Aussagen über gestaltbare Verwaltungsprozesse sowie über Effizienz („economic efficiency“) und Effektivität („effectiveness“) zu ergänzen und gleichzeitig Richtlinien zur Gestaltung einer ex-ante-Rechnung auch international bereitzustellen.⁸ Festzuhalten bleibt, dass die Rechnungslegung auch bei einer noch so wirksamen Ausformulierung stets Mittel und nicht Zweck ist. Sie hat eine dienende Funktion gegenüber der Erfüllung öffentlicher Aufgaben.⁹

Aus internationaler Perspektive gewinnen die IPSAS, trotz aller Kritik, immer mehr an Bedeutung. Möchte man einen Ausblick in die Zukunft wagen, so scheint sicher, dass sich die nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften vor dem Hintergrund der Harmonisierung und Globalisierung immer stärker annähern werden. Auch das deutsche Handelsrecht wird sich weitestgehend den internationalen Rechnungslegungsstandards anpassen (müssen).¹⁰ Als *THOMAS KUHN* 1962 in Princeton den Begriff

⁵ Schauer, R. (2005), S. 609

⁶ IASB (1989), S. 312 - Framework Tz. 13

⁷ Vgl. Adhémar, P. (2002), S. 69.

⁸ Vgl. Greiling, D. (1999), S. 157, Eichhorn, P. (2004), S. 7 sowie Schauer, R. (2005), S. 609 f.

⁹ Vgl. Vogelpoth, N. (2003), S. 290.

¹⁰ Vgl. KGSt (2003), S. 17. Insbesondere durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), das derzeit als Referentenentwurf in Berlin überarbeitet wird und noch im Jahre 2006 zur ersten Lesung in den Bundestag eingebracht werden soll, wird erwartet, dass sich das deutsche HGB in begrenzten Bereichen für Elemente aus der IAS / IFRS-Systematik (beispielsweise die Zeitwertbilanzierung) öffnet.

„Paradigmenwechsel“ prägte¹¹, meinte er den Übergang von einem vorherrschenden Erklärungsmuster in der Wissenschaft zu einer grundlegenden anderen, vermeintlich besseren Systematik. Der in Zukunft eventuell ausstehende Wechsel des Referenzmodells hin zu den International Public Sector Accounting Standards hat wohl kaum diesen Stellenwert. Ob und mit welcher Geschwindigkeit ein Land hin zu einem neuen Rechnungswesen konvergiert, hängt damit zusammen, wie stark die empfundene Leistungslücke zum bisherigen System ist, von der Vision und den Erwartungen an das neue System sowie insbesondere vom Grad der kulturbedingten Risikofreude. Infolge der genannten Gründe ist nicht davon auszugehen, dass sich die IPSAS kurz- bis mittelfristig in der deutschen Verwaltung, die als „slow, hesitating, late reformer“¹² gilt, durchsetzen werden. Damit eines Tages tatsächlich bundeseinheitlich alle Gebietskörperschaften einen transparenten und vergleichbaren Jahresabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsstandards aufstellen, bedarf es noch viel Überzeugungsarbeit in Form einer weiteren, tiefgehenden Beschäftigung mit den International Public Sector Accounting Standards - sowohl vonseiten der Praxis als auch der Wissenschaft. Mit einem Bild gesprochen, das *MAX WEBER* einst prägte: es ist noch „ein starkes, langsames Bohren von harten Brettern mit Leidenschaft und Augenmaß zugleich“¹³ erforderlich, um die Harmonisierung des nationalen öffentlichen Rechnungswesens auf der Grundlage internationaler Standards voranzubringen.

¹¹ Vgl. Kuhn, T. (1978).

¹² Lüder, K. (2003b), S. 411 ff.; vgl. hierzu auch Lüder, K. (1998), S. 226. Zur Erläuterung der politisch-administrativen, sozioökonomischen Hintergründe siehe zudem Vela, J. M./ Fuertes, I. (2000), S. 92.

¹³ Weber, M., zitiert nach Reinermann, H. (1995), S. 1

Anlagen

Anlage 1: Definition des Begriffs „öffentliche Verwaltung“ respektive „kommunale Verwaltung“

Nach *FORSTHOFF* ist die öffentliche Verwaltung in Deutschland aufgrund ihrer Vielgliedrigkeit und Unterschiedlichkeit nur zu beschreiben, aber kaum zu definieren.¹ Um IPSAS auf die deutsche Kommunalverwaltung anwenden zu können, bedarf es dennoch zunächst eines grundlegenden Verständnisses, was man unter dem Begriff der „*öffentlichen Verwaltung*“ (respektive „kommunalen Verwaltung“) versteht. Deshalb wird die verwendete Definition im Rahmen dieser Anlage kurz erläutert und systematisiert.

HAY nennt in seinem Standardwerk „Accounting for Governmental and Nonprofit Entities“ die folgenden **drei Charakteristika von öffentlicher Verwaltung**:²

- „Receipts of significant amounts of resources from resource providers who do not expect to receive either repayment or economic benefits proportionate to the resources provided“; sie erhalten Ressourcen von Beitrags-, Gebühren- und Steuerzahlern;
- „Operating purposes that are other than to provide goods or services at a profit or profit equivalent“; Verwaltungen haben beim Wirtschaften primär nicht die Absicht einer Gewinnerzielung bzw. -maximierung;
- „Absence of defined ownership interests that can be sold, transferred, or redeemed, or that convey entitlement to a share of a residual distribution of resources in the event of liquidation of the organization“; dies bedeutet eine fehlende Eigentümerschaft i.S. verwertungsfähiger Rechte.

Bei Einordnung in das demokratische Gewaltenteilungssystem kann man die Kommunen als die „dritte Säule“ eines föderalen Bundesstaates³ und die (öffentliche) Verwaltung als jene Staatstätigkeit definieren, die der vollziehenden Gewalt gleichzusetzen ist.⁴ Zusammengefasst ist die „*kommunale Verwaltung*“ wesentlicher Teil des politisch-administrativen Systems und wird häufig als „vollziehendes Zielerreichungssystem“ verstanden, da sie *funktional* dazu dient, gesetzliche, öffentliche und verfassungsmäßige Aufgaben⁵ zu erfüllen sowie politische Entscheidungen vorzubereiten, umzusetzen und zu kontrollieren. Institutionell gehören zur öffentlichen Verwaltung die Organisations-

¹ Vgl. Forsthoff, E. (1987), S. 1.

² Hay, L. E. (1989), S. 2; er lehnt sich dabei an die Position des GASB an.

³ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 53.

⁴ Vgl. Eichhorn, P. (2005a), S. 134.

⁵ Das „öffentliche“ in dieser Begriffskoppelung steht hier für (All-)Gemeinwohl, vgl. Eichhorn, P. (2005a), S. 134 ff. Zur Abgrenzung gemeinwirtschaftlicher und privatwirtschaftlicher Aufgaben siehe ferner Oettle, K. (1991), S. 284.

einheiten der Gebietskörperschaften Bund, Länder und Gemeinden.⁶ In jeder öffentlich-rechtlichen Verwaltung wird zur unmittelbaren oder mittelbaren Bedürfnisbefriedigung beigetragen und gewirtschaftet, d.h. es werden Entscheidungen über knappe Mittel zur Erreichung bestimmter Ziele getroffen.⁷ Und genau bei den Zielen setzt *CHMIELEWICZ* seine Definition von Rechnungswesen an, d.h. hier ist der Übergang zur Thematik der vorliegenden Arbeit zu suchen: „Das Rechnungswesen ist ein Lenkungs- oder Zielerreichungsinstrument; es soll die Erreichung des betrieblichen Zielsystems rechnerisch überwachen bzw. die Güterprozesse des Betriebes so lenken, dass dabei das Zielsystem erreicht wird.“⁸ Die Zielvielfalt der Kommunalverwaltung legt *OETTLE* dar.⁹ Diese variiert mit den vielfältigen Aufgaben einer Gemeinde¹⁰, die Institutionen wie „Bau-, Einwohner-, Gesundheits-, Haupt-, Jugend-, Kämmerei-, Kultur-, Liegenschafts-, Ordnungs-, Organisations-, Personal-, Presse-, Rechnungsprüfungs-, Rechts-, Schul-, Sozial-, Steuer-, Umwelt-, Versicherungs-Ämterverwaltung“ umfasst¹¹.

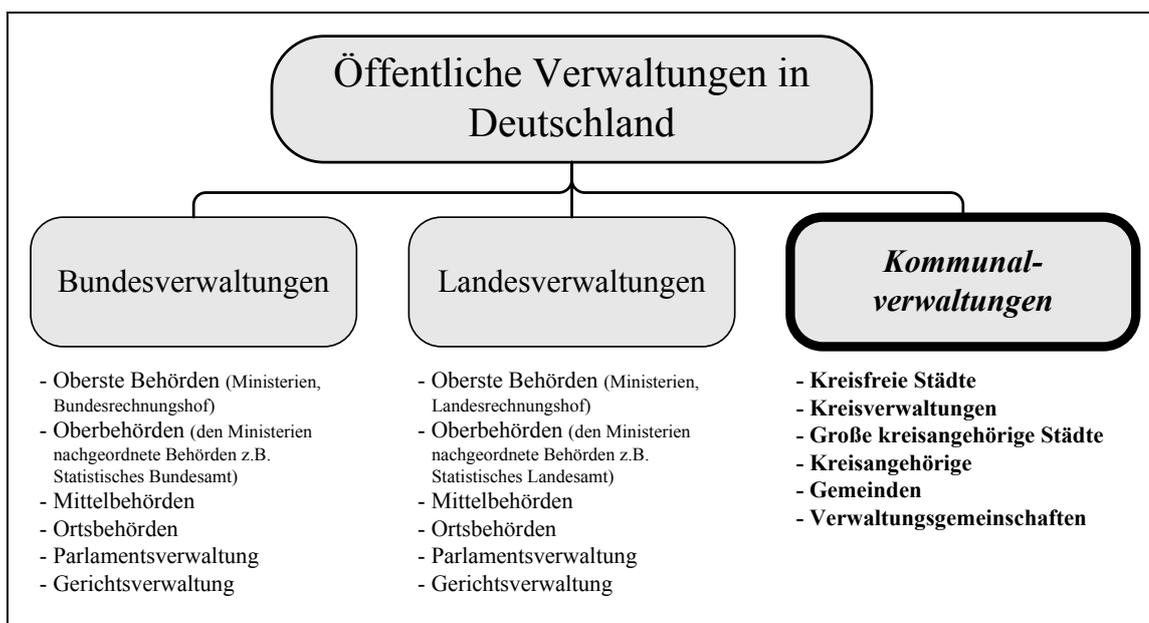


Abb. 21: Typisierung der öffentlichen Verwaltungen in Deutschland

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Eichhorn, P. (2001b), S. 412 und Eichhorn, P. (2003), S. 338.

Betriebswirtschaftlich werden Kommunalverwaltungen oftmals als „Verbundbetrieb“¹² oder als „Konzern Stadt“¹³ charakterisiert. Kommunalverwaltungen werden also in zunehmender Weise mit privatwirtschaftlichen Unternehmen verglichen. Wenn dieser

⁶ Vgl. Lüder, K. (1989), Sp. 1152 ff.

⁷ Vgl. Reichard, C. (1987), S. 3 ff.

⁸ Vgl. Chmielewicz, K. (1991), S. 7.

⁹ Vgl. Oettle, K. (1966), S. 252 ff.

¹⁰ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 54.

¹¹ Eichhorn, P. (2003), S. 338

¹² Zur Morphologie des Wortes „Verbundbetrieb“ vgl. Lehmann, H. (1965), S. 29 ff.

¹³ Vgl. Mülhaupt, L. (1940), S. 307, Küpper, W./Lüder, K. (1979), S. 248 und Buschor, E. (1986), S. 271.

Vergleich stimmen würde, könnte man das Rechnungswesen der Unternehmen einfach in identischer Form auch für Gebietskörperschaften übernehmen. Das meist gehörte Argument besteht darin, dass die Leistungserstellungs- und Leistungsverwertungsprozesse von kommunalen Dienstleistungen denen von privatwirtschaftlichen Dienstleistungsunternehmen gleichen. Dies ist sicherlich richtig, allerdings erfüllt eine Kommune als eine öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaft nicht nur Aufgaben in Form der Erbringung von Dienstleistungen, sondern hat auch hoheitliche Rechte und Pflichten wahrzunehmen. Zu denken ist hier etwa an die Erhebung von Steuern. In diesen Bereichen ist sie deshalb nur sehr begrenzt oder überhaupt nicht mit privatwirtschaftlichen Unternehmen vergleichbar.¹⁴ Weitere wesentliche Unterschiede zwischen einem privaten Unternehmen und einer Kommune liegen in der Rechtsform, in der Ableitung der Verfügungsrechte (sog. property rights) und in der Legitimation der Entscheidungsträger. Bei einem Unternehmen der Privatwirtschaft gibt es Eigentümer, welche die Verfügungsrechte an Aufsichtsräte, Geschäftsführer und Vorstände delegieren können. In einer Kommune gibt es keine Eigentümer, sondern Bürger, die Entscheidungsträger mittels Wahlen legitimieren.¹⁵ Die genannten Unterschiede haben auch Auswirkungen auf die Ausgestaltung des Rechnungswesens: so wie eine Anpassung der Rechnungslegung in unterschiedlichen Branchen der Wirtschaft notwendig ist, bedarf es auch einer speziellen Rechnungslegung für die kommunale Verwaltung. Eine unkritische Übernahme von Modellen aus der Erwerbswirtschaft ist wenig zielführend, denn die spezifischen Rahmenbedingungen der Kommunen müssen möglichst genau berücksichtigt werden. Die Unterschiede, die auch in der Ausgestaltung des jeweiligen Rechnungswesens Beachtung finden (müssen), werden durch folgende Tabelle deutlich:

Merkmale ÖFFENTLICHE FINANZ- WIRTSCHAFT	VERSUS	Merkmale ERWERBSWIRTSCHAFT
Wohlfahrtsstaatliche Versorgung, Gemeinwohlorientierte Bedarfsdeckung		Gewinnmaximierung als Haupttriebkraft
Bindung an den Plan, Begrenzung des Angebotes		Anpassung an die Marktlage, Marktwachstum und Angebotsausweitung
Zwangseinnahmen		Eigenmittel
Politisch-bürokratisch-ökonomischer Rationalitätenmix		Vorrangige Stellung der Einnahmen, Dominanz der ökonomischen Rationalität
Gesamtwirtschaftliches Gleichgewicht		Einzelwirtschaftliche bzw. eigentümerorientierte Ziele
Begrenzter Autonomiegrad der Leitung		Relativ hoher Autonomiegrad der Leitung

Tab. 24: Gegenüberstellung von öffentlicher Finanzwirtschaft und Erwerbswirtschaft

Quelle: Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 10.

¹⁴ Vgl. Streitferdt, L./Eberhardt, T. (2001), S. 213.

¹⁵ Vgl. Streitferdt, L./Eberhardt, T. (2001), S. 203.

Zusammenfassend sind die Kernziele der Kommunalverwaltung, die durch ein neues Rechnungswesen unterstützt werden:¹⁶

- die von Politik und Gesellschaft erwarteten Leistungen in gewünschter Qualität zu erbringen;
- die politisch gesetzten Ziele zu erreichen und
- gleichzeitig wirtschaftlich mit den zur Verfügung stehenden Ressourcen umzugehen.

¹⁶ Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 13.

Anlage 2: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als Grundlage der kommunalen Rechnungslegung

„Nur wenn sowohl effizientes als auch effektives Handeln vorliegt, kann von einer wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung die Rede sein!“

Jürgen Schmidberger 1993 zur Notwendigkeit von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen im öffentlichen Bereich¹⁷

„Effizientes Verwaltungshandeln erfordert leistungsfähige Instrumente der Leistungsmessung¹⁸ und Wirtschaftlichkeitssteuerung“.¹⁹ Hierzu zählt auch das Haushalts- und Rechnungswesen, das einerseits ex ante Anreize zu einem solchen Handeln bieten und andererseits ex post Informationen über dessen Erreichung bereitstellen soll.²⁰ Die forschungsleitende Frage der Betriebswirtschaftslehre für öffentliche Verwaltungen lautet: „Wie können öffentliche Aufgaben möglichst wirtschaftlich erfüllt werden?“²¹ „Das Rechnungswesen als grundlegender Faktor für die notwendigen Informationen im Bereich von Planung, Steuerung und Kontrolle spielt dabei eine entscheidende Rolle.“²² Soll eine Abhandlung im Themenbereich des öffentlichen Rechnungswesens deshalb fundiert sein, kommt man nicht herum, das **Gebot der Wirtschaftlichkeit**²³ als Grundlage zu definieren.

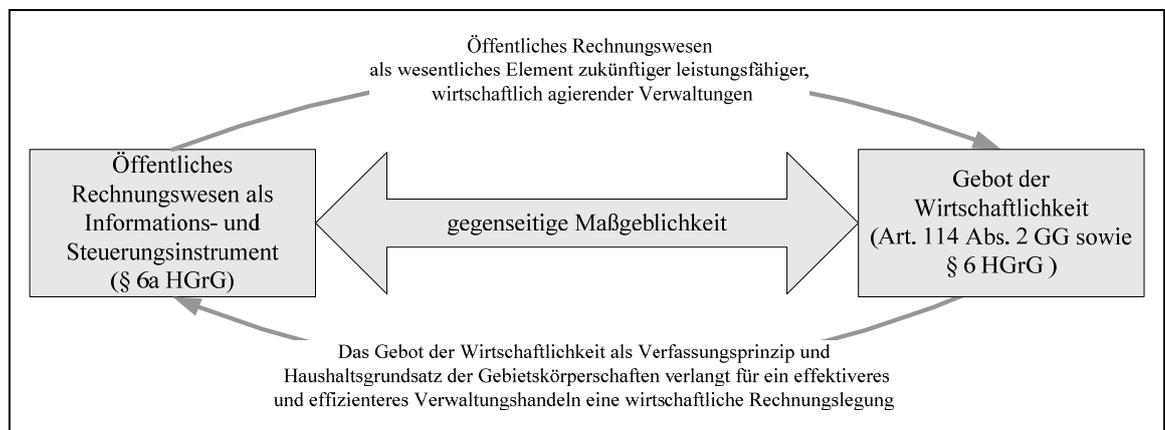


Abb. 22: Gegenseitige Maßgeblichkeit von öffentlichem Rechnungswesen und des Prinzips der Wirtschaftlichkeit

Quelle: Eigene Darstellung.

Man spricht hierbei von einem **zweiseitig sich verstärkenden Prozess**²⁴: Einerseits sollen die Reformen in der Rechnungslegung zu mehr Wirtschaftlichkeit beitragen, anderer-

¹⁷ Schmidberger, J. (1993), S. 123, im Original fett und nicht kursiv gedruckt

¹⁸ Vgl. Schedler, K. (1996), S. 70 ff. sowie Brede, H. (1999), S. 365.

¹⁹ Budäus, D. (2003), S. 328; siehe zudem Brüggemeier, M. (1998), S. 61 ff.

²⁰ Vgl. Lüder, K. (2003b), S. 410.

²¹ Eichhorn, P. (2003), S. 334; Oettle unterscheidet hier zwischen Gewährleistungs-, Sach- und Dienstleistungsaufgaben, vgl. Oettle, K. (1991), S. 284 f.

²² Körner, H. (2001), S. 11

²³ Vgl. Reichard, C. (1987), S. 10, Schmidt, J. (1996), S. 20 und Homann, K. (2003), S. 25.

²⁴ In Anlehnung an Vogelpoth, N. (2003), S. 290.

seits besteht für eine Verwaltung, welche zukünftig leistungsfähig und wirtschaftlich agieren möchte, die Notwendigkeit, ein neues, wirtschaftliches Rechnungswesen einzuführen. LÜDER hat den Zusammenhang wie folgt geschildert: „Für den Erfolg einer auf Effizienz- und Effektivitätssteigerung abzielenden Verwaltungsreform kommt einer solchen Reform des Haushalts- und Rechnungswesens zentrale Bedeutung zu.“²⁵ Den Zusammenhang zwischen Wirtschaftlichkeit und Rechnungslegung verdeutlicht BUDÄUS, indem er sein 3-Ebenen-Wirtschaftlichkeitskonzept (kurz 3-E-Konzept) als Bezugsrahmen eines zukünftigen öffentlichen Rechnungswesens im Sinne des definierten 3-Komponenten-Rechnungssystems (vgl. erstes Kapitel, A. I. 2.) sieht.²⁶ Und auch nach KÄMPFER / VOGELPOTH muss „ein neu gestaltetes, integriertes öffentliches Rechnungswesen (...) die Bestrebungen nach neuen Steuerungsmodellen - mit verbesserter Wirtschaftlichkeit und gesteigerter Effizienz des Verwaltungshandelns - unterstützen.“²⁷

Doch was versteht man unter Wirtschaftlichkeit, wie kann man diese feststellen und wie relevant ist dieses Prinzip für öffentliche Verwaltungen? Für eine exakte Erfolgsmessung und Leistungserfassung bedarf es zunächst eines konkreten Zielsystems, an dem Erfolg und Leistung zu messen sind. „Wirtschaftliches Verwaltungshandeln ist nur gewährleistet, wenn man sich (...) über die Ziele seines Wollens im Klaren ist.“²⁸ Bei kommerziellen Unternehmen dient der Gewinn als Zielgröße und deckt sich hierbei mit der formalzielorientierten kaufmännischen doppelten Buchführung. Diese Übereinstimmung zwischen den formalen Zielen und der rechnerischen Abbildung ist allerdings bei öffentlichen Verwaltungen nicht gegeben.²⁹ Primäres Ziel einer kommunalen Verwaltung ist die **Verfolgung einer öffentlichen Aufgabe**, die aus Sachzielen der Bildungs-, Energie-, Gesundheits-, Sozial-, Verkehrs- und Wirtschaftspolitik und anderer Politikbereiche resultieren; man spricht in diesem Zusammenhang von einer **Dominanz der Sachziele**. Daneben können Verwaltungen auch **Formalziele** wie Gewinnerzielung, Rentabilität, Wahrung der Liquidität und finanzielle Sekurität anstreben.³⁰ Diese lassen sich mittels des doppischen Rechnungswesens gut messen, können aber immer nur **in Form von Nebenbedingungen** auftreten, allenfalls gleichrangiger Natur sein. Die vorliegende Arbeit ist diesem Bereich zugehörig. Die Sachziele kann man jedoch nur beschränkt in Zahlen messen. „Im Verwaltungshandeln sind nichtmonetäre Ausprägungen von Wirtschaftlichkeit vorherrschend, da es in der Regel nicht um monetär bewertbare, unternehmensinter-

²⁵ Lüder, K. (2003b), S. 410

²⁶ Vgl. Budäus, D. (1999a), S. 333 f.; weiterführende Literatur zum 3-E-Konzept findet sich bei Budäus, D./Buchholtz, K. (1997), S. 323 ff., Budäus, D. (1998), S. 59, Budäus, D. (1999b), S. 55-65 und Bräunig, D. (2000), S. 68.

²⁷ Kämpfer, G./Vogeloth, N. (2000), S. 5

²⁸ Eichhorn, P. (1979), S. 12; in ähnlicher Form auch zu finden in Eichhorn, P. (1989), Sp. 1796.

²⁹ Vgl. Eichhorn, P. (2005b), S. 547.

³⁰ Vgl. Eichhorn, P. (1997), S. 59.

ne Effekte geht, sondern die Ergebnisdimension nur selten in Geldeinheiten bewertet werden kann.³¹ Der Wirtschaftlichkeitsbegriff umfasst in Verwaltungen deshalb sowohl Effekte monetärer und nichtmonetärer sowie externer und interner Art.³² Deshalb bedarf es neben den Wirtschaftlichkeitsrechnungen³³ eines qualitativen Elements (z.B. eines *Leistungsberichts sowie Verwaltungswirkungsrechnungen*³⁴), als integrale Pfeiler des Rechnungswesens in öffentlichen Verwaltungen. Im Rahmen der IPSAS wird ein solches Element des kommunalen Jahresabschlusses jedoch vergeblich gesucht. Beispielgebend könnte hier der SWISS GAAP FER 2004 21 der Schweizerischen Rechnungslegungskommission sein, der sich genau diesem Thema annimmt, durch eine erweiterte Berichterstattung die Aussagekraft und Transparenz des „Nonprofit“-Rechnungswesens erhöht und zugleich die Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses verbessert.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht interessieren folglich neben Input-Output- sowie Soll-Ist-Relationen auch die Aus- und Einwirkungen (Outcome und Impact)³⁵, welche die Erfüllung öffentlicher Aufgaben auf Betroffene und Dritte einschließlich der Natur hat. Die Öffentliche BWL verbindet demnach mit der Erforschung der Wirtschaftlichkeit („economy“) auch die Analyse der Effizienz („economic efficiency“), der Effektivität („effectiveness“) sowie von Wirkungs- und Zielerreichungsgraden:³⁶

- **Output, Outcome und Impact** sind die drei Effekte wirtschaftlichen Agierens. Während „Output“ die direkten Produkte einer Transformation von Ressourcen (Inputs) bezeichnet - seien es nun Dienstleistungen oder greifbare Güter, erfasst der Outcome die messbaren Effekte bzw. Auswirkungen, die mit der Aktivität selbst nicht mehr direkt verbunden sind. Sie repräsentieren Kuppelprodukte zu Input und Output,³⁷ im Englischen werden sie als „real effects“ bezeichnet. Impacts sind am schwierigsten zu messen, sie können im Sinne von „unintended outcomes“ vorliegen oder „reflektieren die essentiellen und nur abstrakt zu definierenden Ziele, auf denen das Handeln basiert“.³⁸ „Verallgemeinert gesagt, handelt es sich beim Impact um jenseits von Markt- und Zahlungsvorgängen erfolgende Begünstigungen oder Belastungen, die indirekt vom Input und unmittelbar vom Output und gegebenenfalls seinem Outcome herrühren.“³⁹

³¹ Reichard, C. (1987), S. 11

³² Vgl. Eichhorn, P. (1974), S. 86 ff. sowie Reichard, C. (1987), S. 12.

³³ Als weiterführende Literatur vgl. Homann, K. (2003), S. 183 ff.

³⁴ Vgl. Brüggemeier, M. (1998), S. 63 und Eichhorn, P. (2005b), S. 548.

³⁵ Vgl. Eichhorn, P. (1997), S. 61.

³⁶ Vgl. Greiling, D. (1999), S. 157, Eichhorn, P. (2003), S. 324 sowie Eichhorn, P. (2004), S. 7.

³⁷ Vgl. Eichhorn, P. (2005b), S. 549.

³⁸ Glynn, J./Gray, A./Jenkins, B. (1995), S. 217

³⁹ Eichhorn, P. (2005b), S. 550 f.

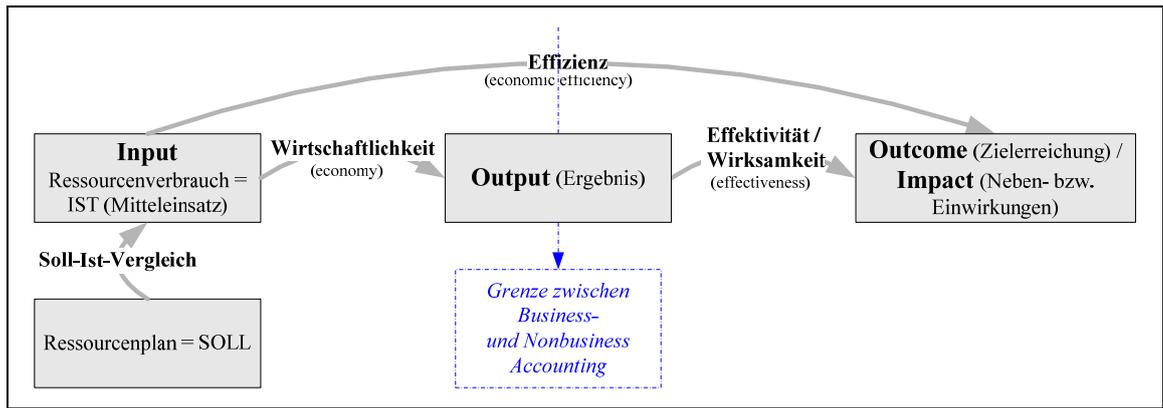


Abb. 23: Zusammenhang Wirtschaftlichkeit, Wirksamkeit / Effektivität und Effizienz

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Eichhorn, P. (2000), S. 141, Eichhorn, P. (2001b), S. 415, Reichard, C. (1987), S. 12 und Schwarz, P. u.a. (2002), S. 139.

- **Wirtschaftlichkeit und Effizienz:**⁴⁰ Unter Wirtschaftlichkeit versteht man das ökonomische Verhältnis von Einsatz (Input) zum Ergebnis (Output) - d.h. ganz allgemein „den Wirkungsgrad von Handlungen oder Einrichtungen unter Beachtung vorgegebener Ziele“⁴¹ - auch zu verstehen als „*doing the things right*“.⁴² Hingegen: „Efficiency means producing outputs (of a given quality) with the least possible amount of inputs (of a given quality)“⁴³. Effizienz bezeichnet sowohl eine Zweck-Mittel-Relation, d.h. diese Größe umfasst einerseits den genannten Wirtschaftlichkeitsbegriff, als auch eine Ergebnis-Ziel-Relation, da gleichzeitig auch Outcome und Impact, also die Auswirkungen des Output sowie dessen Einwirkungen, betrachtet werden. Aufgrund der Eigenheit von Verwaltungen wird dort der Begriff der Effizienz häufig dem Wirtschaftlichkeitsbegriff vorgezogen.⁴⁴
- **Zielerreichungsgrad (Effektivität):**⁴⁵ „Effectiveness means achieving the organization’s objectives, not only in terms of quantity but also quality.“⁴⁶ Effektivität drückt den Zielerreichungsgrad sowie die Wirksamkeit einer Verwaltung bezüglich der geplanten, öffentlichen Ziele aus⁴⁷ - sie ist eine Soll-Ist-Relation im Hinblick auf Mitteleinsatz, Ergebnis oder übergeordnete Zielsetzungen⁴⁸ und erteilt Auskunft darüber, ob mit einem bestimmten Output auch wirklich der gewünschte Nutzen gestiftet wurde („*doing the right things*“).⁴⁹

⁴⁰ Vgl. Eichhorn, P. (1979), S. 20 ff. sowie Eichhorn, P. (2005a), S. 162.

⁴¹ Meyer, C. (1998), S. 40

⁴² Vgl. Homann, K. (2003), S. 25 sowie Herz, P./Kussmaul, A./Schildhauer, T. (2004), S. 330.

⁴³ Erridge, A. (2003), S. 96

⁴⁴ Vgl. Reichard, C. (1987), S. 11 f.

⁴⁵ Vgl. Eichhorn, P. (1979), S. 21 ff. sowie Eichhorn, P. (1989), Sp. 1802.

⁴⁶ Erridge, A. (2003), S. 96

⁴⁷ Vgl. Herz, P./Kussmaul, A./Schildhauer, T. (2004), S. 330.

⁴⁸ Vgl. Reichard, C. (1987), S. 11 f.

⁴⁹ Schedler spricht bei der Definition des Begriffs „Effektivität“ von Zielerreichung und gleichzeitiger Zweckerfüllung, vgl. Schedler, K. (1996), S. 80 ff. Vgl. zudem Eichhorn, P. u.a. (2002), S. 283 f. und Eichhorn, P. (2005a), S. 162 f.

Es ist ein Faktum, dass „Entscheidungen (...) im Wechselspiel von Verwaltung und Politik immer noch zu wenig unter Einbeziehung von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen getroffen werden.“⁵⁰ Dabei ist das Gebot der Wirtschaftlichkeit ein **Verfassungsprinzip**⁵¹ und sowohl im **Haushaltsrecht** des Bundes, der Länder als auch der Kommunen verankert - mit entsprechenden Konsequenzen für die dort praktizierte Rechnungslegung. Im Haushaltsgesetz, welches den Rahmen für die Haushalte der Gebietskörperschaften vorgibt, heißt es, dass „bei Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans (...) die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu beachten (sind, A.G.).“ Ferner wird gefordert, dass „für alle finanzwirksamen Maßnahmen (...) angemessene Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen durchzuführen (sind, A.G.).“⁵² Daraus ist zu schließen, dass das Wirtschaftlichkeitsprinzip gerade vor dem Hintergrund der stattfindenden Reformen, insbesondere im Bereich des öffentlichen Rechnungswesens, als Handlungsmaxime der Verwaltung zu verstehen ist.⁵³

⁵⁰ Budäus, D. (2003), S. 328

⁵¹ Vgl. Art. 114 Abs. 2 GG (26. Juli 2002).

⁵² § 6 HGrG Abs. 1 und 2 (23. Dezember 2003)

⁵³ Vgl. Harms, J. C. (1999), S. 24.

Anlage 3: Adressaten des kommunalen Rechnungswesens - die Prinzipal-Agenten-Beziehungen und ihre Auswirkungen auf die Gestaltung des Rechnungswesens in der deutschen Kommunalverwaltung

Es gibt unterschiedliche Adressaten des kommunalen Rechnungswesens. Folgende „Stakeholder“-Gruppen, die alle ein Interesse an Rechnungslegungsinformationen haben, sind zu unterscheiden:⁵⁴

- die **Bürger als Wähler und Steuerzahler** erhalten mittels eines externen Rechnungswesens Information über Verwendung der finanziellen Mittel und die damit erzielte Erfüllung öffentlicher Aufgaben;
- die „**governing bodies**“⁵⁵ (Mitglieder der Exekutive, Entscheidungsträger wie Kämmerer, Verwaltungsmanager, Stadt- und Gemeinderäte) treffen ihre Entscheidungen insb. auf der Grundlage von Informationen des internen, teilweise jedoch auch des (in dieser Arbeit betrachteten) externen Rechnungswesens;
- **übergeordnete staatliche Ebenen und Kontrollorgane** (z.B. Rechnungshof) benötigen zur Kontrolle der Kommunen Daten aus deren Rechnungswesen;
- **Vertragspartner der Kommunen auf den Dienstleistungs-, Faktor-, Güter- und Kapitalmärkten** erhoffen sich durch das Rechnungswesen Informationen, ob sie eine vertragliche Beziehung eingehen bzw. beibehalten möchten und suchen daneben auch Einflussmöglichkeiten auf die Gebietskörperschaft;
- **soziale oder wirtschaftliche Interessengruppen / Lobbyisten** beabsichtigen, die Kommune zu beeinflussen und benötigen dafür u.a. Daten des Rechnungswesens als Entscheidungsgrundlagen;
- **Informationsmediäre** wie Journalisten und „Credit Rating“-Agenturen (*FITCH*, *MOODY'S* oder *S&P*) transportieren Informationen von (und zu) den Verwaltungen.

Die klassische Prinzipal-Agenten-Beziehung in der ökonomischen Literatur zeigt die Beziehung zwischen Kapitaleignern und Managern in einem privatwirtschaftlichen Unternehmen.⁵⁶ Aber gerade eine **Kommune ist ein idealtypischer Fall für das Auftreten von Prinzipal-Agenten-Problemen.**⁵⁷ Zwischen den oben genannten Gruppen existieren vielfältige Auftraggeber (Prinzipal) - Auftragnehmer (Agent) - Beziehungen und damit zwangsläufig auch verschiedene Informationsinteressen. Hinsichtlich der Ausgestaltung des externen Rechnungswesens gehören hierzu insbesondere die **Beziehungen zwischen**

⁵⁴ Vgl. Eichhorn, P. (1974), S. 10 und Moser, W. (1982), S. 21 ff. sowie Diemer, R. (1996), S. 83 f. Zudem sind die Informationsadressaten auch im „Framework“ des IASB (das auch für die IPSAS gilt) aufgeführt, vgl. IASB (1989), S. 311 f. - Framework Tz. 9.

⁵⁵ Vgl. Anthony, R. N. (1978), S. 42.

⁵⁶ Vgl. Streitferdt, L./Kruse, J. (1988), S. 322.

⁵⁷ Vgl. Zahradnik, S. (1997), S. 53.

Bürgern und Politikern / Regierung (in weiter Anlehnung an das „Model of Government Accounting“ nach CHAN⁵⁸ könnte man es als die „*Modell Y Perspektive*“ bezeichnen - „government accountability to the electorate and general public“), **zwischen Politikern und der Verwaltung sowie verwaltungsinterne Bezüge** (die „*Modell X Perspektive*“ - „hierarchical accountability and executive accountability to legislature“).⁵⁹ Ein auftraggebender Prinzipal (der abgabenzahlende Bürger und Wähler) delegiert die Ausführung der von ihm getroffenen Entscheide, also die Wahrnehmung seiner Interessen sowie die möglichst effiziente Verwendung der kommunalen Ressourcen mittels demokratischer Wahlen an einen Agenten (hier die Politiker).⁶⁰ Gleichzeitig sind Politiker aber auch Prinzipal gegenüber der kommunalen Verwaltung, da sie über deren Handlungsrahmenbedingungen entscheiden. Die Verwaltung erfüllt dann öffentliche Aufgaben, die aus den in Form von öffentlichen Zielen konkretisierten Interessen der Bürger abgeleitet werden.⁶¹ Auch dieses Verhältnis ist kritisch, denn es ist „von einer asymmetrischen Verteilung der Informationen zwischen politischer Führung und Administration zu Gunsten der Bürokratie auszugehen.“⁶² Ferner existieren auf den unterschiedlichen Hierarchieebenen / entlang der Delegationskette im Inneren einer Verwaltung weitere vielfältige Prinzipal-Agenten-Beziehungen:⁶³

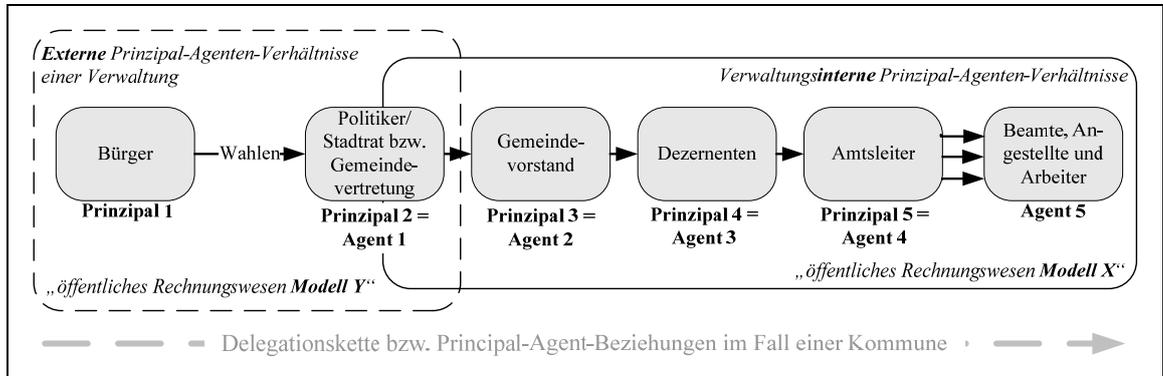


Abb. 24: Die Prinzipal-Agenten-Theorie angewendet auf eine Kommune

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Zahradnik, S. (1997), S. 52 f., im Original lediglich Darstellung der Delegationskette - vom Verfasser angepasst auf die Prinzipal-Agenten-Theorie.

Durch die drei beschriebenen Zustände fallen **Eigentum, Kontrolle, (Entscheidungs-) Macht sowie Wissen in unterschiedliche Hände**. Das generelle Problem liegt nun darin, eine bestmögliche Zielerreichung bzw. Nutzenmaximierung⁶⁴ im Sinne des jeweiligen

⁵⁸ Vgl. Chan, J. L. (2002), S. 152 ff.

⁵⁹ Vgl. Elschen, R. (1988), S. 250 und Streitferdt, L./Kruse, J. (1988), S. 322.

⁶⁰ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 12 ff., Diemer, R. (1996), S. 90 und Ganske, M. (2005), S. 160 f.

⁶¹ Vgl. Eichhorn, P. (2001b), S. 410.

⁶² Körner, H. (2001), S. 12

⁶³ Vgl. Zahradnik, S. (1997), S. 52.

⁶⁴ Nutzen ist hierbei zu verstehen als „die Bedeutung eines Gutes für die Befriedigung von Bedürfnissen“. Eichhorn, P. (2005a), S. 71

Prinzipals in einer Situation sicherzustellen, die von Unsicherheit, unterschiedlicher Risikoneigung und differierenden persönlichen Zielen der Parteien geprägt ist.⁶⁵ Die Leitung des Wirtschaftssubjektes „Kommunalverwaltung“ interpretiert die Ziele und Strategien oft anders, als dies dessen Prinzipal (der Bürger) beispielsweise selbst tun würde und deshalb kommt es zwangsläufig zu einem Interessengegensatz zwischen beiden Gruppen.⁶⁶ **Grundannahmen des Prinzipal-Agenten-Ansatzes sind Informationsasymmetrien zu Lasten des Prinzipals, Opportunismus** (die Akteure nutzen Verhaltensspielräume zu ihren Gunsten aus), **Rationalität** (Prinzipal und Agent handeln mit der Absicht, ihre Lage zu verbessern) **und individuelle Nutzenmaximierung** (beide Akteure möchten nach dem Menschenbild des „*Homo oeconomicus*“⁶⁷ auf der Grundlage ihrer individuellen Präferenzen ihren persönlichen Nutzen maximieren).⁶⁸ Von den genannten Grundannahmen sind die drei letzteren nur schwer zu beeinflussen. Die Informationsasymmetrie hingegen kann bereits durch ein Rechnungswesen beseitigt werden, das die im ersten Kapitel Abschnitt A. II. aufgestellten Anforderungen erfüllt. Der Agent arbeitet für den Prinzipal, dennoch kann dieser die Mühen und Anstrengungen und damit die Qualität des Arbeitseinsatzes seines Agenten nicht beobachten.⁶⁹ Insbesondere dem Agenten eröffnen sich durch den prinzipalen Informationsmangel Handlungsspielräume, in welchen er vom Ziel der Nutzenmaximierung zugunsten des Prinzipals abweicht und eigene Interessen verfolgt.⁷⁰ PURSCHERT spricht hierbei von der „**faktischen Allmacht des Managements**“⁷¹. Die Agenturtheorie basiert also auf der Grundannahme eines latenten Konfliktes zwischen Prinzipal und Agent und einer nicht zwingenden Deckungsgleichheit beider Interessen.⁷² Sie sucht nach Systemen, die den Prinzipalen vor Schaden schützen; das Rechnungswesen ist ein solches Überwachungs- und Anreizsystem.⁷³ Ursache für die Existenz von Prinzipal-Agenten-Problemen sind stets unterschiedliche Informationszustände von Prinzipal und Agent - doch exakt hier setzt die kommunale Rechnungslegung an.⁷⁴ Alle Interessengruppen treffen Entscheidungen, aus denen sich Informationsbedarfe

⁶⁵ Vgl. Greiling, D. (1996), S. 105 f., Bamberg, G./Spremann, K. (1998), S. 3, Saam, N. (2002), S. 18 ff.

⁶⁶ Vgl. Eichhorn, P. (2001a), S. 117.

⁶⁷ Der „*homo oeconomicus*“ ist ein Menschenbild, das ausschließlich auf dem Gesetz der Nutzenmaximierung, der Kostenminimierung, der Vermehrung des Grenznutzens und der Vermeidung negativen Grenzertrags beruht. Vgl. Krapp, M. (2000), S. 1 und Moos, A. v. (2004), S. 46 f.

⁶⁸ Vgl. Krapp, M. (2000), S. 1 f. und Saam, N. (2002), S. 10 ff.

⁶⁹ Vgl. Maßmann, J. (2003), S. 100.

⁷⁰ Vgl. Badelt, C. (2002), S. 378 und Purtschert, R./Schnurbein G. v. (2004), S. 331.

⁷¹ Purtschert, R. (2004), S. 6

⁷² Vgl. Ganske, M. (2005), S. 161.

⁷³ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 12.

⁷⁴ Eine Übersicht über die vielfältigen, sich teilweise widersprechenden Bestrebungen und Interessen der Bürger, Kommunalpolitiker und Verwaltungsmitarbeiter findet sich bei Zahradnik, S. (1997), S. 54 ff.

ableiten lassen, die wiederum die Rechnungszwecke festlegen.⁷⁵ Wesentlich ist die Einsicht, dass die **Funktionsfähigkeit von Prinzipal-Agenten-Beziehungen von den Informations- und Einflussmöglichkeiten des jeweiligen Prinzipals abhängen**. Hier setzt die Aufgabe des Rechnungswesens an: es soll mittels Planungs- und Kontrollrechnungen den Prinzipalen eine bessere Kontrolle und eine effektivere Einflussnahme auf die Agenten (am Beispiel Kommune: Politiker auf die Verwaltung und die Bürger auf die Politiker) ermöglichen. Konkret sieht dies wie folgt aus: durch die Haushaltsrechnung geben die Politiker den Handlungsrahmen der Verwaltung vor. Diese ist zugleich Vergleichsgrundlage für eine spätere Kontrolle, die wiederum eine Sanktionierung des Verhaltens der Verwaltungsmitarbeiter ermöglicht. So kann das Verhalten der Mitarbeiter im Sinne des Prinzipals beeinflusst werden, wenn z.B. wirtschaftlich agierende Verwaltungsbereiche eingesparte Finanzmittel nicht an eine zentrale Stelle abführen müssen, sondern diese im eigenen Ermessen für andere, eigene Aufgaben einsetzen darf (vgl. Stichwort „dezentrale Ressourcenverantwortung“). Auch die Bürger erhalten durch das Rechnungswesen die Möglichkeit, die von ihnen gewählten Politiker zu kontrollieren und gegebenenfalls durch verweigte Wiederwahl zu sanktionieren. Ergo: „Insgesamt kann erwartet werden, dass durch die zentrale Ausrichtung des Haushalts- und Rechnungswesens auf Informationen (...) eine starke Dynamik ausgelöst wird, die zur Veränderung der Verhaltensweisen bei Entscheidungsträgern in Politik und Verwaltung führt.“⁷⁶ Das kommunale Rechnungswesen ist das wirkungsvollste Instrument, um Prinzipal-Agenten-Probleme in der Verwaltung zu lösen. Durch Planungs- und Kontrollrechnungen können die Prinzipale das Verhalten der Agenten beobachten und darauf Einfluss nehmen.⁷⁷ Die hier aufgezeigte Prinzipal-Agenten-Theorie findet weitgehende Überschneidung mit dem Konzept der „vertical accountability“ nach *BOVENS*. Es sei der Vollständigkeit halber erwähnt, dass auch ein - wenn auch noch unausgereiftes - Gegenkonzept der „horizontal accountability“ existiert, welches „a more diversified and pluralistic set of accountability relationships“⁷⁸ innerhalb der Kommunalverwaltung sieht.

⁷⁵ Vgl. Merschbächer, G. (1987), S. 135 f.

⁷⁶ KGSt (1995b), S. 11

⁷⁷ Vgl. Zahradnik, S. (1997), S. 65 f.

⁷⁸ Vgl. Bovens, M. (2005), S. 187 ff.

Anlage 4: Rahmegrundsätze kommunaler Rechnungslegung als Bestandteil der GoöB

<p>Wirtschaftlichkeit („economy“ - vgl. Anlage 2) Wesentlichkeit („materiality“)</p> <p>DEFINITION: Nach internationalem Ermessen ist der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit - wie in Anlage 2 erläutert - sehr zentral für die Ausgestaltung des Rechnungswesen. Er erfordert, dass der Nutzen der zusätzlich ermittelten Informationen gegen den hierfür erforderlichen Aufwand abzuwägen ist⁷⁹ (Informationsertrag > Informationsaufwand) - er wirkt wie ein <i>Filter</i>. Deshalb steht dieser Grundsatz über allen anderen Rahmegrundsätzen. „Information is material if its omission could influence the economic decisions of users.“⁸⁰ Wesentlichkeit bedeutet also, dass nur Informationen verarbeitet und präsentiert werden, die wesentlich und nützlich im Sinne eines Informationsertrages sind und mit den Informationszielen in Bezug gestellt werden können.⁸¹ Wesentlichkeit ist dann festzustellen, wenn das Fehlen dieser Information Entscheidungen beeinflussen könnte.⁸²</p>
<p>Relevanz („relevance“)</p> <p>DEFINITION: Es sollen lediglich Daten im Rahmen der Rechnungslegung zur Verfügung gestellt werden, bei denen der Betrachter ein berechtigtes Informationsinteresse haben könnte / hat und die Informationen wirklich zur Rechenschaftslegung und zum Verständnis („confirmatory role“) bzw. zur Entscheidungsfundierung („predictive role“) notwendig sind.⁸³ Dem internationalen Verständnis nach, liegt die Betonung auf der Beeinflussung zukünftiger Entscheidungen der Adressaten: „Information has the quality of relevance when it influences the economic decisions of users by helping them evaluate past, present or future events or by confirming, or correcting, their past evaluations.“⁸⁴</p>
<p>Verlässlichkeit („reliability“)</p> <p>DEFINITION: Eng verbunden mit der Relevanz ist die Verlässlichkeit: Damit eine Information als verlässlich („reliable“) gelten kann, muss sie frei „von schwerwiegenden Fehlern und bewusster Verzerrung oder Manipulation“⁸⁵ („free from material error and bias“⁸⁶) sein. Dieser Grundsatz hat sieben Unterprinzipien, die ihn konkretisieren:</p> <p>>> Wirtschaftliche Betrachtungsweise („substance over form“)</p> <p>DEFINITION: Transaktionen müssen „in accordance with their substance and economic reality and not merely their legal form“⁸⁷ vorgenommen werden - „substance over form“. Dieser Grundsatz kann mit dem deutschen Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verglichen werden. Dieses besagt, dass wenn es Abweichungen zwischen formaler und wirtschaftlicher Sichtweise gibt, auf den wirklichen wirtschaftlichen (Norm-)Zweck / Zusammenhang einer Gesetzesnorm bzw. eines Sachverhalts abzustellen ist. Es ist jedoch darauf zu achten, dass dies nicht zu einer „Wunsch-GoB“ des Rechnungslegenden verkommt, insbesondere für außerrechtliche Betrachtungsweisen.⁸⁸</p> <p>>> Recht- und Ordnungsmäßigkeit</p> <p>DEFINITION: Der Nachweis der Recht- und Ordnungsmäßigkeit ist ein spezifisch auf Gebietskörperschaften zugeschnittener Grundsatz: es muss gewährleistet sein, dass der Haushaltsplan eingehalten wird. Unter Ordnung muss dabei das Rechtssystem einschließlich der Haushalts- und Rechnungsgrundsätze verstanden werden.⁸⁹</p>

⁷⁹ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 38 sowie Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 108.

⁸⁰ Vgl. IASB (1989), S. 315 f. - Framework Tz. 29 f., IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 50 ff.

⁸¹ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 180 und Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 105; in Bezug auf den Ausweis in einer Jahresrechnung vgl. Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 57.

⁸² Vgl. Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 214 f., Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 122 f.

⁸³ Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 104 und Häfner, P. (2005), S. 103.

⁸⁴ Vgl. IASB (1989), S. 315 - Framework Tz. 26 ff.

⁸⁵ Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 105

⁸⁶ IASB (1989), S. 316 - Framework Tz. 31-32

⁸⁷ IASB (1989), S. 316 f. - Framework Tz. 35; vgl. ähnlich Tz. 51.

⁸⁸ Vgl. Moxter, A. (2003), S. 15 ff. sowie Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 106.

⁸⁹ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 25 und Häfner, P. (2005), S. 103.

>> Wahrheitsgemäße, glaubwürdige Präsentation („faithful (re)presentation“)

DEFINITION: Bei einer wahrheitsgemäßen Präsentation geht es im Kern darum, dass die **Buchungen / Transaktionen / Vorgänge glaubhaft und wahr dargestellt** werden.⁹⁰ Darunter fällt, dass keine Eintragungen in den Büchern in einer Weise verändert werden, so dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Sollte dennoch eine Berichtigung notwendig sein, bedarf es Um- oder Stornierungsbuchungen. Es geht hier allerdings insbesondere nicht um eine wahrheitsgemäße Darstellung von Vermögens- und Schuldenwerten - somit ist die Tür offen, um die Werte mit ihren historischen Kosten anzusetzen, auch wenn sie wahrheitsgemäß eigentlich höher zu bewerten sind.

>> Objektivität („objectivity“) d.h. intersubjektive Nachprüfbarkeit und Neutralität („neutrality“)

DEFINITION: Geschäftsvorfälle müssen **möglichst objektiv⁹¹ - ohne Verzerrungen - und zutreffend und genau abgebildet** werden, so dass sie **intersubjektiv**, d.h. von allen Rechnungslegungsadressaten, überprüft werden können. Rechnungslegung macht nur Sinn, wenn seine Ergebnisse überprüfbar sind.⁹² Wichtig ist insbesondere, dass bei bestehenden Spielräumen des Bilanzierenden - meist bei der Bewertung und Erfassung des Ressourcenverbrauchs gegeben - die **getroffenen Annahmen bekannt gemacht werden**.⁹³ Objektivität bedeutet ferner auch, dass der Bilanzierende keinen Einfluss auf den Inhalt seiner Rechnungen haben darf. Es besteht die folgende Fiktion: gibt man zwei Rechnungslegenden dieselben Transaktionen vor, müssen weitestgehend identische Rechnungen das Ergebnis sein. Ist dies gegeben, liegt Objektivität vor. Um **Neutralität⁹⁴** zu erreichen, muss zudem der Einfluss von bewusster Verzerrung oder Manipulation („bias“) auf die Rechnungen ausgeschlossen werden.⁹⁵

>> Richtigkeit („fair presentation / correctness“)

DEFINITION: Mit „relativer Richtigkeit“⁹⁶ ist die **Übereinstimmung** der Rechnungslegung **mit den anderen Objektivierungs- und Rahmungsgrundsätzen** und der Abbildung von realwirtschaftlichen Vorgängen in dieser gemeint. Die Richtigkeit wird somit oft als **übergeordneter Grundsatz** verstanden. Ein Tatbestand muss entsprechend der realen und wirtschaftlichen Verhältnisse abgebildet werden. Eine richtige und willkürfreie Bilanzierung macht *LÜDER* an der Beachtung der Basisannahmen des „going-concern“-Prinzips und das Nominalwertprinzip fest.⁹⁷

>> Willkürfreiheit

DEFINITION: „Ein Jahresabschluss, der der Rechenschaftslegung dient, (ist, A.G.) in ganz besonderem Grade freizuhalten (...) von Willkür.“⁹⁸ Willkürfreiheit (subjektive Wahrhaftigkeit) ist dort wichtig, wo es an einem normierten Bezugssystem mangelt; sie ergänzt damit den Grundsatz der Richtigkeit und verlangt eine **sachliche Feststellung von Werten**.⁹⁹ Sofern diese nicht möglich sein sollte, müssen für zutreffend gehaltene Annahmen (**aus realitätsnahen und für zutreffend gehaltenen Hypothesen**) als Schätzgrundlagen verwendet und offen gelegt werden.¹⁰⁰

⁹⁰ Vgl. IASB (1989), S. 316 - Framework Tz. 33 f.

⁹¹ Entgegensätzlich äußert sich Simon; er fordert im Rahmen des Konzepts der Fortführungsstatik grundsätzlich individuelle Werte anzusetzen, da das Konzept der Unternehmensfortführung eine Bewertung aus der subjektiven Sicht des Kaufmanns erfordere. Vgl. Simon, H. V. (1899), S. 303 ff.

⁹² Vgl. Eichhorn, P. (1974), S. 20 und Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 106.

⁹³ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 116 f.

⁹⁴ Vgl. IASB (1989), S. 317 - Framework Tz. 36.

⁹⁵ Vgl. Flower, J./Ebberts, G. (2002), S. 296.

⁹⁶ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 193 ff. sowie Lüder, K. u.a. (1991), S. 35.

⁹⁷ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 200, Lüder, K. u.a. (1991), S. 35 und S. 91, Coenenberg, A. G. (2005), S. 39.

⁹⁸ Vgl. Schmalenbach, E. (1953), S. 38.

⁹⁹ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 202 ff.

¹⁰⁰ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 36.

>> Vollständigkeit¹⁰¹ („completeness“)

DEFINITION: Der **Grundsatz der Vollständigkeit**¹⁰² umfasst die **Buchführung** (alle aufzeichnungspflichtigen Vorgänge sind in die kommunalen Bücher lückenlos aufzunehmen¹⁰³), **den Jahresabschluss** (sämtliche Aktiva und Passiva sind in der Vermögensrechnung, alle Aufwendungen und Erträge sind in der Ergebnisrechnung und jegliche Einnahmen und Auszahlungen sind in der Finanzrechnung zu erfassen) und **die Risiken** (alle erkennbaren Risiken müssen im Jahresabschluss berücksichtigt werden).¹⁰⁴ Dieser Grundsatz kann aus den kaufmännischen GoB (insb. der Richtigkeit) aber auch den Budgetgrundsätzen abgeleitet werden, denn eine unvollständige Rechnungslegung kann nicht richtig sein und verhindert die Haushaltskontrolle.¹⁰⁵ Es dürfen keinerlei Informationen zurückgehalten und auch keine fingierten Vorgänge hinzugefügt werden.¹⁰⁶ Das umfasst nach *EICHHORN* eigentlich auch alle **vorteilhaften und nachteiligen Auswirkungen auf die Umwelt** - diese werden im herkömmlichen Rechnungswesen jedoch nicht erfasst.¹⁰⁷ Vollständigkeit ist **einer der grundlegendsten Rahmegrundsätze** und unabdingbare Voraussetzung für die Dokumentationsfunktion. In der neueren Reformdiskussion ist dieser Grundsatz Ansatzpunkt für die Forderung nach einem **konsolidierten Jahresabschluss** der kommunalen Gesamtverwaltung (Kernverwaltung, städtischen Eigengesellschaften, Beteiligungen und Sondervermögen).¹⁰⁸ International wird „completeness“ sehr nah an den „materiality“-Grundsatz definiert: Die kommunalen Rechnungen sind dann vollständig, wenn sie alle qualitativen Anforderungen erfüllen und sämtliche wesentlichen Informationen und Vorgänge enthalten, deren Fehlen zu einer fehlerhaften oder missverständlichen Rechnungslegung führen würde.¹⁰⁹ Oft wird an dieser Stelle der GoöB auch das **Verrechnungsverbot** diverser Rechnungsposten gegeneinander angesiedelt („prohibiting off-setting“), so dürfen Vermögensgegenstände bzw. -werte nicht gegen die Schulden und Ausgaben nicht gegen Einnahmen verrechnet werden.¹¹⁰

Vergleichbarkeit¹¹¹ („comparability“)

DEFINITION: Vergleichbarkeit, wie sie hier verstanden werden soll, definiert sich durch die drei Unterprinzipien: Stetigkeit, Offenlegung und Bilanzidentität. D.h. die abgebildeten Sachverhalte entsprechen dann dem Grundsatz der Vergleichbarkeit, wenn die Sachverhalte unter gleichen Bedingungen immer wieder in identischer Weise ermittelt, ausgewiesen und durch ihre Offenlegung vergleichbar werden.¹¹² Insbesondere müssen die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden offen gelegt und deren event. Veränderungen samt Konsequenzen aufgezeigt werden.¹¹³

>> Offenlegung („disclosure“)

DEFINITION: Die Offenlegung ist besonders im Rahmen der GoöB ein wesentlicher Grundsatz und stammt aus der Budgetöffentlichkeit des Haushaltsplans. **Aufgrund der rechtlich notwendigen demokratische Legitimierung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens** und derer, die diese Rechnungen führen, ist dies **eine wesentliche Pflicht** (gegenüber den Bürgern bzw. Wählern). Alle Informationen über den Haushalt und das Finanzgebaren einer Gebietskörperschaft sind der interessierten Öffentlichkeit (Grundsatz der Öffentlichkeit) auf verständliche Art offen zu legen.¹¹⁴

- ¹⁰¹ Vgl. § 8 Abs. 2 Nr. 1 und 2 HGrG (23. Dezember 2003) und § 246 Abs. 1 HGB (3. August 2005); siehe ferner Leffson, U. (1987), S. 219 ff., Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 222, Coenenberg, A. G. (2005), S. 40.
- ¹⁰² Vollständigkeit hinsichtlich der Buchführung ist in § 239 Abs. 2 HGB hinterlegt; in § 246 Abs. 1 HGB (3. August 2005) ist die Vollständigkeit für den Jahresabschluss kodifiziert; im „Framework“ des IASB wird er in Tz. 38 erwähnt, vgl. IASB (1989), S. 317 - Framework Tz. 38.
- ¹⁰³ Vgl. Quick, R./Wolz, M., in: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2002), § 239 HGB, Rz. 22.
- ¹⁰⁴ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 222 und Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 121.
- ¹⁰⁵ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 31 und S. 36. Der Grundsatz der Vollständigkeit ist auch im Grundgesetz verankert, vgl. Art. 110 Abs. 1 sowie Art. 114 Abs. 1 GG (26. Juli 2002).
- ¹⁰⁶ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 12 ff.
- ¹⁰⁷ Vgl. Eichhorn, P. (1974), S. 19.
- ¹⁰⁸ Vgl. Häfner, P. (2005), S. 102.
- ¹⁰⁹ Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 106.
- ¹¹⁰ Vgl. Flower, J./Ebberts, G. (2002), S. 297.
- ¹¹¹ Vgl. Baetge, J./Commandeur, D. (1986), S. 326 ff., Leffson, U. (1987), S. 186 und S. 426, IASB (1989), S. 317 f. - Framework Tz. 39-42 sowie IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 60-63.
- ¹¹² Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 37.
- ¹¹³ Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 107.
- ¹¹⁴ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 33 und Häfner, P. (2005), S. 102.

>> Stetigkeit („consistency“¹¹⁵) - materiell und formal

DEFINITION: Der Rahmegrundsatz der Vergleichbarkeit umfasst insb. die **materielle¹¹⁶ und formelle¹¹⁷ Stetigkeit¹¹⁸** - im Fall der kommunalen Doppik ist Vergleichbarkeit für das Rechnungswesen und zugleich für die kurz- und mittelfristige Haushaltsplanung zu fordern. Sachverhalte müssen so ausgewiesen, abgebildet und bewertet werden, dass **Vergleiche sowohl im Zeitablauf¹¹⁹ (intertemporal) als auch zwischen verschiedenen Verwaltungen** möglich sind.¹²⁰ Es ist bezweckt, den Adressaten sachgerecht über die Vermögens-, Kapital-, Aufwands- und Ertragsentwicklung der Verwaltung zu informieren.¹²¹ In sachlich begründeten **Ausnahmefällen** darf auch unstetig bilanziert werden¹²² (Wechsel von Ansatz-, Ausweis- oder Bewertungsmethoden), wenn diese kenntlich gemacht und erläutert (Gründe und Auswirkungen im Anhang¹²³) werden und der Informationsgehalt der kommunalen Rechnungslegung dadurch nachhaltig verbessert wird.¹²⁴

>> Bilanzidentität¹²⁵

DEFINITION: Die Bilanzidentität ist Teil der formellen Stetigkeit.¹²⁶ Dabei sollen der Ausweis und die Wertansätze in der Vermögensrechnung des Vorjahres mit denen in der Eröffnungsrechnung des Folgejahres übereinstimmen (sog. **formelle Bilanzkontinuität**).¹²⁷ Dadurch wird die Gleichheit von Periodenrechnungen und Totalrechnung sichergestellt.¹²⁸

Klarheit¹²⁹ („clearness“) und Übersichtlichkeit

DEFINITION: Nach den Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit¹³⁰ sollen dem Adressaten der Rechnungslegung **verständliche, eindeutige, ausreichend detaillierte und übersichtlich gegliederte Daten** (über den Vermögens- und Kapitalstand als auch über die Aufwands- und Ertragsstruktur sowie die Zahlungsbewegungen¹³¹) zur Verfügung gestellt werden.¹³² Sie zählen zu den informativsten und analytischen Notwendigkeiten der Rechnungslegung¹³³ und nach *LEFFSON* zu den wichtigsten Grundsätzen.¹³⁴

¹¹⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2000b), IPSAS 1, Tz. 47-49.

¹¹⁶ Vgl. Grundsatz der Bewertungsstetigkeit in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (3. August 2005): angewandte Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden - insb. bei gesetzlich eingeräumten Wahlrechten. Materielle Stetigkeit umfasst Grundsatzstetigkeit und stetige Fortführung des Wertes der Vermögensgegenstände / - werte. Vgl. Leffson, U. (1987), S. 433.

¹¹⁷ Vgl. Bezeichnungs-, Gliederungs- und Ausweisstetigkeit § 243 Abs. 2 HGB (3. August 2005). Formelle Stetigkeit umfasst die gleiche Gliederung und (i.w.S.) die gleichen Inhalte der Jahresabschlüsse in aufeinander folgenden Jahren. Vgl. Leffson, U. (1987), S. 433.

¹¹⁸ Vgl. Schmalenbach, E. (1953), S. 37; Für Schmalenbach war die Stetigkeit Grundlage seiner Lehre. Siehe hierzu ferner die Ausführungen Leffsons: Leffson, U. (1987), S. 428 ff. und ferner die von Coenenberg: Coenenberg, A. G. (2005), S. 44.

¹¹⁹ Vgl. Baetge, J./Ziesemer, S., in: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2002), § 252 HGB, Rz. 241 sowie Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 56 und Bergmann, A. u.a. (2004), S. 74.

¹²⁰ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 95 f. und Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 247.

¹²¹ Vgl. Häfner, P. (2005), S. 103.

¹²² Abweichung vom Grundsatz der Bewertungsstetigkeit nach § 252 Abs. 2 HGB (3. August 2005).

¹²³ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 452 sowie Wulf, I., in: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2002), § 284 HGB, Rz. 80.

¹²⁴ Vgl. Pellens, B./Fülber, R. U./Gassen, J. (2004), S. 107 und Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 117 ff.

¹²⁵ Der Grundsatz der Bilanzidentität ist im HGB hinterlegt: § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB (3. August 2005).

¹²⁶ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 117.

¹²⁷ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 12 ff.

¹²⁸ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 225.

¹²⁹ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 207 ff. sowie Coenenberg, A. G. (2005), S. 40.

¹³⁰ Vgl. Kodifizierung in § 243 Abs. 2 HGB (3. August 2005) und zusätzlich Moxter, A. (1976), S. 93.

¹³¹ Vgl. Häfner, P. (2005), S. 102.

¹³² Vgl. Baetge, J./Fey, D./Fey, G., in: Küting, K./Weber, C.-P. (2002), § 243 HGB - Rz. 45 ff. sowie Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 12 ff.

¹³³ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 33.

¹³⁴ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 207.

>> Verständlichkeit („understandability“)

DEFINITION: Die Verständlichkeit ist mit dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit verknüpft. Maxime der kaufmännischen Rechnungslegung ist es, dass ein *sachverständiger, bemühter Dritter*¹³⁵ („reasonable knowledge and diligence“) die hinreichenden und systematisch dargelegten Informationen „in angemessener Zeit“ ohne Schwierigkeiten verstehen und sich einen Überblick verschaffen kann.¹³⁶ Im Falle der kommunalen Rechnungslegung gewinnt der Grundsatz zusätzlich an Bedeutung, denn **hier kann nicht von sachverständigen Dritten ausgegangen werden**, sondern es sind hier im allgemeinen Bürger und andere Interessenten unterschiedlichster Vorbildung, die Interesse an der Rechnungslegungsinformation haben - es besteht **also erhöhte Verständlichkeitsanforderungen** beim kommunalen Jahresabschluss.¹³⁷

>> Aktualität / Zeitnähe¹³⁸ („timeliness“)

DEFINITION: Man versteht unter **Aktualität** eine zwingende **Verknüpfung des Zeitraums, über den Rechenschaft gegeben wird und dem Zeitpunkt der Veröffentlichung**, denn die Relevanz der Informationen nimmt mit zunehmender Zeitspanne ab. Oftmals wird Aktualität auch mit dem handelsrechtlichen Grundsatz der zeitgerechten Buchführung gleichgesetzt,¹³⁹ nur eine rechtzeitige Information ist von Vorteil. Demnach sind **Geschäftsvorfälle unverzüglich und nach ihrem zeitlichen Anfall zu buchen**.¹⁴⁰ Nur derjenige, der aktuelle Informationen zur Verfügung hat, kann eine sinnvolle Planung über die zukünftige Ressourcenverwendung erstellen.

Periodisierungsprinzip („accrual principle“) / Periodenabgrenzung

DEFINITION: Das sog. **Periodisierungsprinzip**¹⁴¹ ist gemeinsam mit dem „going concern“-Grundsatz eine der beiden zentralen Annahmen („assumptions“) der internationalen Rechnungslegung. Es ist sowohl ein Rahmegrundsatz als auch ein Definitionsgrundsatz für den Erfolg der Kommune und bestimmt, dass im Haushaltsjahr **entstandene Aufwendungen und erzielte Erträge unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen** im Rahmen der Ergebnisrechnung zu berücksichtigen sind.¹⁴² Die Periodisierung der Zahlungen auf der Grundlage des „accrual principle“ - die zeitliche Abgrenzung - ist der wesentliche Unterschied zwischen Doppik und Kameralistik und ermöglicht einen wahrheitsgetreuen Abschluss.¹⁴³ Um die für eine Kommune wichtigen Informationen bezüglich unperiodisierter Einzahlungen und Auszahlungen trotz Anwendung des Periodisierungsprinzips zu bewahren, existiert im „Integrierten öffentlichen Rechnungswesen“ die Finanzrechnung. Bei der Periodisierung von Zahlungen (Zurechnungsprinzip) erfährt das sog. **Verursachungsprinzip** Anwendung: d.h. Aufwendungen und Erträge sind in der Periode zu erfassen, in der sie wirtschaftlich verursacht sind. Dieses Prinzip wird wiederum durch die Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach konkretisiert. Durchbrochen wird das Periodisierungsprinzip meist aus Objektivierungsgründen, aufgrund der zwei Kapitalerhaltungsgrundsätze und möglicherweise aus Gründen der Wirtschaftlichkeit.¹⁴⁴ Laut *LEFFSON* ist das Periodisierungsprinzip als Oberprinzip des Realisationsprinzips, des Imparitätsprinzips und der Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach anzusehen.¹⁴⁵ In der vorliegenden Arbeit wird jedoch der Systematik von *BAETGE*¹⁴⁶ gefolgt.

¹³⁵ Die *Fiktion des „sachverständigen Dritten“* ist in § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB (3. August 2005) definiert. Üblicherweise versteht man darunter etwa Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater etc. Diese Annahme kennt auch das IASB „Framework“, vgl. IASB (1989), S. 315 - Framework Tz. 25.

¹³⁶ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 120.

¹³⁷ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 39.

¹³⁸ Vgl. IASB (1989), S. 318 - Framework Tz. 43.

¹³⁹ Vgl. Häfner, P. (2005), S. 103.

¹⁴⁰ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 12 ff.

¹⁴¹ Vgl. IASB (1989), S. 314 - Framework Tz. 22 und § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB (3. August 2005). Ferner siehe auch Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 245 f.

¹⁴² Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 104 und zusätzlich Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 122.

¹⁴³ Vgl. Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 56.

¹⁴⁴ Vgl. Baetge, J./Ziesemer, S., in: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2002), § 252 HGB, Rz. 231 und Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 122.

¹⁴⁵ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 189.

¹⁴⁶ Vgl. Baetge, J. (1993), Sp. 863 ff.

Intergenerativer Gerechtigkeit
<p>DEFINITION: Die Einhaltung intergenerativer Gerechtigkeit ist auch ein Grundsatz, der im kommunalen Haushaltsrecht seine Ursprünge hat und in entsprechenden Bestimmungen der Länderverfassungen und sogar im Grundgesetz der BRD geregelt ist.¹⁴⁷ Lasten sollen nur aufgenommen werden, sofern diesen entsprechende Nutzenpotentiale gegenüberstehen.¹⁴⁸ Ergo: es soll nicht zu Lasten künftiger Generationen gewirtschaftet werden, weshalb kommunale Schulden durch entsprechende Vermögenspositionen zu decken sind. „The focus is upon the immediate fiscal period. Each new year that the organization exists, it must be able to generate sufficient revenues to pay for current operating expenditures. (...) Thus, taxpayers should not be able to tax or borrow from future generations to pay for current services.“¹⁴⁹ Der Einbezug von Interessen nachfolgender Generationen wird auch als „Nachhaltigkeit des öffentlichen Wirtschaftens“ bezeichnet.¹⁵⁰ <i>BUDÄUS</i> sieht ihn sogar neben der Informations- und Schutzfunktion als dominante Leitlinie für die zukünftige Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens an.¹⁵¹</p>
>> Interperiodische Gerechtigkeit („interperiod equity“)
<p>DEFINITION: Bezogen auf die einzelne Rechnungsperiode wird aus dem Prinzip der <i>Intergenerativen</i> Gerechtigkeit der Grundsatz der <i>Interperiodischen</i> Gerechtigkeit. Gerechtigkeit zwischen Generationen ist sehr abstrakt, schwer zu definieren und ähnlich schwer zu kontrollieren. Deshalb macht es Sinn, die hochgesteckten Ziele auf die einzelne Periode herunter zu brechen: so soll der gesamte Ressourcenverbrauch durch die Erträge in jeder einzelnen Rechnungsperiode ausgeglichen werden (Grundsatz der Ergebnisausgleichs¹⁵²) - gleiches gilt im Übrigen für den Ergebnishaushalt.¹⁵³ Deshalb wird die Ergebnisrechnung nach <i>LÜDER</i> auch als zentrale kommunale Rechnung bezeichnet.¹⁵⁴ Auch hier besteht also weitestgehend Identität mit der Aussage des „accrual principle“.</p>
Stichtagsbezogenheit / Bilanzstichtagsprinzip / Wertaufhellung ¹⁵⁵
<p>DEFINITION: Dieses Prinzip besagt, dass die bilanziellen Gegebenheiten stichtagsbezogen - nämlich zum Abschlussstichtag (und nicht zeitraumbezogen) - zu erfassen und darzustellen sind.¹⁵⁶ Lediglich wertaufhellende Informationen (beziehen sich auf Gegebenheiten vor dem Abschlussstichtag) sind zu erfassen; wertbegründende Informationen (die sich erst nach dem Vermögensrechnungsstichtag ereignet haben) dürfen keine Berücksichtigung erfahren.¹⁵⁷</p>

Quelle: Eigene Darstellung.

¹⁴⁷ Vgl. Art. 115 Abs. 1 Satz 2, 1. HS GG (26. Juli 2002). Vgl. ferner auch Lüder, K. (1993), S. 65 ff.

¹⁴⁸ Vgl. Lüder, K. (1995), S. 1.

¹⁴⁹ Ingram, R. W./Petersen, R./Martin, S. W. (1991), S. 11

¹⁵⁰ Vgl. Häfner, P. (2005), S. 103.

¹⁵¹ Vgl. Budäus, D. (2005), S. 13 ff.

¹⁵² Vgl. Budäus, D. (2006), S. 15.

¹⁵³ Vgl. Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 4.

¹⁵⁴ Vgl. Lüder, K. (1995), S. 2.

¹⁵⁵ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Nr. 4 HGB (3. August 2005); vgl. auch IASB (1998a), IAS 10.

¹⁵⁶ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 12 ff.

¹⁵⁷ Vgl. Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 250 f., Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 121 f.

Anlage 5: Systemgrundsätze kommunaler Rechnungslegung als Bestandteil der GoöB

Grundsatz der Kalkulatorik (erweiterte Pagatorik) ¹⁵⁸	<i>HGB</i> : nicht explizit erwähnt; ergibt sich jedoch aus § 253 Abs. 1 HGB und aus § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB. ¹⁵⁹ <i>IPSAS</i> : RK 22 ¹⁶⁰ , indirekt RK 53
<p>DEFINITION von Pagatorik: Die Pagatorik bedeutet eine Bindung des Ansatzes und der Bewertung an tatsächliche Zahlungsströme; d.h. es dürfen im Jahresabschluss nur zahlungswirksame Posten in Höhe der tatsächlichen oder künftigen Einzahlungen oder Auszahlungen abgebildet werden, die zu ihrer Entstehung führten.¹⁶¹ Alle Vorgänge im Jahresabschluss sind durch die verbundenen Zahlungsvorgänge abzubilden.¹⁶² Dieser Grundsatz verhindert den Ansatz kalkulatorischer Rechengrößen.¹⁶³ Ferner werden Vermögensgegenstände / -werte bei ihrer Bewertung durch die AHK abzüglich der Abschreibungen und Verbindlichkeiten durch ihren Rückzahlungsbetrag als Objektivierungsstütze begrenzt.¹⁶⁴ Die Pagatorik ist Grundlage der Periodisierung - dieser Gedanke ist zurückzuführen auf <i>SCHMALENBACH</i>, nachdem Zahlungen so zu periodisieren sind (es entstehen Aufwendungen als periodisierte Ausgaben und Erträge als periodisierte Einnahmen), dass ein periodengerechter Erfolg ermittelt werden kann.</p> <hr/> <p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: „Grundsätzlich ist festzuhalten, dass dem den Grundsatz der Pagatorik im kaufmännischen Rechnungswesen fundamental unterstellten Vorsichtsprinzip im öffentlichen Bereich nur geringe Bedeutung zukommt. Dies ergibt sich unmittelbar aus den rechtlichen und institutionellen Bedingungen der kommunalen Betätigung.“¹⁶⁵ Bei der kommunalen Rechnungslegung geht es nämlich um eine möglichst objektive Information von externen und internen Adressaten - dadurch bedarf es keines Korrektivs in Gestalt des Vorsichtsprinzips.¹⁶⁶ Im kommunalen Eigentum befinden sich oft Werte Kraft Rechtsstatus. Bei einer strikten Anwendung der Pagatorik dürfte dieses unentgeltlich erworbene und nicht zur Veräußerung vorgesehene Vermögen nicht aktiviert werden.¹⁶⁷ Dies widerspricht jedoch gerade dem Ziel in der Vermögensrechnung, ein möglichst objektives Bild der kommunalen Vermögenslage darzustellen. Um dies zu erreichen, bedarf es ferner auch kalkulatorischer Rechnungsgrößen für die kommunale Rechnungslegung und eine Aufweichung der traditionellen Einteilung in externes und internes Rechnungswesen bei öffentlichen Haushalten.¹⁶⁸ Ergo: Die Pagatorik ist nicht direkt auf Kommunen übertragbar, sondern sollte durch einen Grundsatz der „Kalkulatorik“¹⁶⁹ ersetzt bzw. erweitert werden¹⁷⁰ - das Schrifttum befürwortet hier also eine Durchbrechung der kaufmännischen GoB und hält sogar einen Ansatz von Zeitwerten für vertretbar und sinnvoll.¹⁷¹</p>	

¹⁵⁸ *Pagatorik* beschreibt die Bindung bei Ansatzfragen an historische AHK.

¹⁵⁹ Vgl. Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 30.

¹⁶⁰ Im „Framework“ wird die Pagatorik wie folgt als „underlying assumption“ erwähnt: „inform users not only of past transactions involving the payment and receipt of cash but also of obligations to pay cash in the future and of resources that represent cash to be received in the future“, aus: IASB (1989), S. 314 - Framework Tz. 22 („accrual basis“).

¹⁶¹ Vgl. Baetge, J. (1993), Sp. 866 und Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 126.

¹⁶² Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J. (1995), S. 160, Tz. 313. Die Bewertung darf sich nicht an rein individuellen Wertvorstellungen des Bilanzierenden festmachen, sondern ist anhand des gezahlten oder zu zahlenden Kaufpreises (am Markt) zu objektivieren.

¹⁶³ Kalkulatorische Rechengrößen sind im kaufmännischen externen Rechnungswesen systemfremd, so dürfen z.B. in dem vom Gesetzgeber irreführend bezeichneten Wertbegriff der „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ keine (kalkulatorischen) Kosten enthalten sein, da diese als wenig objektiv gelten. Diemer ist der Auffassung, dass die „für die interne Steuerung und den Nachweis des wirklichen Ressourcenkonsums notwendigen kalkulatorischen Rechengrößen“ in die kommunale Rechnung aufgenommen werden sollten. Vgl. Diemer, R. (1996), S. 230.

¹⁶⁴ Vgl. Leffson, U. (1981), Sp. 153 und Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 12 ff.

¹⁶⁵ Streitferdt, L. (1986), S. 80

¹⁶⁶ Vgl. Streitferdt, L. (1986), S. 78 und Diemer, R. (1996), S. 230.

¹⁶⁷ Vgl. Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 4 und Lüder, K. (2006), S. 608.

¹⁶⁸ Vgl. Männel, W. (1988), S. 840 f.

¹⁶⁹ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 237.

¹⁷⁰ Vgl. Budäus, D. (2006), S. 15.

¹⁷¹ Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettke, C. (2002b), S. 29 f.

Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung / Bruttoprinzip	HGB: § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB IPSAS: lässt sich aus RK 76 sowie RK 92-85 entnehmen
<p>DEFINITION: Im Sinne einer möglichst großen Objektivität, ist jeder Vermögensgegenstand / -wert und jede Schuld einzeln, d.h. ohne Verrechnung oder Saldierung mit anderen Posten (Gesamtbewertung), zu erfassen und bewerten¹⁷² - „they are usually displayed separately because knowledge of them is useful for the purpose of making economic decisions“¹⁷³ - der sog. Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung.¹⁷⁴ Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden (Bruttoprinzip).¹⁷⁵ Auch die Risiken und Chancen, die in einem Vermögensgegenstand / -wert bzw. einer Schuld liegen, sind individuell zu bewerten.¹⁷⁶ Es existieren handelsrechtliche Abweichungen von diesem Grundsatz im Rahmen von Bewertungsvereinfachungsverfahren.¹⁷⁷</p> <p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Der Grundsatz der Einzelbewertung und das Saldierungs-/Verrechnungsverbot ist in das kommunale Rechnungswesen in identischer Form zu übernehmen.¹⁷⁸ Dieser findet sich explizit auch im für die kommunale Verwaltung relevanten Haushaltsrecht als Grundsatz der Bruttoveranschlagung.¹⁷⁹ Auch die Anwendung der handelsrechtlichen Bewertungsvereinfachung scheint vertretbar.¹⁸⁰</p>	
Grundsatz der Verwaltungsfortführung („going-concern“-Annahme)	HGB: § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB IPSAS & IAS / IFRS: RK 23 / IAS 1, Tz. 23 / IPSAS 1, Tz. 43-46
<p>DEFINITION: Dem handelsrechtlichen „going-concern“-Prinzip¹⁸¹ (das eng mit der Stetigkeit verbunden ist) zufolge, ist bei einer Bewertung von Vermögensgegenständen / -werten stets von einer Fortführung der privatwirtschaftlichen Unternehmenstätigkeit „auf unbestimmte Zeit“ auszugehen.¹⁸² Es ist somit das übergeordnete Prinzip einer Bewertung nach HGB, nachdem Vermögen und Schulden nie zu Zerschlagungswerten, sondern unter der Annahme der Unternehmensfortführung (sog. Fortführungswerte) zu bewerten sind.¹⁸³ Der Gesetzgeber beschränkt die eigene Forderung allerdings sofort: „sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen“.¹⁸⁴ Die Bewertung mit Veräußerungs- oder Zerschlagungswerten ist folglich dann statthaft, wenn eine Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit zwingend geboten und sicher ist und die Lage damit richtig dargestellt würde.¹⁸⁵ Allerdings dürfen die Gegenstände auch dann nicht über ihre ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus bewertet werden.¹⁸⁶</p> <p style="text-align: center;"><i>(Fortsetzung des Grundsatzes der Verwaltungsfortführung auf der nachfolgenden Seite)</i></p>	

¹⁷² Vgl. Simon, H. V. (1899), S. 326, Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 249 f., Moxter, A. (2003), S. 23 ff. sowie Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 57 sowie Bergmann, A. u.a. (2004), S. 74 und insbesondere Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 127.

¹⁷³ IASB (1989), S. 324 - Framework Tz. 76

¹⁷⁴ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 12 ff.

¹⁷⁵ Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 29 f.

¹⁷⁶ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 230.

¹⁷⁷ Beispiele hierfür sind die in § 240 Abs. 3 HGB (3. August 2005) erlaubte Festbewertung, die in § 240 Abs. 4 HGB erlaubte Gruppenbewertung sowie die Bewertungsvereinfachungsverfahren des § 256 HGB (Sammelbewertung). Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 29 f.

¹⁷⁸ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 237, Lüder, K. (2001), S. 39, Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 5 sowie Budäus, D. (2006), S. 16.

¹⁷⁹ Vgl. § 12 Abs. 1 Satz 1 HGrG (23. Dezember 2003).

¹⁸⁰ Vgl. Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 31.

¹⁸¹ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 225.

¹⁸² Dieser Gedanke ist zurückzuführen auf die Fortführungsstatik von Herman Veit Simon, vgl. Simon, H. V. (1899), Moxter, A. (1984a), S. 6 und Leffson, U. (1987), S. 187 f. Weiterführend siehe auch Baetge, J./Ziesemer, S., in: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2002), § 252 HGB, Rz. 50.

¹⁸³ Vgl. Baetge, J. (1993), Sp. 866 und Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 103.

¹⁸⁴ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB (3. August 2005) sowie Selchert, F.W., in: Küting, K./Weber, C.-P. (2002), § 252 HGB, Rz. 48.

¹⁸⁵ Vgl. Moxter, A. (1980), S. 347 und Müller, W. (1988), S. 17.

¹⁸⁶ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 125.

<p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Dieser Grundsatz ist im Rahmen der öffentlichen Rechnungslegung weitgehend bedeutungslos: hier wird die kaufmännische Annahme „Tätigkeit auf unbestimmte Zeit“ („foreseeable future“) infolge des fehlenden unternehmerischen (Konkurs-)Risikos erweitert zum „Ewigkeitsprinzip“, d.h. es muss zwingend davon ausgegangen werden, dass Gebietskörperschaft die Tätigkeit auch weiterhin ausübt.¹⁸⁷ Eine Kommune kann nicht wie ein Unternehmen insolvent gehen; im schlimmsten Fall droht ihr die Zwangsverwaltung durch das jeweilige Bundesland.¹⁸⁸ Da ein Liquidationsrisiko für eine öffentliche Gebietskörperschaft kaum denkbar ist, sind Konsequenzen hinsichtlich einer Einschränkung der Bewertung auszuschließen.¹⁸⁹</p>	
<p>Generalnorm („true and fair view / fair presentation“)¹⁹⁰</p>	<p><i>HGB</i>: § 264 Abs. 2 HGB <i>IPSAS & IAS / IFRS</i>: RK 46 / IAS 1, Tz. 13 / IPSAS 1, Tz. 25-36</p>
<p>DEFINITION: Der Jahresabschluss soll unter Beachtung der GoB ein „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ vermitteln.¹⁹¹ Dies ist eine Generalklausel, die nur durch Einzelgrundsätze eingeschränkt wird.¹⁹² Die Einführung einer Generalnorm wurde international (<i>IASB</i>) heftig und kontrovers diskutiert. Erst im Jahr 1997 wurde sie in IAS 1, Tz. 13 niedergelegt. Abweichungen von den IFRS sind nach IAS 1, Tz. 17 nur zulässig, wenn diese dem „true and fair view“ bzw. der „fair presentation“ dienen.¹⁹³</p>	
<p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: In der kommunalen Rechnungslegung geht es insbesondere um vollständige Information über Vermögen und Schulden und Aktivitäten der Verwaltung.¹⁹⁴ Dieser Norm muss besonders im öffentlichen Bereich Beachtung geschenkt werden. Dabei sollten insbesondere bilanzpolitische Spielräume eingeengt werden.¹⁹⁵</p>	

Quelle: Eigene Darstellung.

¹⁸⁷ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 228, Lüder, K. (2001), S. 39 und Bergmann, A./Gamper, A. (2004b), S. 56 sowie Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2004), S. 202, Budäus, D. (2006), S. 16 und Lüder, K. (2006), S. 608.

¹⁸⁸ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur (2004), S. 14.

¹⁸⁹ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 228 und Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 29 f.

¹⁹⁰ Zum Verhältnis der GoöB und des „true and fair view“ vgl. Baetge, J. (1993), Sp. 868. Auch unter Bezug auf die Generalnorm darf nicht gegen die GoöB verstoßen werden. Vgl. auch Erwähnung in IASB (1989), S. 319 - Framework Tz. 46. Siehe ferner Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 842.

¹⁹¹ Vgl. Budäus, D. (2005), S. 12.

¹⁹² Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 29 f.

¹⁹³ Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 109.

¹⁹⁴ Vgl. Lüder, K. (2003b), S. 410.

¹⁹⁵ Vgl. Küting, K. (1997), S. 91.

Anlage 6: Grundsätze für die Ermittlung des Jahreserfolgs in der kommunalen Rechnungslegung als Bestandteil der GoöB

Begrenzung des Realisationsprinzips („realization principle“)	<i>HGB</i> : § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. HS HGB <i>IPSAS</i> : RK 92-93
<p>DEFINITION des Realisationsprinzips: Das Realisationsprinzip¹⁹⁶ ist einer der wesentlichen Pfeiler der dynamischen, der organischen wie auch der ausschüttungsstatischen Bilanzlehre¹⁹⁷ und definiert durch welche Realisationsakte, zu welchen Zeitpunkten und in welcher Höhe Erfolg vorliegt und verbucht werden kann.¹⁹⁸ Realisationsakte können die Veräußerung des Gegenstandes oder die Veräußerung des gesamten Betriebs sein.¹⁹⁹ Der Zeitpunkt der Realisation (wie Zahlungen zu periodisieren sind) hängt dabei vom Leistungszeitpunkt (Abgabe der wirtschaftlichen Verfügungsmacht / wirtschaftliche Verursachung) und nicht vom Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung / Verursachung ab.²⁰⁰ Nach diesem Prinzip werden Gewinne in der Rechnungslegung erst dann berücksichtigt, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.²⁰¹ Daraus folgt, dass Leistungen so lange mit den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten (Anschaffungspreisprinzip - „<i>cost principle</i>“) angesetzt werden müssen, bis sie den objektivierenden „<i>Wertsprung</i>“ zum Absatzmarkt vollzogen haben - damit soll der Ausweis und die Ausschüttung von unrealisierten Gewinnen und die Erfolgswirksamkeit von Beschaffungsvorgängen verhindert werden.²⁰²</p> <hr/> <p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Grundsätzlich widerspricht eine strikte Anwendung dieses Prinzips - durch die Dominanz des Vorsichtsprinzips und des Gläubigerschutzgedankens²⁰³ - dem für das kommunale Rechnungswesen wichtigen Erfordernis der objektiven Informationsvermittlung.²⁰⁴ Das Realisationsprinzip muss jedoch systemnotwendig auch im kommunalen Rechnungswesen beachtet werden, denn es ist eine fundamentale Grundlage des Nettoressourcenverbrauchskonzepts und dient nach LÜDER Schutzzwecken.²⁰⁵ Allerdings gibt es Einschränkungen im Vergleich zum kaufmännischen Bereich:²⁰⁶ für Ansatzentscheidungen ist es - insbesondere bei einem Streben nach intergenerativer Lastenverteilung - unerlässlich (z.B. Ansatz von Rückstellungen und Abschreibungen). Da es in Bezug auf Bewertungsentscheidungen jedoch „übervorsichtig“ erscheint (Chancen und Risiken werden ungleich gewichtet), ist es auf ein objektivere Maß zu begrenzen.²⁰⁷ Ergo: das Realisationsprinzip ist beim Ansatz dem Grunde nach übertragbar, jedoch nicht beim Ansatz der Höhe nach.²⁰⁸ Insbesondere das Anschaffungswertprinzip ist abzulehnen. Auch hinsichtlich des Realisationszeitpunktes gibt es gewichtige Unterschiede. Wie im privatwirtschaftlichen Rechnungswesen gelten zunächst Erträge, die auf einer zweiseitigen Verpflichtung (Austauschbeziehung - z.B. Gebühren) beruhen, in der Rechnungsperiode als realisiert.²⁰⁹ Dasselbe gilt auch für Aufwendungen, die unmittelbar mit Erträgen zusammenhängen. In der öffentlichen Verwaltung haben jedoch einseitige, nicht auf einen Leistungsaustausch ausgerichtete Geschäftsvorfälle (keine kausale Beziehung zwischen Aufwendungen und Erträgen, z.B. Steuern) eine herausragende Bedeutung.²¹⁰ Folglich bedarf es hier keiner Gegenleistung, weshalb eine Realisation gebunden an den Umsatzakt (Leistungszeitpunkt) für viele Verwaltungsakte wenig praktikabel erscheint.²¹¹ Nach LÜDER ist es deshalb sinnvoller, am Rechtsakt anzuknüpfen und den Realisationszeitpunkt an die Entstehung eines rechtswirksamen Anspruchs oder einer Schuld zu binden.²¹²</p>	

¹⁹⁶ Vgl. Schmalenbach, E. (1953), S. 61 ff., Moxter, A. (2003), S. 41 ff., Coenenberg, A. G. (2005), S. 41 f.

¹⁹⁷ Vgl. Schmalenbach, E. (1925), S. 147.

¹⁹⁸ Vgl. Moxter, A. (1986), S. 17.

¹⁹⁹ Vgl. Hewer, A. (2003), S. 24.

²⁰⁰ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 265 ff. und Diemer, R. (1996), S. 231.

²⁰¹ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J. (1995), S. 161 ff., Tz. 319 ff.

²⁰² Vgl. Leffson, U. (1987), S. 248 f. und Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 130.

²⁰³ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 274.

²⁰⁴ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 231.

²⁰⁵ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 82 und Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 29 f.

²⁰⁶ Vgl. Lüder, K. (1986), S. 94 und Lüder, K. (1991a), S. 173.

²⁰⁷ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 93.

²⁰⁸ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 237.

²⁰⁹ Vgl. Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2004), S. 200.

²¹⁰ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 9.

²¹¹ Vgl. Hewer, A. (2003), S. 25.

²¹² Vgl. Lüder, K. (1986), S. 94.

<p>Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach („accrual principle“)²¹³ wesentlich; Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach („matching principle“) eingeschränkt</p>	<p>HGB: § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. HS HGB (Ergänzung zum Realisationsprinzip²¹⁴) IPSAS: RK 95 (der Sache nach) und RK 22 (der Zeit nach)</p>
<p>DEFINITION: Wird ein Vermögensgegenstand / -wert bzw. eine Leistung verkauft, müssen den realisierten Erträgen diejenigen Aufwendungen gegenübergestellt werden, die sie begründet haben.²¹⁵ Dies dient dem Rechenschaftszweck und der Ermittlung eines sachgerechten Erfolgsausweises.²¹⁶ Diese Zurechnung von Aufwendungen zu Erträgen erfolgt nach zwei Grundsätzen:²¹⁷</p> <p>a) Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach (sog. „matching principle“): ist weitestgehend durch das Realisationsprinzip abgedeckt,²¹⁸ es wird eine inhaltliche Beziehung zwischen Werteverzehr und Werteentstehung gesucht - Aufwendungen, die unmittelbar mit Erträgen zusammenhängen, sollen derselben Periode zugerechnet werden wie die Erträge. D.h. es muss zwischen beiden Größen eine Mittel-Zweck-Beziehung bestehen²¹⁹ - u.a. Anwendung des Finalprinzips. Wenn ein sachlicher Zusammenhang nicht hergestellt werden kann, sollen die Aufwendungen in der Periode erfasst werden, in der sie angefallen sind.²²⁰</p> <p>b) Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach (sog. „accrual principle“) - der Periodisierungsgrundsatz: Aufwendungen und Erträge sind unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung stets zum Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu erfassen und grundsätzlich zeitanteilig / periodengenau („pro rata temporis“) den einzelnen Rechnungsperioden zuzurechnen; periodenfremde und Aufwendungen ohne Gegenleistung sind in der Periode des Bekanntwerdens zu berücksichtigen.²²¹</p> <hr/> <p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Für das kommunale Rechnungswesen sind beide Grundsätze unterschiedlich wichtig: Aufgrund der Natur der Aufwendungen und Erträge im kommunalen Bereich (überwiegend ohne Gegenleistung, d.h. fehlender Zusammenhang) stehen diese meist nicht in einem kausalen, reziproken Zusammenhang zueinander²²² - damit kann das „matching principle“ nur schwer angewandt werden.²²³ Sollte dennoch in der Kommune verwirklichte Leistungen bzw. Erträge den dazu erforderlichen Aufwendungen zuordenbar sein, ist eine analoge Anwendung des kaufmännischen Prinzips zwingend. Noch ein weiterer Grund spricht jedoch für eine nachgeordnete Bedeutung dieses Grundsatzes: die durch ihn bezweckte Ermittlung und der Ausweis des zutreffenden Erfolgs / Gewinns hat im Rechnungswesen nicht-gewinnorientierter Institutionen kaum Bedeutung - daher ist die Abgrenzung der Sache nach (soweit ausdrücklich gewinnbezogen) für die GoöB nahezu bedeutungslos.²²⁴ Der Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach ist auf kommunale Verhältnisse als identischer Grundsatz leicht übertragbar.²²⁵ Ihm kommt wegen des meist „fehlenden Leistungsbezugs finanzieller Transaktionen“ eine besondere Bedeutung zu.²²⁶ Verständlich wird dies, wenn man beachtet, dass auch in privatwirtschaftlichen Unternehmungen dieser Grundsatz angewandt werden muss, wenn nicht der Sache nach abgegrenzt werden kann.²²⁷ Dies ist eben in Kommunalverwaltungen der Normalfall.</p>	

Quelle: Eigene Darstellung.

²¹³ Vgl. Moxter, A. (1985), S. 22 sowie Leffson, U. (1987), S. 299 ff. sowie Streim, H. (1999), S. 321.

²¹⁴ Vgl. Moxter, A. (1984b), S. 1783 f.

²¹⁵ Vgl. Ingram, R. W./Petersen, R./Martin, S. W. (1991), S. 9 und Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 133 f.

²¹⁶ Vgl. Baetge, J./Zülch, H., in: Wysocki, K. v. (1984 ff.), Abt. I/2, Rz. 79 f.

²¹⁷ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 299 ff.

²¹⁸ Vgl. Hewer, A. (2003), S. 24.

²¹⁹ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 300.

²²⁰ Vgl. Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 220 f., Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 147 f. sowie Coenberg, A. G. (2005), S. 42.

²²¹ Vgl. Baetge, J./Ziesemer, S., in: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2002), § 252 HGB, Rz. 187 sowie Coenberg, A. G. (2005), S. 43, Budäus, D. (2006), S. 15 und Lüder, K. (2006), S. 607.

²²² Vgl. Anthony, R. N. (1989), S. 27.

²²³ Vgl. Lüder, K. (2001), S. 38, Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2004), S. 200 sowie Lüder, K. (2005), S. 39, Budäus, D. (2006), S. 15 sowie Lüder, K. (2006), S. 608.

²²⁴ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 237 und Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 3.

²²⁵ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 237.

²²⁶ Lüder, K. (2001), S. 38; vgl. außerdem Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2004), S. 200 sowie ergänzend Lüder, K. u.a. (1991), S. 89 und Hewer, A. (2003), S. 25.

²²⁷ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 305 sowie Diemer, R. (1996), S. 233.

Anlage 7: Ansatzgrundsätze für die kommunale Vermögensrechnung als Bestandteil der GoöB

Aktivierungsgrundsatz	
>> Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	<i>HGB</i> : § 246 Abs. 1 HGB <i>IPSAS</i> : RK 56 und RK 57
<p>DEFINITION: „Ein Gut ist grundsätzlich dann zu aktivieren, wenn es einen Vermögensgegenstand verkörpert“.²²⁸ Ein Vermögensgegenstand nach HGB-Verständnis liegt wiederum dann vor (abstrakte Aktivierungsfähigkeit), wenn die Kriterien der selbständigen Verwertbarkeit und der bilanziellen Greifbarkeit erfüllt sind, die im Weiteren erläutert werden. Als Aktivierungsvoraussetzung muss jedoch gegeben sein, dass der Vermögensgegenstand / -wert dem Bilanzierenden rechtlich zuzurechnen ist. Es ist jedoch auch eine Ausnahme möglich, wenn ein wirtschaftlicher Eigentümer existiert, der „rechtlich abgesichert, derart über Substanz und Ertrag verfügt, dass das sachenrechtliche Eigentum wirtschaftlich entleert ist.“²²⁹</p>	
<p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Üblicherweise sind wirtschaftliches und rechtliches Eigentum bei einer Kommune deckungsgleich (Ausnahme: Leasing).²³⁰ „Alle selbständig verwertbaren und bewertbaren Güter, die sich mindestens im wirtschaftlichen Eigentum einer Gebietskörperschaft befinden, sind zu aktivieren (Aktivierungsgrundsatz).“²³¹ „Unter Verwertbarkeit wird dabei die Veräußerung, die entgeltliche Nutzungsüberlassung sowie der bedingte Verzicht verstanden.“²³² Das engere Kriterium der abstrakten Einzelveräußerbarkeit ist auf öffentliche Haushalte übertragbar. Dort ist Vermögen als Nutzenpotential für die kommunale Aufgabenerfüllung zu interpretieren.²³³ Das öffentliche Vermögen hat also eine andere Funktion als sein privatwirtschaftliches Äquivalent. Daher gleichen sich die aus den Definitionsgrundsätzen abzuleitenden Ansatz- und Bewertungsregeln zwar formal, jedoch existieren inhaltlich Unterschiede.²³⁴</p>	
>> Kriterium der Verwertbarkeit	<i>HGB</i> : § 253 HGB <i>IPSAS</i> : RK 55c
<p>DEFINITION: Das Kriterium der selbständigen Verwertbarkeit liegt dann vor, wenn eine Sache, ein Recht oder ein wirtschaftlicher Wert die Definition eines Vermögensgegenstandes / -wertes erfüllt und außerhalb der Unternehmung dazu eingesetzt werden kann, Schulden zu begleichen / zu decken.²³⁵ Bewertbarkeit liegt vor, wenn sich „ein Bilanzwert nach objektiven Kriterien ermitteln lässt“.²³⁶</p>	
<p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Dieses Kriterium kann aufgrund der grundlegenden Eigenschaft von öffentlichen Ressourcen nicht unmittelbar übernommen werden. Diese sind nämlich nur zur öffentlichen Aufgabenerfüllung vorgesehen und von der entgeltlichen Verwertung entsprechend ausgeschlossen. Im Rahmen der Bewertung wird im Weiteren der Nutzwertbeitrag zur öffentlichen Aufgabenerfüllung als theoretisch korrekter Wert eines Aktivums angenommen. Grundlage ist der Vorschlag im Schrifttum, das Kriterium der Verwertbarkeit für Kommunen im Sinne von Nützlichkeit bzw. Nutzenpotential für die öffentliche Aufgabenerfüllung zu interpretieren.²³⁷</p>	

²²⁸ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 129, Hervorhebung durch Verfasser

²²⁹ Moxter, A. (2003), S. 70

²³⁰ Vgl. Lüder, K. (2001), S. 40 sowie Hewer, A. (2003), S. 26.

²³¹ Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2005), S. 4; vgl. dazu auch Lüder, K. (2001), S. 39.

²³² Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 157

²³³ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 237.

²³⁴ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 230 f.

²³⁵ Vgl. Simon, H. V. (1899), S. 169 und Baetge, J./Kirsch, H.-J. (1995), S. 164, Tz. 327 sowie Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 129.

²³⁶ Moxter, A. (2003), S. 86

²³⁷ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 79.

<p>>> Kriterium der bilanziellen Greifbarkeit²³⁸ / Bewertbarkeit</p>	<p><i>HGB</i>: § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB <i>IPSAS</i>: RK 56, RK 83, RK 85, RK 86</p>
<p>DEFINITION: Bilanzielle Greifbarkeit liegt vor, wenn ein Vermögensgegenstand / -wert innerhalb des Gesamtvermögens - unabhängig von anderen Gütern - einen eigenen, abgrenzbaren Wert aufweist.²³⁹ Insbesondere darf es sich nicht um einen rein wirtschaftlichen Vorteil handeln, bei dem die Gefahr besteht, dass er sich ins Allgemeine verflüchtigt.</p>	
<p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Da auch im kommunalen Abschluss eine möglichst willkürfreie und objektive Darstellung der Vermögenslage erfolgen soll, ist die Aufnahme dieses Kriteriums in die GoöB zwingend. Würde man bilanziell nicht greifbare, immaterielle Werte in der kommunalen Bilanz ansetzen, wäre die Information kaum verlässlich.²⁴⁰</p>	
<p>Passivierungsgrundsatz</p>	<p><i>HGB</i>: § 246 Abs. 1 HGB <i>IPSAS</i>: RK 60-64 und 91</p>
<p>DEFINITION: Abstrakte Passivierungsfähigkeit definiert die bloße Existenz einer Schuld. Grundsätzlich sind Schulden passivierungspflichtig,²⁴¹ sofern gleichzeitig die folgenden drei Kriterien erfüllt sind (Passivierungsgrundsatz):²⁴²</p> <p>a) es handelt sich um eine rechtliche oder wirtschaftliche Außenverpflichtung bzw. um eine Innenverpflichtung „gegen sich selbst“ i.S. einer objektiven, pflichtähnlichen Notwendigkeit eines Leistungszwangs;²⁴³</p> <p>b) die Verpflichtung führt zukünftig zu einer wirtschaftlichen Belastung (Bruttovermögensminderung);²⁴⁴</p> <p>c) die Verpflichtung ist bilanziell greifbar und zusätzlich zumindest grob quantifizierbar.</p> <p>Wenn eine Verpflichtung „dem Grunde, der Höhe oder dem Fälligkeitszeitpunkt nach“ unsicher, jedoch wahrscheinlich und wenigstens im Rahmen einer Bandbreite quantifizierbar ist, muss zwingend eine Rückstellung gebildet werden (Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme).²⁴⁵</p>	
<p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Genannte Kriterien sind prinzipiell in sinnvoller Weise auf das kommunale Rechnungswesen übertragbar.²⁴⁶ Allerdings müssen sie durch das Realisationsprinzip teilweise konkretisiert werden: so sind Rückstellungen nur zu bilden, „wenn der aus den eingegangenen Verpflichtungen resultierende Ressourcenverbrauch nicht zeitsynchron mit den zu leistenden Zahlungen, sondern vorher erfolgt“. ²⁴⁷ Damit dürfen von den Kommunen für Sozialleistungen (reine Transfers, denen keine Gegenleistung entgegensteht; hier sind allerdings nicht Pensionen gemeint) keine Rückstellungen angesetzt werden.</p>	
<p>Materielle Bilanzkontinuität</p>	<p><i>HGB</i>: § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB <i>IPSAS</i>: RK 40</p>
<p>DEFINITION: Die sog. materielle Bilanzkontinuität umfasst die Beibehaltung angewandter Bewertungsvorschriften bei zukünftigen Jahresabschlüssen.</p>	
<p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: I.S. der Bereitstellung objektiver, nachvollziehbarer Daten im kommunalen Abschluss auf öffentliche Haushalte übertragbar.</p>	

Quelle: Eigene Darstellung.

²³⁸ Vgl. Moxter, A. (2003), S. 73 ff.

²³⁹ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J. (1995), S. 167, Tz. 333.

²⁴⁰ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 80 f.

²⁴¹ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 129.

²⁴² Vgl. Baetge, J. (1993), Sp. 867, Thiele, S., in: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2002), § 246 HGB, Rz. 101-118; Zum bilanzrechtlichen Schuldbegriff siehe ferner Ellrott, H. (2006), § 247 HGB, Rz. 201-207.

²⁴³ Vgl. Moxter, A. (2003), S. 113 ff.

²⁴⁴ Vgl. Moxter, A. (2003), S. 97 ff.

²⁴⁵ Vgl. Moxter, A. (2003), S. 116 ff. und Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 130.

²⁴⁶ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 235 und Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2004), S. 201.

²⁴⁷ Lüder, K. (2001), S. 40

Anlage 8: Kommunale Kapitalerhaltungsgrundsätze als Bestandteil der GoöB

Geringe Bedeutung des Vorsichtsprinzips ²⁴⁸ („prudence“ oder „conservatism“)	<i>HGB</i> : § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB <i>IPSAS</i> : RK 37
<p>DEFINITION des Vorsichtsprinzips: Gegenstände und Schulden sind vorsichtig zu bewerten. Nach <i>SCHMALENBACH</i> ist „ein zu hoch berechneter Gewinn für den Betrieb selbst und für die Betriebs-eigner wesentlich gefährlicher als ein zu niedrig berechneter Gewinn“²⁴⁹ - in Abwägung mit dem Rechenschaftszweck steht für ihn eine „vorsichtliche Gewinnermittlung“ im Vordergrund.²⁵⁰ Der Kaufmann - so <i>LEFFSON</i> - solle sich lieber arm als reich rechnen.²⁵¹ Eine vorsichtige Bewertung i.S. einer Überbewertung der Schulden und einer Unterbewertung der Vermögensgegenstände²⁵² / -werte führt zu einer Gewinnminderung, einer Minderung des Ausschüttungspotentials und gleichzeitig auch zur Legung von stillen Rücklagen / Reserven.²⁵³ Dadurch wird die finanzielle Lage allerdings verschleiert - insbesondere stille Rücklagen sind abzulehnen,²⁵⁴ da sie für die Adressaten nicht einsichtig sind und dadurch dem Rechenschaftszweck entgegenwirken. Es dürfen demnach nicht beliebige Über- und Unterbewertungen vollzogen werden - die Ermessensspielräume werden durch die Rahmegrundsätze der Willkürfreiheit und Neutralität begrenzt.²⁵⁵ Im Rahmen der internationalen Standards ist „prudence“ oder „conservatism“ deshalb nicht so umfassend definiert, wie nach HGB: „Prudence“ bezieht sich insbesondere auf die Unsicherheit unter der bilanziert wird und mit der vorsichtig verfahren werden sollte: „the inclusion of a degree of caution in the exercise of the judgements needed in making the estimates required under conditions of uncertainty, such that assets or income are not overstated and liabilities or expenses are not understated.“²⁵⁶ Also auch hier findet ein asymmetrisches Vorsichtsverständnis Anwendung.²⁵⁷</p> <hr/> <p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Nach <i>LÜDER</i> darf im öffentlichen Rechnungswesen das Vorsichtsprinzip unberücksichtigt bleiben,²⁵⁸ denn dieses ist maßgeblich durch den Gedanken des Gläubigerschutzes geprägt - Kommunalverwaltungen unterliegen jedoch nicht der Insolvenz-Gefahr.²⁵⁹ <i>LÜDER</i> und <i>HEWER</i> nennen noch einen weiteren Punkt, weshalb dieser Grundsatz nicht in die GoöB Einzug halten sollte: es existiert keine Ausschüttungsbemessungsfunktion im öffentlichen Rechnungswesen, d.h. ein möglicherweise positives Ergebnis kann nicht abfließen, weshalb Abweichungen vom AHK-Prinzip möglich sein sollten, sofern sie das Bild der finanziellen Lage verbessern.²⁶⁰ <i>BOLSENKÖTTER ET AL.</i> widersprechen den zuvor erwähnten Argumenten: Auch dieser Grundsatz sei im öffentlichen Verwaltungsabschluss anwendbar - allerdings beharren sie aus Objektivierungsgesichtspunkten auf eine Beschränkung der handelsrechtlichen Wahlrechte.²⁶¹ Gerade wenn das Vorsichtsprinzip im Sinne der Einschränkung von Ermessensspielräumen begriffen wird (formale Sorgfalt) und somit künftige Verluste oder bestehende Risiken aufdeckt werden, sei es nur natürlich, Vorsicht auch im kommunalen Rechnungswesen walten zu lassen.²⁶² Da der Verfasser beide Argumentationsstränge für in sich schlüssig hält, kommt er zum Schluss, dass das Vorsichtsprinzip bei der Rechnungslegung der öffentlichen Gebietskörperschaften zu beachten ist, allerdings nur eine nachrangige, im Vergleich zur Erwerbswirtschaft geringe Bedeutung hat.²⁶³ Im Sinne einer objektiven Rechenschaftslegung gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit sollten Wahlrechte jedoch davon ausgenommen werden.²⁶⁴</p>	

²⁴⁸ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 465 ff., Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 248 sowie Moxter, A. (2003), S. 33 ff. und Coenenberg, A. G. (2005), S. 45 f.

²⁴⁹ Vgl. Schmalenbach, E. (1953), S. 84.

²⁵⁰ Vgl. Schmalenbach, E. (1953), S. 91.

²⁵¹ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 466.

²⁵² Vgl. Schmalenbach, E. (1953), S. 135.

²⁵³ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 138 und Coenenberg, A. G. (2005), S. 46.

²⁵⁴ Vgl. Baetge, J./Ziesemer, S., in: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2002), § 252 HGB, Rz. 142 f.

²⁵⁵ Vgl. Pellens, B./Fülbier, R. U./Gassen, J. (2004), S. 106.

²⁵⁶ Vgl. IASB (1989), S. 317 - Framework Tz. 37.

²⁵⁷ Vgl. Flower, J./Ebberts, G. (2002), S. 297.

²⁵⁸ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 93 f. sowie Lüder, K. (1996), S. 42.

²⁵⁹ Vgl. Lüder, K. (2001), S. 39.

²⁶⁰ Vgl. Lüder, K. (2001), S. 39 und Hewer, A. (2003), S. 27 f.

²⁶¹ Vgl. Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 32.

²⁶² Vgl. Diemer, R. (1996), S. 236.

²⁶³ Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 21.

²⁶⁴ Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 29 f.

Richtigkeitsprinzip anstelle des Imparitätsprinzips	HGB: § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB IPSAS: --- ²⁶⁵
<p>DEFINITION des Imparitätsprinzips: Dem Imparitätsprinzip²⁶⁶ zufolge sind „alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen“²⁶⁷ – sie sind zu antizipieren. Dieses Prinzip wird oft als Unterfall des Vorsichtsprinzips bezeichnet: Auch wenn die künftigen negativen Erfolgskomponenten noch unrealisiert, allerdings wirtschaftlich verursacht sind, müssen sie bereits im abzuschließenden Geschäftsjahr als Aufwand in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden. Gewinne weist man - wie gezeigt - erst bei Realisation aus. Damit werden Gewinne und Verluste (man könnte auch sagen: Chancen und Risiken) ungleich, d.h. imparitatisch behandelt²⁶⁸ und die periodengerechte Gewinnermittlung durchbrochen.²⁶⁹ Ziel ist es, zu verhindern, dass Gewinne ausgeschüttet werden, die eventuell noch zur Deckung künftiger Verluste benötigt werden. Handelsrechtlich wird das Imparitätsprinzip durch die Niederstwertvorschriften²⁷⁰ auf der Aktivseite, das Höchstwertprinzip auf der Passivseite sowie durch die Ansatzpflicht von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und anderen Schuldverhältnissen auf der Passivseite konkretisiert.²⁷¹</p> <hr/> <p>BEACHTUNG IM KOMMUNALEN RECHNUNGSWESEN: Nach <i>BOLSENKÖTTER ET AL.</i> sollten auch im öffentlichen Sektor unrealisierte Verluste bereits angesetzt werden.²⁷² Dies macht allerdings nach Ermessen des Verfassers dort in Ermangelung des Vorsichtsprinzips wenig Sinn.²⁷³ Dreh- und Angelpunkt der kommunalen Rechnungslegung ist die objektive Darstellung der finanziellen Verhältnisse für die Adressaten (vgl. Anlage 3). Da im Falle der Kommunen keine Insolvenzgefahr besteht und Gewinne auch nicht ausgeschüttet werden, besteht kein Grund, Risiken und Chancen imparitatisch zu behandeln.²⁷⁴ Durch die Anwendung des Imparitätsprinzips wird nämlich die wichtige Informations- und Rechenschaftsfunktion des kommunalen Jahresabschlusses beeinträchtigt.²⁷⁵ Nach <i>DIEMER</i> sollte in der kommunalen Rechnungslegung das Imparitätsprinzip deshalb durch ein „Richtigkeitsprinzip“ ersetzt werden, das eine objektive und zeitlich abgegrenzte Informationsvermittlung sicherstellt.²⁷⁶</p>	

Quelle: Eigene Darstellung.

²⁶⁵ Das Imparitätsprinzip existiert im Rahmen der IPSAS nicht, vgl. Gleichbehandlung von „income“ and „expenses“ im „Framework“. Siehe hierzu IASB (1989), S. 327 - Framework Tz. 92 und Tz. 94.

²⁶⁶ Vgl. Leffson, U. (1987), S. 339 ff. und Coenenberg, A. G. (2005), S. 43 f.

²⁶⁷ § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (3. August 2005)

²⁶⁸ Vgl. Fudalla, M./Mühlen, M. zur/Wöste, C. (2005), S. 12 ff. Dem Realisationsprinzip zufolge sollten unrealisierte negative und positive Erfolgsbeiträge eigentlich durch ihre Nichterfassung gleich behandelt werden - man müsste also von einer Aufwandsantizipation Abstand nehmen. Durch das Imparitätsprinzip wird jedoch dem Gedanken der Vorsicht und der Kapitalerhaltung gefolgt - es sollen keine Beträge ausgeschüttet werden, die in folgenden Perioden zur Deckung eines negativen Erfolgs von Nöten sein könnten.

²⁶⁹ Vgl. Baetge, J./Hendler, M. (2000), S. 13 ff.

²⁷⁰ Vgl. Koch, H. (1957), S. 1 ff. Das *sog. Niederstwertprinzip* besagt, dass bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens im Falle dauernder Wertminderung(en) ggf. zusätzlich zu den planmäßigen Abschreibungen außerplanmäßig abzuschreiben ist. Vgl. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB. Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens gilt das *sog. strenge Niederstwertprinzip*. Danach sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese Gegenstände mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt. Vgl. § 253 Abs. 3 HGB (3. August 2005). Zur gesetzlichen Niederstwertvorschrift vgl. zudem Leffson, U. (1987), S. 421.

²⁷¹ Vgl. Moxter, A. (2003), S. 57 ff. und Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 137.

²⁷² Vgl. Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 29 f.

²⁷³ Vgl. Lüder, K. (1996), S. 42 und Budäus, D. (2006), S. 15.

²⁷⁴ Vgl. Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ (2004), S. 200.

²⁷⁵ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 136.

²⁷⁶ Vgl. Diemer, R. (1996), S. 236.

Anlage 9: Bewertungsmaßstäbe / Wertbegriffe nach HGB und IPSAS

Bewertungsmaßstäbe		
Wertbegriff	<i>Value term</i> <i>(engl. Terminus)</i>	Definition
Historische Kosten	<i>historical cost</i>	<p>► AKTIVA - Vermögensgegenstände / -werte („assets“): Betrag, der zum Zeitpunkt des Erwerbs / der Herstellung an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten entrichtet wurde. Herstellungskosten = „cost of conversion“ (engl.) Anschaffungskosten = „cost of purchase“ (engl.)</p> <p>► PASSIVA - Schuldposten („liabilities“): Betrag der erhaltenen Leistung, sofern ein schuldrechtliches Austauschverhältnis vorliegt; bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen ist es der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr voraussichtlich aufzuwendende Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten.</p>
Wiederbeschaffungskosten bzw. -wert / Tageswert	<i>current cost</i>	<p>► AKTIVA - Vermögensgegenstände / -werte („assets“): Betrag an Zahlungsmittel- und Zahlungsmitteläquivalenten, der zum gegenwärtigen Zeitpunkt zur Wiederbeschaffung eines identischen oder vergleichbaren Vermögensgegenstandes / -wertes aufgewendet werden müsste (fiktiver Anschaffungswert eines vorhandenen Vermögensgegenstandes / -wertes zum Bilanzstichtag).</p> <p>► PASSIVA - Schuldposten („liabilities“): Der undiskontierte Betrag an Zahlungsmitteln- und Zahlungsmitteläquivalenten, der zur Begleichung der Schuld erwartungsgemäß aufgewendet werden muss.</p>
Veräußerungswert Rückzahlungsbzw. Erfüllungsbetrag	<i>realisable / settlement value</i>	<p>► AKTIVA - Vermögensgegenstände / -werte („assets“): Der zum heutigen Zeitpunkt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr durch die Veräußerung des Vermögensgegenstandes / -wertes erzielbare Betrag.</p> <p>► PASSIVA - Schuldposten („liabilities“): Betrag an undiskontierten Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten, der zum Rückzahlungszeitpunkt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zur Begleichung / Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich aufzuwenden ist.</p>
Gegenwarts- / Barwert	<i>present value</i>	<p>► AKTIVA - Vermögensgegenstände / -werte („assets“): Barwert der Zahlungsmittelzuflüsse (Nettomittelzuflüsse), die der Vermögensgegenstand / -wert im gewöhnlichen Geschäftsverkehr voraussichtlich erzielen wird.</p> <p>► PASSIVA - Schuldposten („liabilities“): Gegenwartswert aus dem Barwert der Zahlungsmittelabflüsse (Nettomittelabfluss), die im normalen Geschäftsverlauf zur Begleichung der Verpflichtung voraussichtlich aufzuwenden sind; insbesondere bei Pensionsverpflichtungen anzuwenden</p>
Beizulegender (Zeit-)Wert²⁷⁷	<i>fair value</i>	<p>Betrag, der im Geschäftsverkehr zwischen sachverständigen und vertragswilligen Vertragspartnern unter Marktbedingungen erzielbar ist. Der „fair value“ entspricht insofern häufig dem Marktwert („market value“, siehe unten), wird aber auch umfassender - eben als beizulegender (Zeit-) Wert verwendet. Wenn kein Marktwert oder keine Verkehrsfähigkeit gegeben ist, ist je nach Vermögensgegenstand / -wert und Sachzusammenhang auf die Wiederbeschaffungskosten abzustellen. Generell ist bei der Ermittlung die gegenwärtige Nutzung mit in Betracht zu ziehen.</p>

²⁷⁷ Der Begriff „Zeitwert“ an sich ist kein fester Wertbegriff, sondern eher als Sammelbegriff zu verstehen; Zeitwerte sind unter Berücksichtigung des Einzelfalls nach kaufmännischer Vorsicht zu schätzen.

Marktwert	<i>market value</i>	Betrag, der auf einem aktiven Markt bei Erwerb aufzuwenden bzw. bei Veräußerung erzielbar ist.
Verkehrswert	<i>current market value / commercial value</i>	Resultiert aus dem erzielbaren Verkaufspreis eines Vermögensgegenstandes / -wertes, insbesondere im Bereich von Immobilien. Der Verkehrswert wird aufgrund von Ertrags-, Sach- oder Vergleichswerten ermittelt.
Erlös- / Erzielbarer Betrag	<i>recoverable amount</i>	Betrag, der durch die künftige Nutzung eines Vermögensgegenstandes / -wertes zufließen wird; der Restwert ist einzubeziehen. Bei dem erlösbaren Betrag handelt es sich nicht um diskontierte Beträge, sondern um Nominalwerte. In IAS 36 und IPSAS 21 ist dieser Wert definiert als der höhere der beiden Beträge aus dem Nettoveräußerungspreis („fair value less costs to sell“) und dem Nutzungswert („value in use“) eines Vermögenswertes.
Nettoveräußerungspreis	<i>fair value less costs to sell</i>	Beizulegender Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten; bzw. Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögensgegenstandes / -wertes oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit in einer Transaktion zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden könnte.
Nutzungswert	<i>value in use</i>	Barwert der geschätzten künftigen „cash flows“, die aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögensgegenstandes / -wertes und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer erwartet werden.
Nettoveräußerungswert	<i>net realisable value</i>	Der geschätzte, im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und der geschätzten notwendigen Vertriebskosten.
Buchwert	<i>carrying amount</i>	Betrag, mit dem ein Vermögensgegenstand / -wert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen und außerplanmäßigen Wertminderungsaufwendungen in der Vermögensrechnung / Bilanz angesetzt wird.
Betrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	---	Wager, undefinierter, unbestimmter Rechts- bzw. Gesetzesbegriff, den das HGB bei der Bewertung von Rückstellungen gebraucht.

Quelle: Eigene Darstellung, jedoch inhaltliche Anlehnung an IASB (1989), KGSt (1999), Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 251 f., Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 34 ff., Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 835 ff.

Anlage 10: Nutzungsdauerschätzungen für kommunales Vermögen

Die Nutzungsdauern jedes Gutes können aus Abschreibungstabellen (AfA²⁷⁸-Tabellen) des Bundesministerium der Finanzen entnommen werden; die KGSt sowie von andere Fachverbänden geben kommunalspezifische Orientierungsgrößen heraus. Diese müssen von den Kommunen ggf. ortsspezifisch abgeändert werden, damit die gewählten Abschreibungsdauern auch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln:

	Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (Jahre)			
	Konzept von <i>BOLSENKÖTTER ET AL.</i>	Pilotprojekt „Wiesloch“ (<i>LÜDER</i>)	<i>KGSt B 1/1999</i>	<i>IDW ERS ÖFA 1</i>
Verwaltungsgebäude	50-80	99	80-100	max. 50
Betriebs-, Lager-, Feuerweh- und Werkstattgebäude	40-60	99	20-100	max. 50
Gebäude für Schulen, kulturelle und soziale Einrichtungen	50-80	99	80-100	max. 50
Gebäudeeinrichtungen	---	20	---	---
Straßen, Plätze	10-60	25	20-50	---
Brücken, Tunnel	20-100	50	70-100	mind. 2%
Sportanlagen, Spielplätze	20	---	10-25	---

Quelle: Lüder, K./Behm, C./Cordes, U. (1998), Erläuterungsbericht S. 16 f. und Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettke, C. (2002b), S. 61.

²⁷⁸ AfA = Absetzung für Abnutzung; aus dem Steuerrecht resultierender Begriff für Abschreibung.

Anlage 11: Zeitwertverfahren der „kommunalen HGB-Rechnungslegung“

Zeitwertverfahren der „kommunalen HGB-Rechnungslegung“	
	Kommentierung
Ertragswertverfahren (§§ 15-20 WertV)	<p>Definition / Ermittlung: basiert auf der Kapitalwertrechnung; Grundlage der Zeitwertermittlung eines Vermögensgegenstandes nach dem Ertragswertverfahren ist die Abzinsung zukünftiger, nachhaltig erzielbarer finanzieller Überschüsse / Erträge (Zukunftserfolgswert). Zur Abzinsung der künftigen Überschüsse wird ein Zinssatz verwendet, der die marktübliche durchschnittliche Rendite widerspiegelt. Der ermittelte Barwert ist dann als der Wert zu sehen, der durch die Investition diese Verzinsung erbringt.</p> <p>Anwendung: Vermögensgegenstände, die zur nachhaltigen Erzielung von finanziellen Überschüssen gehalten werden²⁷⁹ (z.B. bei Verwaltungs- und Lagergebäuden bei marktgängiger Nutzung) und letztere für die Werteinschätzung am Markt im Vordergrund stehen. Voraussetzung ist also, dass es einen Markt für derartige Vermögensgegenstände gibt; im Falle kommunaler Vermögensgegenstände liegt jedoch meist fehlende Marktfähigkeit vor, da diese eine spezielle Zweckbestimmung und Bindung (meist Erfüllung hoheitlicher Aufgaben) haben und weder beliebig einsetzbar noch verkaufsfähig sind. Ferner sind die künftigen Erträge für den Wert des kommunalen Sachanlagevermögens meist auch nicht von Belang.</p>
Sachwertverfahren (§§ 21-25 WertV)	<p>Definition / Ermittlung: basiert auf vergangenen Anschaffungs- und Herstellungskosten.</p> <p>Anwendung: kommt zur Anwendung, wenn die Ersatzbeschaffungskosten des zu bestimmenden Objektes nach den Gepflogenheiten des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs wertbestimmend sind. Das Sachwertverfahren wird also bei Objekten angewandt, die nicht vorwiegend zur Erzielung von Gewinnen gehalten werden können oder bei denen es sich um Spezialvermögen handelt, welches von der Kommune verwendet wird, um ihre öffentlichen Aufgaben zu erfüllen. Für sie besteht i.d.R. kein wirklicher Markt (z.B. Schulen, Feuerwehrgebäude, Brücken).</p>
Vergleichswertverfahren (§§ 13-14 WertV)	<p>Definition / Ermittlung: es werden die Kaufpreise solcher Vermögensgegenstände herangezogen, die mit dem zu bewertenden Gegenstand hinreichend übereinstimmen (Vergleichswerte). Wesentlich ist eine Übereinstimmung der den Wert beeinflussenden Merkmale.</p> <p>Anwendung: das Vergleichswertverfahren kommt vor allem bei Vermögensgegenständen zur Anwendung, die typisiert sind; es müssen zur Anwendung also vergleichbare Gegenstände herangezogen werden können (z.B. kommunale Ein-, Zweifamilienhäuser, Miet- und Eigentumswohnungen).</p>
Substanzwertverfahren	<p>Definition / Ermittlung: Substanzwertverfahren ermitteln den Zeitwert aus den Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten des entsprechenden Vermögensgegenstandes abzüglich eventueller Abschläge für Nutzung und Mängel.</p> <p>Anwendung: Dieses Verfahren kommt dann in Frage, wenn der betreffende Vermögensgegenstand nicht mit Gewinnerzielungsabsicht gehalten wird, sondern der allgemeinen Wohlfahrt, der Daseinsvorsorge oder anderen gemeinnützigen Zwecken dient bzw. wenn der nach dem öffentlichen Zweck gerechtfertigte Substanzwert über dem Ertragswert liegt.</p>

Quelle: Eigene Darstellung, inhaltliche Anlehnung an Bolsenkötter, H./Detemple, P./Marettek, C. (2002b), S. 42 ff. und Fudalla, M./Wöste, C. (2005), S. 16 f.

²⁷⁹ Man beachte, dass nach den Wirtschaftsgrundsätzen des Kommunalrechts das Ertragsziel dem öffentlichen Zweck unterzuordnen ist.

Anlage 12: „Impairment“ kommunalen Vermögens (IPSAS 21 / IAS 36)

• Außerplanmäßige Abschreibungen / Wertminderung

Nach **IPSAS 21** sowie dem diesen zugrunde liegenden **IAS 36**, muss bei Sachanlagen zu jedem Bilanzstichtag geprüft werden, ob eine Wertminderung vorliegt.²⁸⁰ Hierzu wird ein Niederwerttest („impairment“-Test) durchgeführt. „Impairment“ ist hierbei definiert als „loss in the future economic benefits or service potential of an asset, over and above the systematic recognition of the loss of the asset’s future economic benefits or service potential through depreciation.“²⁸¹ Mittels des Werthaltigkeitstest, soll also ein event. Verlust am Nutzen oder Dienstleistungspotential eines Vermögenswertes festgestellt werden, der eine außerplanmäßige Abschreibung nach sich ziehen muss. Die Unterschiede zwischen IPSAS 21 und IAS 36 sind marginal, dennoch sind die jeweiligen **Anwendungsbereiche klar abgegrenzt**. Dies führt dazu, dass auch *explizit* ein Standard des IASB in der kommunalen Rechnungslegung Bedeutung beigemessen bekommt. IAS 36 beschäftigt sich mit dem „impairment“ von „cash-generating assets“ profitorientierter Unternehmen.²⁸² „Cash-generating assets“ sind dabei als „assets held to generate a commercial return“²⁸³ definiert, also Güter, die vornehmlich zur Generierung eines Ertrags respektive Gewinns gehalten werden.²⁸⁴ IPSAS 21 nimmt sich hingegen ausschließlich dem „impairment“ von Vermögenswerten im öffentlichen Sektor (im Sinne der Kernverwaltung als Fokus der vorliegenden Arbeit) an, die nicht (rein) aus Ertragsgesichtspunkten gehalten werden („non-cash-generating assets“).²⁸⁵ Bei den meisten Vermögenswerten, die sich im Eigentum bzw. Besitz einer Kommune befinden, handelt es sich um „non-cash-generating assets“. Natürlich existieren auch in Verfügungsbereich einer öffentlichen Gebietskörperschaft „assets“, die aus rein finanziellen, gewinngenerierenden Aspekten gehalten werden (vgl. IPSAS 16 „Investment property“).²⁸⁶ Ausschließlich für diese Güter (ganz gleich, ob „at cost“ oder „at fair value“ in der Bilanz ausgewiesen) verweist IPSAS 21 jedoch auf die Anwendung des entsprechenden IASB-Standards: „IPSAS 21, however, requires that the impairment of cash-generating assets of public sector entities be accounted for under IAS 36.“²⁸⁷ So gelangt IAS 36 auch in der Kommunalverwaltung zur Anwendung.²⁸⁸

²⁸⁰ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 9.

²⁸¹ IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 Definitions; vgl. auch Tz. 19.

²⁸² Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 2-5.

²⁸³ IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 Definitions; vgl. auch Tz. 16.

²⁸⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 16 f.

²⁸⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 4 und Tz. 5 sowie Tz. 47.

²⁸⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 17.

²⁸⁷ IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Comparison with IAS 36; siehe ferner Tz. 4

²⁸⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 5 und Tz. 11.

Im Gegensatz zu IAS 36, darf IPSAS 21 nicht auf „assets“ angewendet werden, die zum Bilanzstichtag neubewertet wurden, d.h. Vermögenswerte, bei denen die „erlaubte alternative Bilanzierungsmethode“ nach IPSAS 17 angewandt wurde („allowed alternative treatment“; d.h. Bilanzierung zu „fair value“), dürfen nach IPSAS 21 keinem weiteren „impairment“ unterzogen werden.²⁸⁹ Gleiches gilt auch für Investitionsgüter, die nach IPSAS 16 gemäß dem „fair value model“ und nicht dem alternativen „cost model“ bewertet wurden.²⁹⁰ Der Grund hierfür liegt darin, dass das IPSASB bei einer Bilanzierung nach „fair value“ ohnehin von einer regulären Bemessung („revaluation with sufficient regularity“) des Wertes von „assets“ ausgeht. Ein weiterer „impairment“-Test erscheint deshalb tatsächlich wenig sinnvoll.²⁹¹ Die **Bewertung des Wertminderungsaufwandes**²⁹² bemisst sich nach IPSAS 21 und IAS 36 vom Grunde her identisch: „An impairment loss of a non-cash-generating asset is the amount by which the carrying amount of an asset exceeds its recoverable service amount.“²⁹³ Nur wenn der **erzielbare Betrag** („recoverable (service) amount“²⁹⁴) **eines „assets“ unter dessen Restbuchwert** („carrying amount“²⁹⁵) **gesunken ist**, muss eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen.²⁹⁶ Unabhängig von der Wertminderungsdauer besteht eine Abschreibungspflicht.²⁹⁷ Der erzielbare Betrag ist das Maximum aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten („fair value less costs to sell“) und Nutzungswert („value in use“);²⁹⁸ er ist grundsätzlich für jedes einzelne „assets“ zu ermitteln.²⁹⁹ Dies impliziert, dass grundsätzlich nicht beide Werte ermittelt werden müssen; sollte einer der beiden Werte höher als der bilanzielle Restbuchwert sein, entfällt sowieso die Notwendigkeit eines „impairments“.³⁰⁰ Existente **Unterschiede zwischen den beiden Standards sind definitiver Art**. So ist der **Nutzungswert** („value in use“) nach IAS und IPSAS unterschiedlich definiert - gemein ist nur, dass es sich um einen *unternehmensinternen Wert* handelt. Nach IAS 36 Tz. 30 bis Tz. 57 ist der Nutzungswert als Barwert definiert, bei dem die zukünftigen Zahlungsströme des „assets“ mit einem Zinssatz diskontiert werden (Zeit-

²⁸⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 2 (e) sowie Tz. 10.

²⁹⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 2 (d) sowie Tz. 9.

²⁹¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 9 sowie Tz. 10.

²⁹² Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 58-64 und IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 47-53.

²⁹³ IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 Definitions; vgl. ergänzend Tz. 48 des gleichen Standards sowie IASB (1998e), IAS 36, Tz. 6 und Tz. 59.

²⁹⁴ Der „recoverable amount“ nach IAS 36 wird bei IPSAS 21 zum „recoverable service amount“.

²⁹⁵ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 6 und IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 Definitions. Ferner siehe Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2005), S. 836.

²⁹⁶ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 59 und IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 i.V.m. Tz. 21, vgl. ferner Vogelpoth, N./Dörschell, A. (2001), S. 760 und Bolsenkötter, H. (2006), S. 19 f.

²⁹⁷ Vgl. Buchholz, R. (2004), S. 130 f.

²⁹⁸ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 6 und IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 Definitions.

²⁹⁹ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 18-57, IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 i.V.m. Tz. 32.

³⁰⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 32.

wert der zukünftigen „cash flows“ eines Vermögenswertes).³⁰¹ Die Abzinsung erfolgt mit einem sicheren Zinssatz.³⁰² Nach IPSAS 21 Tz. 14 sowie Tz. 40 bemisst sich der „value in use“ als das überbleibende wirtschaftliche Nutzen- oder Dienstleistungspotential eines Vermögenswertes („the present value of the asset’s remaining service potential“³⁰³). Damit trägt IPSAS 21 der Besonderheit des öffentlichen Sektors Rechnung, dass Vermögenswerte häufig gemäß ihrer Zwecksetzung keine Erträge generieren und dass keine „CGUs“ gebildet werden können.³⁰⁴ Soweit ist dieser Wert allerdings immer noch recht *vague*. Deshalb ist einer der drei folgenden Ansätze, die in den Tz. 41 bis 45 erläutert werden, anzuwenden:³⁰⁵ „depreciated replacement cost approach“ - Fortgeschriebene Ersatzkosten-Ansatz, „restoration cost approach“ - Instandsetzungskosten-Ansatz bzw. „service units approach“ - Servicepotential-Ansatz. Der „**fair value less costs to sell**“ als *unternehmensexternen Wert* bestimmt sich gemäß den beiden Standards in gleicher Weise:³⁰⁶ wie bereits erwähnt, ist dies der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen Parteien getauscht werden könnte („binding sale agreement in an arm’s length transaction“), wobei die notwendigen Veräußerungskosten (Transportkosten) zu vermindern sind.³⁰⁷ Damit ist der Absatzmarkt von Bedeutung, so dass dieser Wert als Nettoveräußerungspreis anzusehen ist. Wenn es keine solche verbindliche Kaufvereinbarung („binding sale agreement“) gibt, der Vermögenswert jedoch an einem aktiven Markt³⁰⁸ gehandelt wird, kann auch ein aktueller Marktpreis („current bid price“) abzüglich der Veräußerungskosten herangezogen werden.³⁰⁹ Existiert weder eine Kaufvereinbarung noch ein aktiver Markt, muss der „fair value less costs to sell“ unter Hinzuziehung der besten verfügbaren Informationen („estimates, averages and computational“) ermittelt werden, sofern diese einen Wertansatz ermöglichen, der den beiden Erstgenannten in ihrem Informationswert gleichzusetzen ist.³¹⁰

³⁰¹ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 30-57.

³⁰² Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 55-57.

³⁰³ IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 Definitions

³⁰⁴ Vgl. Bolsenkötter, H. (2006), S. 20.

³⁰⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 und Tz. 40.

³⁰⁶ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 25-29 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 36-39.

³⁰⁷ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 25 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 36.

³⁰⁸ Ein *aktiver Markt* ist in IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 14 als ein Markt definiert, auf dem die folgenden drei Kriterien erfüllt sind: 1. das gehandelte Gut ist homogen, 2. kaufwillige Verkäufer und Käufer können sich jederzeit auf dem Markt finden, 3. die Preise werden offen gehandelt.

³⁰⁹ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 26 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 37.

³¹⁰ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 27 und IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 38, Tz. 33 ff.

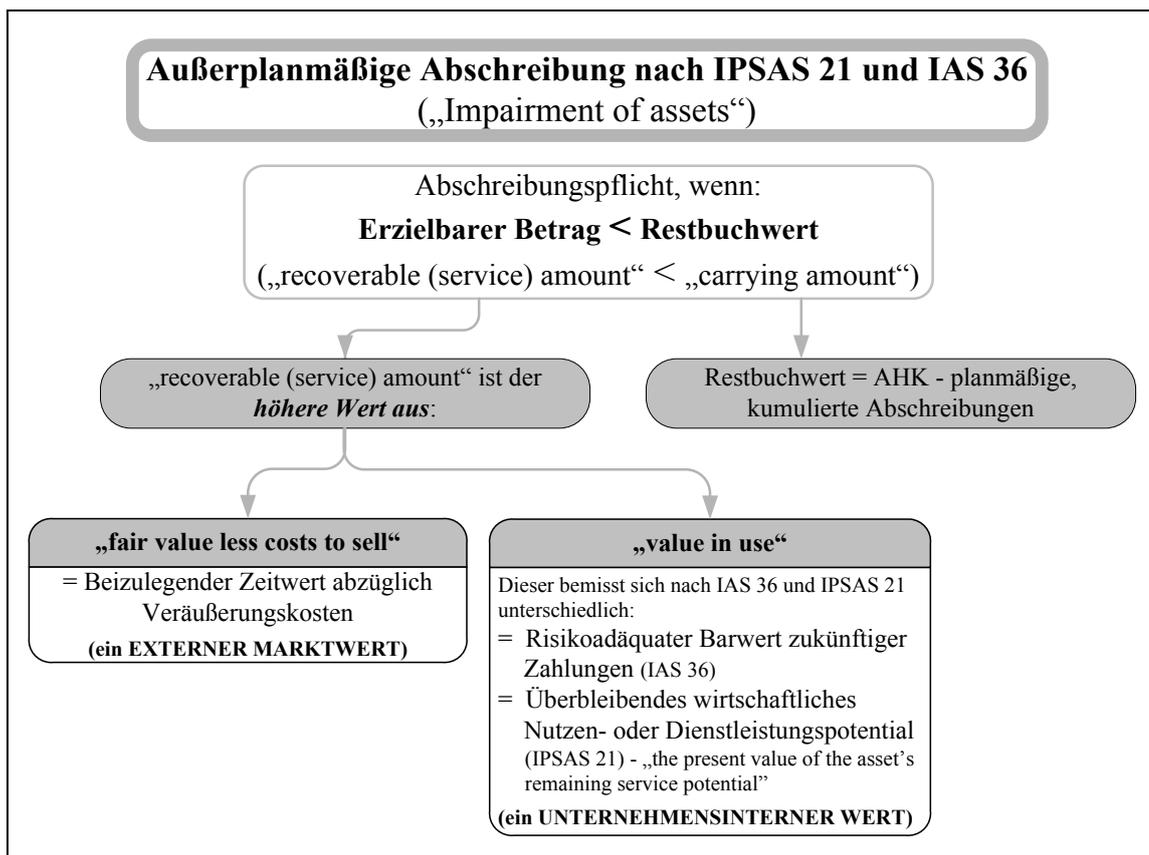


Abb. 25: „Impairment of assets“ nach IPSAS 21 vs. IAS 36

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Buchholz, R. (2004), S. 133 sowie Coenenberg, A. G. (2005), S. 20.

Ein **weiterer Unterschied** existiert **hinsichtlich der Zulässigkeit von Einzel- oder Gesamtbewertungsmaßnahmen**: nach IAS werden üblicherweise mehrere Vermögenswerte zu „cash-generating units“ (CGUs) zusammengefasst.³¹¹ Sie sind die kleinste identifizierbare Gruppe von „assets“, die unabhängig von anderen Gruppen oder einzelnen Vermögenswerten gemeinsam einen „cash flow“ erwirtschaften.³¹² IPSAS 21 führt hierzu aus: „there is no equivalent in IPSAS 21 for a cash-generating unit as defined in IAS 36“³¹³. Nach IPSAS muss deshalb jeder einzelne Gegenstand - sei er auch von noch so marginalem Wert - regelmäßig als eigene Einheit einem „impairment“ unterzogen werden. Die vereinfachende Methode CGUs bei der Bewertung zu Hilfe zu ziehen, um den Ermittlungsaufwand in Grenzen zu halten, entfällt für Kommunen.

Da eine Überprüfung auf Werthaltigkeit aller Vermögenswerte sehr aufwendig ist, soll zunächst kontrolliert werden, ob dafür überhaupt **Anzeichen** vorliegen.³¹⁴ Nach internationaler Auffassung existieren deshalb Indikatoren, die vor Durchführung eines „impairments“ vorliegen müssen, um nicht unnötigen Arbeitsaufwand zu generieren. Nur wenn

³¹¹ Vgl. Coenenberg, A. G. (2005), S. 120.

³¹² Vgl. Buchholz, R. (2004), S. 130 f.

³¹³ IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Comparison with IAS 36

³¹⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. (2005), S. 119.

konkrete Hinweise auf einen „impairment loss“ vorliegen, ist tatsächlich eine Überprüfung eines Wertes auf „impairment“ durchzuführen. Die Anzeichen, deren Vorliegen zu einem Test führen kann, sind in Tz. 23 des IPSAS 21 in einer Liste zusammengestellt; es wird hierbei nach internen Informationsquellen und externen Informationsquellen unterschieden; die dort dargestellten Indikatoren sind als Minimalanforderungen zu sehen, um ein „impairment“ durchführen zu können:

„Impairment“ aufgrund ...	Indikatoren <u>Legende:</u> Indikatoren nach IPSAS 21 sind ohne Hervorhebung im Schriftbild; solche nach IAS 36 sind zur Unterscheidung <i>kursiv</i> gedruckt; Hinweise, die in beiden Vorschriften erwähnt werden, sind fett dargestellt:
Hinweise aus externen Informationsquellen	<p>a) Rückgang der Nachfrage nach oder der Notwendigkeit von Nutzen, den der Vermögenswert erbringt.³¹⁵</p> <p><i>b) Während der Berichtsperiode ist der Marktwert eines Vermögenswertes deutlich stärker gesunken, als dies durch den Zeitablauf oder die gewöhnliche Nutzung zu erwarten wäre.</i></p> <p>c) Während der Berichtsperiode sind signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für die bilanzierende Einheit im technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld, in welchem das Unternehmen tätig ist, (oder in Bezug auf den Markt, für den der Vermögenswert bestimmt ist,) eingetreten oder werden in der näheren Zukunft eintreten.</p> <p><i>d) Die Marktzinssätze oder andere Marktrenditen haben sich während der Berichtsperiode erhöht und solche Erhöhungen werden sich wahrscheinlich auf den Abzinsungssatz, der für die Berechnung des Nutzungswertes herangezogen wird, auswirken und den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes wesentlich vermindern.</i></p> <p><i>e) Der Buchwert des Reinvermögens der bilanzierenden Einheit ist größer als seine Marktkapitalisierung.</i></p>
Hinweise aus internen Informationsquellen	<p>f) Es liegen substantielle Hinweise für eine Überalterung oder einen physischen Schaden eines Vermögenswertes vor.</p> <p>g) Während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem der Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden wird, ereignet oder werden für die nähere Zukunft erwartet. Diese Veränderungen umfassen die Stilllegung des Vermögenswertes, Planungen für die Einstellung oder Restrukturierung des Bereiches, zu dem ein Vermögenswert gehört, Planungen für den Abgang eines Vermögenswertes vor dem ursprünglich erwarteten Zeitpunkt und die Neueinschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswertes als begrenzt vielmehr als unbegrenzt.</p> <p><i>h) eine Entscheidung die Erstellung / Herstellung eines Vermögenswertes vor seiner Fertigstellung anzuhalten.</i></p> <p>i) Das interne Berichtswesen liefert substantielle Hinweise dafür, dass die wirtschaftliche Ertragskraft eines Vermögenswertes schlechter ist oder sein wird, als erwartet.</p>

Tab. 25: Indikatoren zur Anwendung eines Werthaltigkeitstests nach IPSAS 21 und IAS 36
Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 23 sowie IASB (1998e), IAS 36, Tz. 12. Ferner siehe hierzu Coenenberg, A. G. (2005), S. 119.

³¹⁵ Das Sinken der Nachfrage muss jedoch nicht notwendigerweise Hinweis für einen „impairment“ sein. Vgl. hierzu IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 24.

Wird im Laufe des „impairment“-Verfahrens ein Wertminderungsaufwand von Dauer festgestellt, ist dieser sofort aufwandswirksam im Periodenergebnis zu erfassen.³¹⁶ Sollte der Fall vorliegen, dass der geschätzte Wertminderungsaufwand größer ist, als der Buchwert des „assets“, hat ein Unternehmen eine Schuld anzusetzen, sofern es das „Framework“ oder andere Standards verlangen.³¹⁷ IAS 36 sieht jedoch eine Besonderheit vor: bei Existenz einer Neubewertungsrücklage ist diese zunächst direkt abzutragen; erst wenn der „impairment loss“ die Rücklage überschreitet, ist der Differenzbetrag im Periodenergebnis zu erfassen.³¹⁸ Nach IPSAS geht der Aufwand hingegen auf jeden Fall mit sofortiger Wirkung ins Jahresergebnis („net surplus / deficit“) ein.³¹⁹ Ist dies geschehen, muss der Abschreibungs- / Amortisationsaufwand eines Vermögenswertes in künftigen Perioden angepasst werden, um den berechtigten Buchwert des Vermögenswertes, abzüglich eines etwaigen Restwertes systematisch über seine Restnutzungsdauer zu verteilen.³²⁰ Somit hat eine außerordentliche Abschreibung nicht nur Folgewirkungen auf den Buchwert, sondern mittelbar dadurch auch auf die Höhe der planmäßigen Abschreibungen.

- **Außerplanmäßige Abschreibungen - Wertaufholung**

Die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung können im Nachhinein wieder entfallen.³²¹ Aus diesem Grund soll die bilanzierende Einheit an jedem Berichtstag prüfen, ob ein Anhaltspunkt vorliegt, welcher eine **Wertaufholung** rechtfertigen würde.³²² Eine Zuschreibung soll dann erfolgen, wenn ein Wertminderungsaufwand, der in früheren Berichtsperioden erfasst wurde, nicht länger besteht oder sich zumindest vermindert hat. Wertminderungen, die in Form von planmäßigen Abschreibungen buchungstechnisch durchgeführt wurden, dürfen nicht wieder zurückgenommen werden, d.h. **für planmäßige Abschreibungen gilt Zuschreibungsverbot**, selbst wenn der „recoverable (service) amount“ des betrachteten Vermögenswertes größer sein sollte, als der fortgeschriebene Buchwert:

³¹⁶ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 60 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 50.

³¹⁷ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 62 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 51.

³¹⁸ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 61.

³¹⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 52.

³²⁰ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 63 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 53.

³²¹ Vgl. Buchholz, R. (2004), S. 134.

³²² Vgl. Coenenberg, A. G. (2005), S. 124.

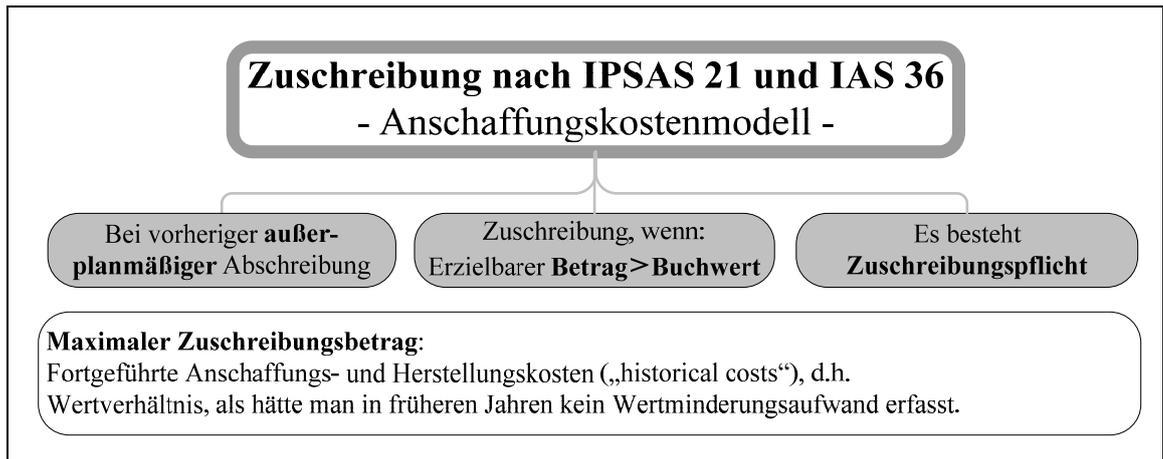


Abb. 26: Zuschreibung nach IPSAS 21 und IAS 36

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Buchholz, R. (2004), S. 135.

Sollte ein Anhaltspunkt für eine Zuschreibung vorliegen, ist der Bilanzierende dazu verpflichtet, den erzielbaren Betrag zu ermitteln und diesen mit dem aktuellen Restbuchwert zu vergleichen.³²³ Sollte letzterer niedriger sein, besteht Zuschreibungspflicht. Nur wenn sich also seit der Durchführung des letzten „impairment“-Tests eine positive Änderung in der Schätzung des „recoverable (service) amount“ ergibt, soll eine Zuschreibung erfolgen.³²⁴ Da der „recoverable amount“ der höhere Wert aus „fair value less costs to sell“ und „value in use“ ist, wird bei der Zuschreibung wieder der höhere Wert genommen. Allerdings darf maximal auf die fortgeführten historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten zugeschrieben werden.³²⁵ „The increased carrying amount of an asset attributable to a reversal of an impairment loss shall not exceed the carrying amount that would have been determined (net of depreciation or amortization) had no impairment loss been recognized for the asset in prior periods.“³²⁶ Der Buchwert soll also in einer Höhe angesetzt werden, als hätte man in Vorperioden keinen Wertminderungsaufwand erfasst.³²⁷ Mögliche **Anhaltspunkte** für eine abermalige Wertveränderung, die in diesem Falle allerdings eine Zuschreibung nach sich ziehen würde, sind in den beiden Standards gegeben³²⁸ - es sei ausdrücklich darauf verwiesen, dass es sich nur um Hinweise handelt, ohne solche Hinweise ist keine Zuschreibung möglich - allerdings rechtfertigen sie auch nicht automatisch eine Zuschreibung.³²⁹

³²³ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 110 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 55.

³²⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 61.

³²⁵ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 117, IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 2 (e) sowie Tz. 10.

³²⁶ IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 64

³²⁷ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 117.

³²⁸ Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 111 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 56.

³²⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 57 und Tz. 62.

Zuschreibung aufgrund ...	Indikatoren <u>Legende:</u> Indikatoren nach IPSAS 21 sind ohne Hervorhebung im Schriftbild; solche nach IAS 36 sind zur Unterscheidung <i>kursiv</i> gedruckt; Hinweise, die in beiden Vorschriften erwähnt werden, sind fett dargestellt:
Hinweise aus externen Informationsquellen	<p>a) das Wiederaufleben der Nachfrage nach oder der Notwendigkeit von Nutzen, die der Vermögenswert erbringt.</p> <p><i>b) der Marktwert eines Vermögenswertes ist während der Berichtsperiode signifikant gestiegen.</i></p> <p>c) Während der Berichtsperiode sind signifikante Veränderungen mit günstigen Folgen für die bilanzierende Einheit in dem technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld, in welchem dieses tätig ist oder in Bezug auf den Markt, auf den der Vermögenswert abzielt, eingetreten, oder werden in der näheren Zukunft eintreten.</p> <p><i>d) die Marktzinssätze oder andere Marktrenditen für Finanzinvestitionen sind während der Berichtsperiode gesunken und diese Rückgänge werden sich wahrscheinlich auf den Abzinsungssatz, der für die Berechnung des Nutzungswertes herangezogen wird, auswirken und den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes wesentlich erhöhen.</i></p>
Hinweise aus internen Informationsquellen	<p>e) Während der Berichtsperiode haben sich signifikante Veränderungen mit günstigen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der ein Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden soll, ereignet oder werden für die nächste Zukunft erwartet. Diese Veränderungen enthalten Kosten, die während der Berichtsperiode entstanden sind, um die Ertragskraft eines Vermögenswertes zu verbessern bzw. zu erhöhen oder den Betrieb zu restrukturieren, zu dem der Vermögenswert gehört.</p> <p><i>g) Die Entscheidung, den Aufbau / die Herstellung eines Vermögenswertes, der - noch bevor er fertig gestellt oder in nutzbarem Zustand war - gehalten wurde, wieder aufzunehmen.</i></p> <p>f) Das interne Berichtswesen liefert substantielle Hinweise dafür, dass die wirtschaftliche Ertragskraft eines Vermögenswertes besser ist oder sein wird, als erwartet.</p>

Tab. 26: Indikatoren zur Überprüfung einer Zuschreibung nach IPSAS 21 und IAS 36
Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 56 und IASB (1998e), IAS 36, Tz. 111. Vgl. auch Coenenberg, A. G. (2005), S. 124.

Eine Wertaufholung eines Vermögenswertes soll sofort im Periodenergebnis erfasst werden. Erträge im Sinne von Framework Tz. 70 (a)³³⁰ muss jedoch nicht notwendigerweise zu einem direkten Ausweis in der Ergebnisrechnung führen. So sind Erträge, die im Zusammenhang mit einer Neubewertung anfallen (IAS 36 Tz. 30 und IAS 25 Tz. 23) in die Neubewertungsrücklage einzustellen - sie erhöhen damit das Eigenkapital und beeinflussen nicht die Ergebnisrechnung.³³¹ Nach Durchführung der Zuschreibung muss der Abschreibungs- / Amortisationsaufwand des Vermögenswertes in künftigen Berichtsperioden abermalig angepasst werden, um den berichtigten Buchwert des Vermögenswertes, abzüglich eines etwaigen Restbuchwertes, in systematischer Weise auf seine Restnutzungsdauer zu verteilen.³³²

³³⁰ Vgl. IASB (1989), S. 323 - Framework Tz. 70 (a).

³³¹ Vgl. Achleitner, A.-K./Wollmert, P. (1997), S. 217 sowie IASB (1998e), IAS 36, Tz. 119 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 65.

³³² Vgl. IASB (1998e), IAS 36, Tz. 121 sowie IFAC-IPSASB (2004b), IPSAS 21, Tz. 66.

Anlage 13: Bilanzierung von Kulturgütern nach *UK ASB* - „Consultation Paper: Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting“

Für den Ansatz von Kulturgütern gibt es, dem „Consultation Paper: Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting“ zufolge, drei Ansätze: der vollständige Ansatz dieser „assets“ („full capitalisation approach“), die komplette Unterlassung eines Ansatzes („non-capitalisation approach“) sowie eine Verbindung der beiden erstgenannten Vorgehensweisen („mixed capitalisation approach“).³³³

Bilanzierung von „heritage assets“ nach <i>UK ASB</i>	
	Inhalt
„full capitalisation approach“	<ul style="list-style-type: none"> • Unter Heranziehung des „stewardship“-Gedankens³³⁴ ist das <i>UK ASB</i> der Auffassung, dass auch für Kulturgüter ein grundsätzliches Ansatzgebot besteht und diese stets vollständig zu erfassen sind.³³⁵ „It is clear that the best financial information reported by entities that hold heritage assets is secured where all heritage assets are reported as assets, at values that provide useful and relevant information at the balance sheet date.“³³⁶ • Um einen möglichst umfassenden Güteransatz zu erreichen, werden Modifikationen bei gängigen Bilanzierungspraktiken und eine Vergrößerung der Intervalle zwischen den Neubewertungszeitpunkten vorgeschlagen.³³⁷
„non-capitalisation approach“	<ul style="list-style-type: none"> • Die Bewertungsfähigkeit eines Kultur- oder Vermögenswertes kann dessen Ansatzmöglichkeit einschränken. So sind nur die Vermögenswerte zu erfassen, bei denen eine wiederkehrende praktikable und verlässliche Bewertung möglich ist („wherever it is practicable to obtain reliable current valuations on an ongoing basis“³³⁸). In diesem Punkt ist also ein Zusammenfallen der Ansatz- und Bewertungsfrage festzustellen (vgl. das zweite Ansatzkriterium der konkreten Bilanzierungsfähigkeit nach IPSAS 17). • Dies gilt auch für auch bei Gütern, deren Wert unter Kostengesichtspunkten („at reasonable cost“) nicht ermittelbar ist.³³⁹ • Generell ist ein Nichtansatz einem unkorrekten, fehlleitenden und informationsverzerrenden Ansatz vorzuziehen. • Bei Nichtansatz des Kulturgutes soll eine ausgedehnte Offenlegungspflicht für Transparenz sorgen:³⁴⁰ eine separate Aufstellung des Zugangs und Abgangs der Kultur- und Naturgüter³⁴¹ sowie eine Darstellung über Art und Weise des Zugangs, also, ob es sich um einen käuflichen Erwerb, eine Spende, Zuwendung etc. handelt.³⁴²

³³³ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.1.

³³⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.6. Der „stewardship“-Gedanke geht u.a. auf Anthony zurück, vgl. Anthony, R. N. (1989), S. 25 ff.; Anthony beschreibt die Verantwortung, die eine Kommune für das ihr anvertraute Vermögen gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit trägt.

³³⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.17.

³³⁶ IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 11, Preface, Tz. 11 und S. 27, Tz. 3.7

³³⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 14, Summary of Proposals, Tz. 3.

³³⁸ IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 4, IPSASB Introduction; siehe ferner S. 12 f., Preface, Tz. 13 und S. 14, Summary of Proposals, Tz. 2.

³³⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 14, Summary of Proposals, Tz. 3.

³⁴⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 12 f., Preface, Tz. 13 und S. 14, Summary of Proposals, Tz. 2, Summary of Proposals, Tz. 5.

³⁴¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 15, Summary of Proposals, Tz. 6.

³⁴² Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 15, Summary of Proposals, Tz. 7.

„mixed capitalisation approach“	<ul style="list-style-type: none"> • Ein Mix der beiden Kapitalisierungsansätze, d.h. ein Ansatz einiger Kulturgüter bei gleichzeitiger Vernachlässigung anderer, soll nach Auffassung des UK ASB auf alle Fälle vermieden werden.³⁴³ • Lässt sich die Mehrzahl der Kulturgüter mit einem Wert versehen, so ist der „full capitalisation approach“ anzuwenden - dadurch soll auch hier ein „cherry picking“ durch eine inkonsistente Anwendung der beiden ersten Kapitalisierungsansätze vermieden werden.³⁴⁴ • Wenn auch vom <i>UK ASB</i> nicht präferiert, so ist nach dessen Ermessen eine reine Nichtkapitalisierung dem gemischten Ansatz vorzuziehen.³⁴⁵ Letzterer führt nämlich zu einer unvollständigen, inkonsistenten Darstellung der Informationen und erfüllt nicht die Anforderungen an eine gute finanzielle Berichterstattung.³⁴⁶ • Die sog. Teilerfassung („partial measurement issue“), d.h. die Kapitalisierung der Kulturgüter von einem bestimmten Zugangstichtag an, wird abgelehnt,³⁴⁷ denn dadurch erleichtert sich die Kommune zwar die schwierige Erfassung und Bewertung einzelner Vermögenswerte, für die keine verlässlichen AHK vorliegen,³⁴⁸ verstößt jedoch zugleich gegen den Grundsatz der Stetigkeit, da ähnliche Kultur- und Naturgüter, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten zugegangen sind, auch unterschiedlich bilanziert werden („inconsistent treatment of similar assets“).³⁴⁹
Bewertung im Falle einer „capitalisation“	<ul style="list-style-type: none"> • Das <i>UK ASB</i> beschreibt die Bewertungsproblematik wie folgt: ein Kulturgut „is incomparable: there is no other similar asset. As a result, its market value is imponderable: it is, quite literally, priceless. It was acquired at little or no direct cost: even if it had been purchased, it is unlikely that the cost would have any relevance in financial reporting.“³⁵⁰ D.h. gerade die bestimmende Eigenschaft, eines Kulturgutes (seine Einzigartigkeit), ermöglicht kaum eine Bewertung. • Es existiert kein Markt für Kultur- und Naturgüter. Und selbst wenn sie im besten Falle käuflich erworben wurden, ist ein Ansatz mit Anschaffungskosten meist wenig sinnvoll, da sich deren tatsächlicher Wert erheblich im Laufe der Zeit verändert hat. • Maßgabe eines Bewertungsversuchs ist, dass dieser vorsichtig zu erfolgen hat.³⁵¹ • Der britische Standardsetter fordert bei einer Bewertung unter dem „capitalisation approach“ die verpflichtende Bewertung zum Tages- bzw. aktuellen Marktwert.³⁵² • Die Verwendung historischer AHK wird ausgeschlossen, da diese meistens im Laufe der Zeit an Bedeutung eingebüßt haben.³⁵³ • Konsistent mit der Forderung, nützliche und brauchbare Informationen in der Vermögensrechnung am Bilanzstichtag bereit zu stellen, untersagt das <i>UK ASB</i> generell jeglichen Ansatz eines Erinnerungswertes („notional value“).³⁵⁴

Quelle: Eigene Darstellung, inhaltliche Anlehnung an IFAC-IPSASB (2006a), CP „Heritage Assets“.

³⁴³ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.15.

³⁴⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.14.

³⁴⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 14, Summary of Proposals, Tz. 1.

³⁴⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.15.

³⁴⁷ Im Falle von Großbritannien ist dies der Tag, an dem das UK ASB den aktuellen Standard zu „Property, Plant and Equipment“ verabschiedete - „adoption of FRS 15 in 2001“. Vgl. hierzu IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.2 f.

³⁴⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.4.

³⁴⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.5 (a).

³⁵⁰ IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 10, Preface, Tz. 1

³⁵¹ Vgl. Bolsenkötter, H. (2003), S. 173.

³⁵² Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 12 f., Preface, Tz. 13 und S. 27 ff., Tz. 3.8. sowie S. 29 f., Tz. 3.16.

³⁵³ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, S. 14, Summary of Proposals, Tz. 4.

³⁵⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2006a), CP Heritage Assets, Tz. 3.8.

Anlage 14: Beispiel Investitionszuwendungen / -beiträge (Teil 1 - Allgemein)

Die Darstellung der drei alternativen Bilanzierungsmöglichkeiten bei Zuwendungen und Beiträgen für Investitionen anhand eines praxisnahen Beispiels

Sachverhalt: Eine Kommune errichtet Anfang des Jahres 2006 ein Schulgebäude für 1.000.000 Euro, das linear über die erwartete Nutzungsdauer von 50 Jahren abgeschrieben wird (d.h. 2% jährlich). Da es sich um eine Berufsschule handelt, die ein Einzugsgebiet über die Kommune hinaus aufweist, wird der Neubau zu 60% fremdfinanziert (40% trägt der Kreis und aufgrund eines Modellprojektes finanziert 20% die EU). Die restlichen 40% der Mittel trägt die Kommune selbst.

Bruttomethode

Buchungssätze:

(1) Anlagevermögen	1.000.000,- €	an	Bank	1.000.000,- €
(2) Bank	600.000,- €	an	Sonderposten für Zuwendung des Kreises	400.000,- €
			Sonderposten für Zuwendung der EU	200.000,- €
(3) Abschreibung	20.000,- €	an	Anlagevermögen	20.000,- €
(4) Sonderposten Kreis	8.000,- €	an	Ertrag aus der Auflösung des Sonderpostens Kreis	8.000,- €
(5) Sonderposten EU	4.000,- €	an	Ertrag aus der Auflösung des Sonderpostens EU	4.000,- €

Kommunale Vermögensrechnung Ende 2006 (in €)		Ergebnisrechnung für 2006 (in €)	
Aktiva	Passiva	Aufwendungen	Erträge
A. Anlagevermögen	A. Sonderposten	Abschreibungen	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten
I. Sachanlagen	I. Zuwendungen Kreis 392.000	20.000	12.000
1. Beb. Grundstücke 980.000	II. Zuwendungen EU 196.000		(Jahres-)Fehlbetrag 8.000
B. (Jahres-)Fehlbetrag 8.000	B. Verbindlichkeit (Bank) 400.000	SUMME 20.000	SUMME 20.000
SUMME 988.000	SUMME 988.000		

- identischer Ergebnisausweis im Rahmen der Brutto- und Nettomethode
 - bei Nettomethode werden Saldierungen anhand der Rechnungen nicht ersichtlich
 - höhere Transparenz der Vermögens- und Finanzlage bei Bruttomethode

Nettomethode

Buchungssätze:

(1) Anlagevermögen	1.000.000,- €	an	Bank	1.000.000,- €
(2) Bank	600.000,- €	an	Zuwendung des Kreises	400.000,- €
			Zuwendung der EU	200.000,- €
(3) Zuwendungen des Kreises	400.000,- €			
Zuwendungen der EU	200.000,- €	an	Anlagevermögen	600.000,- €
(4) Abschreibung	8.000,- €	an	Anlagevermögen	8.000,- €

Kommunale Vermögensrechnung Ende 2006 (in €)		Ergebnisrechnung für 2006 (in €)	
Aktiva	Passiva	Aufwendungen	Erträge
A. Anlagevermögen	B. Verbindlichkeiten 400.000	Abschreibungen	(Jahres-)Fehlbetrag
I. Sachanlagen		8.000	8.000
1. Beb. Grundstücke 392.000		SUMME 8.000	SUMME 8.000
B. (Jahres-)Fehlbetrag 8.000			
SUMME 400.000	SUMME 400.000		

bei Sofortverrechnung aufgeblähte kommunale Bilanz und Ergebnisrechnung; zudem verfälschter Vermögens- und Ergebnisausweis

Sofortverrechnung

Buchungssätze:

(1) Anlagevermögen	1.000.000,- €	an	Bank	1.000.000,- €
(2) Bank	600.000,- €	an	Ertrag aus Zuwendung des Kreises	400.000,- €
			Ertrag aus Zuwendung der EU	200.000,- €
(3) Abschreibung	20.000,- €	an	Anlagevermögen	20.000,- €

Kommunale Vermögensrechnung Ende 2006 (in €)		Ergebnisrechnung für 2006 (in €)	
Aktiva	Passiva	Aufwendungen	Erträge
A. Anlagevermögen	A. Nettoposition	Abschreibungen	Zuwendung Kreis
I. Sachanlagen	I. Ergebnis	(Jahres-)Überschuss 580.000	Zuwendung EU 200.000
1. Beb. Grundstücke 980.000	1. (Jahres-)Überschuss 580.000	SUMME 600.000	SUMME 600.000
	B. Verbindlichkeiten 400.000		
SUMME 980.000	SUMME 980.000		

Quelle: Eigene Darstellung und Lösung; Sachverhalt in Anlehnung an Modellprojekt NRW (2003), S. 256 sowie S. 285-287.

Die Darstellung der drei alternativen Bilanzierungsmöglichkeiten bei Zuwendungen und Beiträgen für Investitionen anhand eines praxisnahen Beispiels (Fortsetzung)

Anmerkung zur Bruttomethode

Die Buchungen bei Erwerb finden sich unter **(1) + (2)**. Anfang 2006 wird das Schulgebäude im Anlagevermögen der Kommune unter dem Posten „Bebaute Grundstücke“ mit seinen Anschaffungskosten (1.000.000,- €) aktiviert und **(3)** Ende 2006 *ergebnismindernd* in Höhe von 20.000,- € abgeschrieben (2% von 1.000.000,- €). Der Vermögensgegenstand / -wert steht zu diesen Zeitpunkt folglich noch mit 980.000,- € in den Büchern. Zugleich **(4) + (5)** werden die Sonderposten *ergebniserhöhend* aufgelöst (2% von 400.000,- € = 8.000,- € für Kreis und 2% von 200.000,- € = 4.000,- € für EU). Nach Abzug dieser 12.000,- € weisen die Sonderposten in der Vermögensrechnung einen Wert von 392.000,- € bzw. 196.000,- € auf. Die Ergebnisrechnung zeigt ein negatives Jahresergebnis von 8.000,- € – dies entspricht dem Teil der Investitionen, der von den Kommunen selbst finanziert wurde (2% von 400.000,- €). Dieses wird auch als nicht durch das Basisreinvermögen (Basis- / kommunales Eigenkapital) gedeckter Fehlbetrag / negative Nettoposition in der kommunalen Bilanz aufgeführt.

Anmerkung zur Nettomethode

Die Buchungen bei Erwerb finden sich unter **(1) + (2)**. Anfang 2006 wird das Schulgebäude im Anlagevermögen der Kommune unter dem Posten „Bebaute Grundstücke“ aktiviert – allerdings (im Gegensatz zur Bruttomethode) nur mit jenem Teil, der von den Kommunen selbst finanziert wurde (400.000,- €). Die erhaltenen Zuführungen werden **(3)** von den Anschaffungskosten des Investitionsgutes abgezogen. Der verbleibende bilanzielle Restbetrag des Gebäudes wird Ende 2006 **(4)** *ergebnismindernd* in Höhe von 8.000,- € abgeschrieben (2% von 400.000,- €). Die Ergebnisrechnung weist ein negatives Jahresergebnis von 8.000,- € auf - dieses wird auch als nicht gedeckter Fehlbetrag / Nettoposition in der kommunalen Bilanz aufgezeigt.

Anmerkung zur Sofortvereinnahmung

Die Buchungen bei Erwerb finden sich unter **(1) + (2)**. Buchungssatz **(2)** unterscheidet sich hierbei von den anderen Methoden: die Zuwendungen werden sofort *ergebniswirksam* vereinnahmt bzw. in der Ergebnisrechnung komplett als Ertrag ausgewiesen. Das neue Schulgebäude wird (wie bei der Bruttomethode) zunächst mit seinem Anschaffungswert in der Vermögensrechnung angesetzt und Ende 2006 **(3)** *ergebnismindernd* in Höhe von 20.000,- € abgeschrieben (2% von 1.000.000,- €). Es entsteht aufgrund der Sofortvereinnahmung der Zuwendungen ein Jahresüberschuss von 580.000,- € in der Ergebnisrechnung, der einen Teil der Nettoposition (des kommunalen Eigenkapitals) darstellt und entsprechend auch in der Vermögensrechnung ausgewiesen wird.

Quelle: Eigene Darstellung und Lösung.

Anlage 15: „Comment concerning IPSAS ED 29“ (handed in: 22nd June, 2006)

Andreas Gloeckner
 N6, 8 App. 305
 D - 68161 Mannheim
 E-Mail: andreas.gloeckner@students.uni-mannheim.de

SENT AS PDF-DOCUMENT VIA E-MAIL

Mannheim, 22nd June, 2006

IPSASB Chairman
Philippe Adhémar
 via E-mail

Australian Accounting Standards Board (AASB)
James Paul
 via E-mail

Request concerning revenue from non-exchange transactions, especially grant for investment

Dear Mr. Adhémar, / Dear Mr. Paul,

My name is Andreas Gloeckner and I am a student at Mannheim University. At the moment I am writing my thesis at the chair of Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Eichhorn about specific problems of public sector entities (German municipalities) and how to solve them by using International Public Sector Accounting Standards. It is really fascinating to work in this academic field since there is almost no literature so far in the German speaking countries and I do have to solve these problems on my own.

At the moment I have two problems with the recognition of few income elements - I do have an own perception how to solve them but since there is no issued IPSAS standard so far I am not sure if I considered all perspectives on these cases thoroughly. Unfortunately, there is no German representative in the IPSASB I could ask for assistance. Therefore, I would be very grateful if you could tell me whether I am right.

There are two kinds of revenue from non-exchange transactions I am not sure about:
 (1) **Grants from another level of government** (national or EU) to a municipality in Germany with the condition to use the money for investment (e.g. building a school).
 (2) **Fees / dues of local power and water authorities**; as a customer in Germany you have to make a preliminary payment; according to German regional budgeting law these institutions do have to refund money to the customers within 3 years if the instalment exceeds the costs; but this means that money remains in the budget of the municipality.

These are the two problems; my point of view is as follows:

Ad (1): I know that there is an exposure draft (IPSAS-ED 29), which is open to comment and actually covers this kind of problem. According to "Example 12 Grant to another level of government with conditions" (IG 24 and 25 pages 42-43) it is suggested that the municipality should recognize the money as an asset and in addition a liability. As the municipality satisfies the condition - that is, as it makes authorized expenditures (for school building) - it reduces the liability and recognizes revenue in the statement of financial performance completely in the reporting period in which the liability is discharged (ED 29 paragraph 54/55). My view is that this kind of transaction would tamper the financial / equity position as well as the profit situation of the municipality.

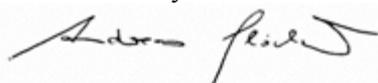
- *“Comment concerning IPSAS ED 29” (Fortsetzung)* -

In German literature for local governmental accounting based on HGB (German commercial law) you can find a different opinion. There, it is usually suggested to recognize a special kind of credit item (“Sonderposten”) for the grants between equity and liabilities. After the expenditures are made and an asset is recognized, the credit item is reduced according to the economic life of the asset. I am of the view that it is better *to give rise to the recognition of revenue to the same extent that an expense is recognized for depreciation of the asset acquired with the grants received* (synchronisation of revenues and expenses). Since the revenue is based on a grant, this method ensures that income situation is fairly presented and not tampered due to an revenue from a non-exchange transaction / external financial assistance. Also financial and asset position is fairly presented during the complete economic life of the asset. “IAS 20 - Accounting for government grants and disclosure of government assistance” offers the same accounting possibility. In case that the asset is not completely financed by the grant, depreciations would exceed revenues and the income statement would represent fair income situation. Of course this applies only to depreciable assets. In case of non-depreciables I would agree with IPSAS-ED29 (since there would be no simultaneous expense to be recognized).

Ad (2): Unfortunately, there is no standard for this kind of problem. In general, I would recognize a liability. But some professors in Germany (e.g. Prof. Lüder) *also recommend recognizing a special kind of credit item* in this case. They argue that this credit item would provide better information and improve understandability of the financial statement for external, inexperienced addressees (e.g. ordinary citizens). As this position is always recognized in the financial statements of German municipalities, I think I cannot report local power and water authorities as “Government Business Enterprises” (they are statutorily committed as not profit-oriented and belong directly to the reporting entity - the municipality) - therefore, I would say that it is not possible to apply IAS / IFRS in this case.

I would be grateful for a short comment whether I am right with my point of view.
Thank you very much for your efforts in advance.

Yours faithfully from Mannheim



Andreas Gloeckner

Quelle: Eigene Darstellung.

Anlage 16: Answer from Australian Accounting Standards Board (AASB)
(received: 17th July, 2006)

SENDER:

James Paul, Senior Project Manager
Australian Accounting Standards Board
530 Collins Street
Melbourne, VIC 3000
Australia
e-mail: jpaul@aasb.com.au

RECEIVED AS E-MAIL 17th July, 2006

RE: Request concerning revenue from non-exchange transactions, especially grant for investment

Dear Andreas,

Thank you for your enquiry. Apologies that I could not reply sooner. We had a Board meeting in the week of my return from Paris. My personal observations regarding the issue are set out below.

There are various perspectives on how to treat revenue from non-exchange transactions. The Australian Accounting Standards Board (AASB) recently finalised its submission to the International Public Sector Accounting Standards Board on ED 29 "Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers)" on that matter. (...)

Ad (1):

Some AASB members would recognise a liability corresponding to the undepreciated amount of the asset(s) acquired with the grant. The resulting income statement treatment would be consistent with IAS 20.

Some other AASB members would not apply the income statement treatment in IAS 20. They think the **difference between exchange and non-exchange transactions is fundamental** to whether a performance obligation (liability) arises from receipt of transferred assets in the transaction. They also think that **any stipulations** on the use of assets transferred to a not-for-profit entity in a non-exchange transaction are conceptually **indistinguishable from the fiduciary obligation of that entity to use all of its assets to provide goods and services to beneficiaries in accordance with its mission.** They think that such **fiduciary obligations are not liabilities - if they were, all recognised assets of a not-for-profit entity would be matched by corresponding liabilities**, which would blur the concept of the entity's liabilities. Similarly, they think that how specific are any stipulations related to grants (or other non-exchange transactions) is irrelevant to whether those stipulations give rise to performance obligations. This is because, in their view, the existence of a **performance obligation depends on whether the recipient of the transferred asset(s) is obligated to directly give approximately equal value in exchange to the transferor.**

This second group of AASB members notes that **recognising non-exchange transactions** other than contributions from owners **as revenue when the transferred assets are recognised can cause lumpiness in the revenue recognised and a "non-matching" with expenses** (but they think this is because expenses do not arise directly in relation to those transfers - which is consistent with your view in respect of grants in respect of non-depreciable assets). However, they view this as an inherent feature of **not-for-profit entities**, which is that such entities **do not control the timing of the inflows** they receive and do not necessarily "earn" all of their revenues.

- Answer from Australian Accounting Standards Board (AASB) (Fortsetzung) -

These Board members recognise that this different treatment for revenue from non-exchange transactions is **counter-intuitive**, but think the appropriate response to that problem is a process of education about the nature of the financial statements of the entities most dependent on revenue from non-exchange transactions (not-for-profit entities). In other words, they think the **“bottom line” of the income statement of a not-for-profit entity should not be described or interpreted in the same way as the “bottom line” of a profit-seeking entity** such as a private sector business. I agree with this second group of AASB members. (...)

My **analysis of the balance sheet effects of non-exchange transactions is limited to the three balance sheet elements** identified in the IASB *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (assets, liabilities and equity). (...)

Ad (2):

Similar reasoning to that above applies to the treatment of preliminary payments made by customers of local power and water authorities. In Australia, such payments are typically made in return for connection to the power or water supply system. Basically, the **additional issue** that needs to be addressed here seems to be **whether the nature of the payment is an exchange transaction or non-exchange transaction**. Please correct me if I am mistaken.

Some would argue that it is an exchange transaction, with recognition of a liability for prepayments, because the customer receives value in the form of access to the power or water supply system. Others argue that **the transaction should be classified as a non-exchange transaction if there is an element of compulsion** (the service is essential, and the customer cannot choose another supplier, and thus is compelled to accept the price charged) because **it cannot be assumed that the customer receives “approximately equal value” in exchange for its prepayment**. I agree with this second view.

The issue about applying IAS 20 to not-for-profit authorities belonging to German municipalities seems to me to relate to the appropriateness of its requirements rather than its specified applicability. As I indicated above, **I do not support the treatment in IAS 20**. Ultimately, the AASB would hope that when the IASB reviews and updates IAS 20 for greater consistency with the IASB *Framework*, that revised Standard could be applied to all Australian entities that apply AASB accounting standards. As is implicit above, some current AASB members would hope that an amended IAS 20 would distinguish between exchange transactions and non-exchange transactions. That is, they would hope for sector neutrality, but different treatment of transactions they regard as being fundamentally different in nature. However, other AASB members would also hope for sector neutrality, but think exchange transactions and non-exchange transactions should be treated similarly.

I hope these comments are helpful. Please let me know if any of them are unclear.

I wish you every success with your thesis.

Kind regards,
Jim Paul

Quelle: E-mail-Verkehr mit James Paul, Senior Project Manager, Australian Accounting Standards Board (AASB), Hervorhebungen durch Verfasser.

Anlage 17: Einordnung der Position des AASB

Der Verfasser möchte sich ausdrücklich bei *JAMES PAUL* vom *AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD* bedanken, der durch seinen Schriftverkehr zu einer Festigung und Bestätigung der dargestellten Lösung (zweites Kapitel Abschnitt B. Sonderposten) beitrug. Es war dabei von großem Nutzen, dass *PAUL* einerseits die präsentierte Lösung als konsistent und richtig bezeichnete, andererseits eine konträre Auffassung vertrat. Im Abgleich und Dialog, der zum Teil in den Anlagen dargestellt wird, konnte so der Verfasser eine Bestätigung für seine Position finden. Die in Folge gebrauchten englischen Zitate entstammen dem Schriftverkehr mit dem *AASB*, wie er in seinen Grundzügen in Anlage 16 abgedruckt ist.

Nach Auffassung des *AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD* ist die **Anwendung der Bruttomethode gemäß IAS 20 durchaus zulässig**: „Some AASB members would recognise a liability corresponding to the undepreciated amount of the asset(s) acquired with the grant. The resulting income statement treatment would be consistent with IAS 20.“ D.h. die im zweiten Kapitel präferierte Lösung ist durchaus auch nach Auffassung des *AASB* IPSAS-konform und einige der Mitglieder des australischen Standardsetzers würden dieser Lösungsskizze zustimmen. Allerdings ist sich das dortige „Board“ durchaus nicht einig. Man kann deshalb wohl zu Recht behaupten, dass die Frage einer bilanziellen Behandlung von Zuwendungen und Beiträgen zu den größten Bilanzierungsproblemen zählt, die sich in der kommunalen Praxis stellen. Die Kontroverse in dieser Frage wird auch im „comment“ zum „Exposure Draft 29“ deutlich, welcher das *AASB* am 16. Juli 2006 an das IPSASB übermittelte. *JAMES PAUL*, der maßgeblich für die Erarbeitung dieser Stellungnahme Verantwortung zeichnete, **vertritt eine gegensätzliche Position** zum Verfasser, **nämlich die Direktvereinnahmung der Zuwendungen**. Er spricht sich eindeutig gegen eine an den IAS 20 angelehnte Lösung aus. Seine Auffassung soll hier kurz erläutert, erklärt und abschließend aus Sicht des Verfassers beurteilt werden. Es wird erhofft, dass auch der Leser durch die zusammenfassende Darstellung der stattgefundenen Diskussion zu einem schlüssigen Urteil gelangt.

PAUL ist der Auffassung, dass eine „liability“ **nicht aus einer einseitigen Transaktion** (Zuwendung, Beitrag) **resultieren kann**; eine Verbindlichkeit könne nur ausgewiesen werden, wenn ein zweiseitiges Rechtsgeschäft (eine Austauschbeziehung) vorliegt und somit ein **wertmäßiges Gleichgewicht** („equal value in exchange“) zwischen Aktiv- und Passivseite vorherrsche. Die Bedingungen, die vom Finanzmittelgeber an den Erhalt einer Zuwendung geknüpft seien, sind - seiner Meinung nach - mit der allgemeinen Ver-

pflichtung zu vergleichen, die einer Kommune durch Zuweisung einer öffentlichen Aufgabe erwachse: „any stipulations on the use of assets transferred to a not-for-profit entity in a non-exchange transaction are conceptually indistinguishable from the **fiduciary obligation** of that entity **to use all of its assets** to provide goods and services **to beneficiaries in accordance with its mission**“. In Analogie zur treuhänderischen Gebundenheit der Vermögenswerte einer Kommune an die ihr zugleich zugeteilten öffentlichen Aufgaben, sei hier selbstverständlich der Ansatz einer Verbindlichkeit nicht angemessen, da ansonsten jedem „asset“ zahlreiche abstrakte Verpflichtungen entgegengestellt werden müssten. Diese Auffassung ist nach Meinung des Verfassers nur schwer zu folgen, denn es handelt sich bei der in Verbindung mit der Zuwendung entstehenden Obligation, eine Investitionsmaßnahme durchzuführen, nicht um die allgemeine „mission“ einer Kommune, sondern um eine konkrete Verpflichtung (d.h. einen hinreichend abstrakt und konkret bestimmbar Passivposten). Diese steht in direkter Verbindung zu einem Aktivposten (liquide, zugeflossene Mittel bzw. nach Durchführung der Investitionsmaßnahme ein Vermögenswert). Ein fehlender Ausweis eines Passivpostens, wie ihn *PAUL* für richtig hält, steht - nach Auffassung des Verfassers - deshalb im schwerwiegenden **Konflikt zu den Grundsätzen der Klarheit, Verständlichkeit und Vollständigkeit**.

Der **Verzerrung**, die durch den Nicht-Ansatz eines Passivpostens innerhalb der Ergebnisrechnung entsteht (es werden die Zuwendungen in voller Höhe in der Periode des Zugangs erfasst), ist sich *PAUL* durchaus bewusst. Er gesteht ferner auch die **Verletzung des Abgrenzungsgrundsatzes der Sache nach** ein („can cause lumpiness in the revenue recognised and a ‘non-matching’ with expenses“), hält es allerdings angesichts der inhärenten Besonderheit, dass eine Kommune den Zeitpunkt des Zuflusses von Ertragskomponenten nicht steuern kann und diese auch nicht im herkömmlichen, privatwirtschaftlichen Sinne „verdient“ werden, für gerechtfertigt. Es ist bemerkenswert, dass *PAUL* seine eigene Vorgehensweise als „counter-intuitive“ (i.S.v. **nicht eingängig und intuitiv verständlich**) bezeichnet. Dies sei jedoch dadurch zu begründen, dass die **Ergebnisrechnung einer Kommune nicht mit einer GuV eines „for-profit“-Unternehmens zu vergleichen sei** und man den selben Ertrag im privaten und öffentlichen Rechnungswesen unterschiedlich behandeln müsse: „the ‘bottom line’ of the income statement of a not-for-profit entity should not be described or interpreted in the same way as the ‘bottom line’ of a profit-seeking entity“. Auch dieser Position ist nach Auffassung des Verfassers nicht zu folgen, denn es ist ja gerade **durch die Anlehnung der IPSAS an die IAS / IFRS angedacht, eine Harmonisierung, Konsolidierung und Vergleichbarkeit zwischen und von öffentlichem und privatem Rechnungswesen zu ermöglichen**. Eine Ergebnis-

rechnung, die dem Periodisierungsprinzip widerspricht (und dies ist der Kern der Auffassung *PAULS*, denn ansonsten müsste der vergleichbare IAS 20 in sinngemäßer Anwendung herangezogen werden), steht eindeutig **nicht im Einklang mit der ressourcenverbrauchsorientierten Grundorientierung der IPSAS**.

Den Ansatz eines Sonderpostens lehnt *PAUL* mit der Begründung ab, dass das IASB-„Framework“ **lediglich drei Elemente im Jahresabschluss** kenne: „assets“, „liabilities“ und „equity“. Dieser Unterschied zwischen IAS / IFRS respektive IPSAS (Ansatz einer Verbindlichkeit) und HGB (Ansatz eines Sonderpostens) wurde bereits erläutert und vom Verfasser als minder schwere Beeinträchtigung der Informationsfunktion zugunsten einer konsistenten Anwendung des „Frameworks“ eingeschätzt. Der Verfasser hält die **Argumentationslinie PAULs hier allerdings nicht für konsistent**, denn einerseits beruft er sich im Abschnitt davor auf die Besonderheit des öffentlichen Sektors, um die Nichtperiodisierung einer Zahlung entgegen dem „true and fair view“-Prinzip bzw. eine Totalerfassung in der Periode des Zugangs entgegen dem Periodisierungsprinzip zu rechtfertigen. Zugleich beruft er sich jedoch in äußerst enger Anlehnung auf die Grundlagen des privatwirtschaftlichen IAS / IFRS-Konzeptes und hält hier eine ähnliche Anpassung auf kommunale Verhältnisse für unmöglich.

Die Frage der **Bilanzierung von Kostenüberdeckungen** bei Gebührenzahlungen beantwortet *PAUL* **in analoger, oben dargestellter Weise** zu den Investitionszuwendungen. Für ihn zählt dieser Ertragsposten zu den „non-exchange transactions“, da der Verbraucher - seiner Auffassung nach - keine angemessene, wertmäßige Gegenleistung erhalte. Der Verfasser erkennt die Notwendigkeit eines Unterschiedes zwischen Erträgen aus ein- und zweiseitigen Geschäften im kommunalen Rechnungswesen durchaus an, betrachtet in seinen Lösungswegen jedoch stets die Einhaltung des **Periodisierungs- sowie „true and fair view“-Prinzips als übergeordnet** und weist deshalb auch an dieser Stelle einen passiven Abgrenzungspostens (Sonderposten nach HGB bzw. Verbindlichkeit nach IPSAS) aus.

Anlage 18: Original-Beispiel Investitionszuwendungen IPSAS ED 29

International
Public Sector
Accounting
Standards
Board

Exposure Draft 29

January 2006

Comments are requested by June 30, 2006

*Proposed International Public Sector Accounting
Standard*

Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers)

Implementation Guidance

Measurement of Revenue from Non-Exchange Transactions — *Examples (Page 42 f.)*

This guidance accompanies, but is not part of IPSAS Exposure Draft 29.

Example 12: Grant to Another Level of Government with Conditions

IG24. The national government (transferor) grants CU10 million to a provincial government (reporting entity) to be used to improve and maintain mass transit systems. Specifically, the money is required to be used as follows: 40 percent for existing railroad and tramway system modernization, 40 percent for new railroad or tramway systems, and 20 percent for rolling stock purchases and improvements. Under the terms of the grant, the money can only be used as stipulated, and the provincial government is required to include a note in its audited general purpose financial statements detailing how the grant money was spent. The agreement requires the grant to be spent as specified in the current year or be returned to the national government.

IG25. The provincial government recognizes the grant money as an asset. The provincial government also recognizes a liability in respect of the condition attached to the grant. As the province satisfies the condition - that is, as it makes authorized expenditures, it reduces the liability and recognizes revenue in the statement of financial performance of the reporting period in which the liability is discharged.

Anlage 19: Beispiel Investitionszuwendungen / -beiträge (Teil 2 - IPSAS)

Zuwendungen und Beiträge für Investitionen auf Basis des IPSAS ED 29 (hier: zwei Alternativen - Sofortwerb versus ratierlicher Erwerb)

Sachverhalt: wie in Anlage 14; bisher wurde davon ausgegangen, dass der Gegenstand direkt im Jahr des Zuwendungserhalts erworben wird. Da in IPSAS ED 29 jedoch von einer ratierlichen Anschaffung ausgegangen wird (z.B. Ex 10, A 20-21) - d.h. Erhalt der Zuwendung und Anschaffung zeitlich auseinander fallen, soll das Beispiel dahingehend erweitert werden.

Szenario 1: Sofortwerb im Jahr der Anschaffung - dies entspricht exakt der Sofortvereinnahmung in Anlage 14.

Szenario 2: Ratierlicher Erwerb - es wird davon ausgegangen, dass die Zuwendungen erhalten und die Anschaffung im darauffolgenden Jahr *komplett* getätigt wird. Die Ratierung auf ein Jahr ist als Vereinfachung gewählt worden - eine Verteilung des Erwerbs über mehrere Perioden hat den gleichen Effekt und bringt kaum zusätzlichen Verständnissgewinn.

LÖSUNG NACH IPSAS -
Szenario 1: Sofortwerb

Buchungssätze:

(1) Anlagevermögen	1.000.000,- €	an	Bank	1.000.000,- €
(2) Bank	600.000,- €	an	Ertrag aus Zuwendung des Kreises	400.000,- €
			Ertrag aus Zuwendung der EU	200.000,- €
(3) Abschreibung	20.000,- €	an	Anlagevermögen	20.000,- €

Aktiva		Passiva		Aufwendungen		Erträge	
Kommunale Vermögensrechnung Ende 2006 (in €)		Kommunale Vermögensrechnung Ende 2006 (in €)		Ergebnisrechnung für 2006 (in €)		Ergebnisrechnung für 2006 (in €)	
A. Anlagevermögen		A. Nettoposition		Abschreibungen	20.000	Zuwendung Kreis	400.000
I. Sachanlagen		I. Ergebnis		(Jahres-)Überschuss	580.000	Zuwendung EU	200.000
1. Beb. Grundstücke	980.000	1. (Jahres-)Überschuss	580.000	SUMME	600.000	SUMME	600.000
		B. Verbindlichkeiten					
		I. aus Kreditaufnahme	400.000				
SUMME	980.000	SUMME	980.000				

in beiden Szenarien aufgeblähte kommunale Bilanz und Ergebnisrechnung;
zudem verfälschter Vermögens- und Ergebnisausweis

LÖSUNG NACH IPSAS - Szenario 2: Ratierlicher Erwerb

Buchungssätze:

JAHR 2006

(1) Liquide Mittel / Bank	600.000,- €	an	Verbindlichkeit aus Zuwendung des Kreises	400.000,- €
			Verbindlichkeit aus Zuwendung der EU	200.000,- €

JAHR 2007

(2) Anlagevermögen	1.000.000,- €	an	Bank	1.000.000,- €
(3) Abschreibung	20.000,- €	an	Anlagevermögen	20.000,- €
(4) Verbindlichkeit aus Zuwendung des Kreises	400.000,- €	an	Ertrag aus Zuwendung des Kreises	400.000,- €
Verbindlichkeit aus Zuwendung der EU	200.000,- €	an	Ertrag aus Zuwendung der EU	200.000,- €

JAHR 2006:

Aktiva		Passiva		Aufwendungen		Erträge	
Kommunale Vermögensrechnung Ende 2006 (in €)		Kommunale Vermögensrechnung Ende 2006 (in €)		Ergebnisrechnung für 2006 (in €)		Ergebnisrechnung für 2006 (in €)	
A. Finanzvermögen		B. Verbindlichkeiten					
I. Liquide Mittel	600.000	I. aus Zuwendungen	600.000	SUMME	---	SUMME	---
SUMME	600.000	SUMME	600.000				

JAHR 2007:

Aktiva		Passiva		Aufwendungen		Erträge	
Kommunale Vermögensrechnung Ende 2006 (in €)		Kommunale Vermögensrechnung Ende 2006 (in €)		Ergebnisrechnung für 2006 (in €)		Ergebnisrechnung für 2006 (in €)	
A. Anlagevermögen		A. Nettoposition		Abschreibungen	20.000	Erträge aus der Auflösung	
I. Sachanlagen		I. Ergebnis		(Jahres-)Überschuss	580.000	von Zuwendungs-	
1. Beb. Grundstücke	980.000	1. Jahresüberschuss	580.000	SUMME	600.000	verbindlichkeiten	600.000
		B. Verbindlichkeiten				SUMME	600.000
		I. aus Zuwendungen	---				
		II. aus Kredit	400.000				
SUMME	980.000	SUMME	980.000				

* Dieser Posten wurde lediglich zur Verdeutlichung in der Vermögensrechnung belassen, auch wenn er keinen Wert aufweist.

Quelle: Eigene Darstellung und Lösung; Sachverhalt in Anlehnung an Modellprojekt NRW (2003), S. 256 sowie S. 285-287.

**Zuwendungen und Beiträge für Investitionen
auf Basis des IPSAS ED 29
- zwei Alternativen (Fortsetzung)**

Anmerkung zum Soforterwerb

- siehe Sofortvereinnahmung Anlage 14 -

Die Buchungen bei Erwerb finden sich unter (1) + (2). Buchungssatz (2) unterscheidet sich hierbei von den anderen Methoden: die Zuwendungen werden sofort ergebniswirksam vereinnahmt / in der Ergebnisrechnung komplett als Ertrag ausgewiesen. Das neue Schulgebäude wird (wie bei der Bruttomethode) zunächst mit seinem Anschaffungswert in der Vermögensrechnung angesetzt und Ende 2006 (3) ergebnismindernd in Höhe von 20.000,- € abgeschrieben (2% von 1.000.000,- €). Es entsteht aufgrund der Sofortvereinnahmung der Zuwendungen ein Jahresüberschuss von 580.000,- € in der Ergebnisrechnung, der einen Teil der Nettoposition (des kommunalen Eigenkapitals) darstellt und entsprechend auch in der Vermögensrechnung ausgewiesen wird.

Anmerkung zum Ratierlichen Erwerb

Die Wirkungen und damit die Kritikpunkte sind die selben wie beim Soforterwerb - allerdings wird **im Jahr 2006** - zum Zeitpunkt des Zuwendungszugangs - lediglich eine (1) Bilanzverlängerung gebucht; den Zugängen auf der Aktivseite (Liquide Mittel) werden in exakter Höhe Verbindlichkeiten auf der Passivseite entgegengestellt (zu Zeitwerten). Diese Transaktion hat dadurch keinerlei Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung; im ersten Jahr ist zunächst keine Kritik angebracht, da diese ergebnisneutral abgebildet und die Vermögens- und Finanzlage offensichtlich ist.

Im Jahr 2007 wird nun (2) der Vermögenswert - entsprechend der im Sachverhalt dargestellten Annahme - komplett angeschafft. Er ist mit seinen AHK zu bewerten. Es erfolgt, wie üblich, (3) die Abschreibung mit 2%. Nachdem die Auflage erfüllt ist und der Gegenstand erworben wurde, wird nun (4) die Verbindlichkeit aufgelöst und komplett als Ertrag in die Ergebnisrechnung gebucht. Es entsteht aufgrund der Vereinnahmung der Zuwendungen ein Jahresüberschuss von 580.000,- € in der Ergebnisrechnung, der einen Teil der Nettoposition (des kommunalen Eigenkapitals) darstellt und entsprechend auch in der Vermögensrechnung ausgewiesen wird. Die Folge dieses Vorgehens ist abermals ein verfälschtes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Dies ist eindeutig zu kritisieren.

Quelle: Eigene Darstellung und Lösung.

Literaturverzeichnis

- Abeln, Bernd**, Haushaltsausgleich und Budgetierung, in: Die Wirtschaftsprüfung - WPg Sonderheft vom 1. April 2004, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung - IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 57. Jg., 2004, S. 51-55
- Achleitner, Ann-Kristin und Peter Wollmert**, Konzeptionelle Grundlagen der IAS-Rechnungslegung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 50. Jg., 1997, Nr. 7, S. 209-222 (Teil I) und Nr. 8, S. 245-256 (Teil II)
- Adam, Berit**, Eine vergleichende Analyse der Internationalen Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS) mit ausgewählten Reformkonzepten in Deutschland, in: Der Gemeindehaushalt, 105. Jg., 2004a, S. 125-132
- Adam, Berit**, Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS): eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit in Deutschland, Frankfurt (am Main) u.a. 2004b
- Adam, Berit**, Analyse der Unterschiede zwischen den (beabsichtigten) kommunalen haushaltsrechtlichen Regelungen in NRW, Hessen und Niedersachsen, in: Der Gemeindehaushalt, 106. Jg., 2005a, Heft 7, S. 150-158
- Adam, Berit**, Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS) - eine Analyse ihrer Leistungsfähigkeit, in: Führung und Steuerung öffentlicher Unternehmen - Probleme, Politiken und Perspektiven entlang des Privatisierungsprozesses, hrsg. von Frank Keuper und Christina Schaefer, Berlin 2005b, S. 393-429
- Adhémar, Philippe**, The Public Sector Committee (PSC) - The Standards Project, in: Innovations in Governmental Accounting, hrsg. von Vicente Montesinos und José Manuel Vela, Boston, Dordrecht und London 2002, S. 61-71
- Anthony, Robert Newton**, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues, hrsg. vom FASB, Stamford 1978
- Anthony, Robert Newton**, Should Business and Non-Business Accounting be different?, Massachusetts 1989
- Bachmann, Peter**, Controlling für die öffentliche Verwaltung - Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, Wiesbaden 2004
- Badelt, Christoph (Hrsg.)**, Handbuch der Nonprofit-Organisation - Strukturen und Management, 3. Auflage, Stuttgart 2002
- Baetge, Jörg**, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, 3. Auflage, Stuttgart 1993, Sp. 860-870
- Baetge, Jörg und Ulrich Leffson**, Buchführungsvorschriften, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Erich Kosiol u.a., Stuttgart 1970, Sp. 314-319

- Baetge, Jörg und Dirk Commandeur**, Vergleichbar - vergleichbare Beträge in aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen, in: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson, Dieter Rückle und Bernhard Großfeld, Köln 1986, S. 326-335
- Baetge, Jörg und Hans-Jürgen Kirsch**, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. in: Karlheinz Küting / Claus-Peter Weber, Handbuch der Rechnungslegung - Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Bd. Ia, 4. Auflage, Stuttgart 1995, Artikel 4, S. 135-173
- Baetge, Jörg und Matthias Hendler**, Verlustsorgen und Bilanzkonzeption, in: Verlustvorsorgen im Bilanzsteuerrecht, hrsg. von Romuald Bertl u.a., Wien 2000, S. 13-31
- Baetge, Jörg und Henning Zülch**, Fair Value-Accounting, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 53. Jg. (2001), S. 543-562
- Baetge, Jörg, Hans-Jürgen Kirsch und Stefan Thiele**, Bilanzrecht, Loseblattsammlung, Berlin und Bonn 2002 ff.
- Baetge, Jörg, Henning Zülch und Sonja Matena**, Fair Value Accounting - ein Paradigmenwechsel auch in der kontinentaleuropäischen Rechnungslegung?, in: Steuer- und Bilanzpraxis, 2002, S. 365-372 (Teil A) sowie S. 417-422 (Teil B)
- Baetge, Jörg u.a.**, Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS) - Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts, Loseblattsammlung, Stuttgart 2002 f.
- Baetge, Jörg, Hans-Jürgen Kirsch und Stefan Thiele**, Bilanzen, 8. Auflage, Düsseldorf 2005
- Ballwieser, Wolfgang**, Das Anschaffungs- und Höchstwertprinzip für Schulden, in: Rechnungslegung - Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Karl-Heinz Forster, hrsg. von Adolf Moxter u.a., Düsseldorf 1992, S. 45-62
- Ballwieser, Wolfgang**, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Band 1, hrsg. von Edgar Castan, München 1999
- Bals, Hansjürgen und Hans Hack**, Neues Kommunales Finanzmanagement, in: Finanzwirtschaft, 55. Jg., 2001, Nr. 4, S. 95-101 (Teil I), Nr. 6, S. 143-145 (Teil II), Nr. 8, S. 215-217 (Teil III), Nr. 11, S. 283-288 (Teil IV) sowie 56. Jg., 2002, Nr. 1, S. 6-9 (Teil V)
- Bals, Hansjürgen und Christoph Reichard**, Resource-based Accounting and Output-Budgeting as Common Patterns of Public Sector Financial Management Reforms, in: Evaluation and Accounting Standards in Public Management - Proceedings of the 3rd International Public Sector Management Symposium, hrsg. von Dietmar Bräunig und Peter Eichhorn, Baden-Baden 2002, S. 137-151
- Bamberg, Günter und Klaus Spremann (Hrsg.)**, Agency theory, information, and incentives, 2. Auflage, Berlin u.a. 1989

- Behm, Christiane**, Die Umsetzung des Speyerer Verfahrens in Baden-Württemberg und Niedersachsen, in: Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts- und Finanzmanagements, Dokumentation der Referate einer Tagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer vom 25.-27. Februar 2004, zugleich Schriftenreihe Verwaltungsressourcen und Verwaltungsstrukturen, Band 3, hrsg. von Hermann Hill und Dieter Engels, Baden-Baden 2005, S. 47-62
- Bergmann, Andreas**, Innovation im Interesse aller - Globalisierung bringt Abstimmung mit den Füßen, in: ZHWInfo, hrsg. von der Zürcher Hochschule Winterthur, Heft 19, Februar 2004a, S. 22-24
- Bergmann, Andreas**, Key Findings zum Projekt, in: Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS zur Einführung der IPSAS, hrsg. von Andreas Bergmann und Andreas Gamper, Zürich 2004b, S. 1-8
- Bergmann, Andreas und Andreas Gamper**, Chancen und Gefahrenbeurteilung einer Einführung von IPSAS, in: Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS zur Einführung der IPSAS, hrsg. von Andreas Bergmann und Andreas Gamper, Zürich 2004a, S. 135-147
- Bergmann, Andreas und Andreas Gamper**, Projektbericht zur Erstellung der Jahresrechnung 2001 der Stadt Kloten nach IPSAS, in: Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS zur Einführung der IPSAS, hrsg. von Andreas Bergmann und Andreas Gamper, Zürich 2004b, S. 33-66
- Bergmann, Andreas und Andreas Gamper**, Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS zur Einführung der IPSAS, Zürich 2004c
- Bergmann, Andreas u.a.**, Richtlinienentwurf zur Erstellung der Jahresrechnung nach IPSAS, in: Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS zur Einführung der IPSAS, hrsg. von Andreas Bergmann und Andreas Gamper, Zürich 2004, S. 67-134
- Bernhardt, Horst, Klaus Mutschler und Christoph Stockel-Veltmann**, Kommunales Finanzmanagement NRW - Fachbuch mit praktischen Übungen und Lösungen, 3. Auflage, Witten 2005
- Bolsenkötter, Heinz**, Integrated (Comprehensive) Public Accounting - State and Discussion in Germany, in: Evaluation and Accounting Standards in Public Management - Proceedings of the 3rd International Public Sector Management Symposium, hrsg. von Dietmar Bräunig und Peter Eichhorn, Baden-Baden 2002, S. 174-183
- Bolsenkötter, Heinz**, Reform des deutschen öffentlichen Rechnungswesens und internationale Reformbestrebungen, in: Der Gemeindehaushalt, 104. Jg., Nr. 8, 2003, S. 169-178

- Bolsenkötter, Heinz**, Vermögensgegenstände nach HGB, Vermögenswerte nach IAS / IFRS und IPSAS - Begriffe, Erfassung und Bewertung, in: Die Zukunft der öffentlichen Rechnungslegung - Tendenzen nationaler Reformen und internationaler Harmonisierung, bisher unveröffentlichter Sammelband, hrsg. vom Arbeitskreis IAS / IFRS - IPSAS des Wissenschaftlichen Beirats der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft e.V., Berlin 2006
- Bolsenkötter, Heinz u.a.**, Integriertes öffentliches Rechnungswesen - Konzeption einer Neugestaltung der Rechnungslegung und des Rechnungswesens öffentlicher Gebietskörperschaften, Frankfurt (am Main) 2000
- Bolsenkötter, Heinz, Peter Detemple und Christian Marettek**, Bewertung des Vermögens in der kommunalen Eröffnungsbilanz, in: Der Gemeindehaushalt, 103. Jg., Heft 7, 2002a, S. 154-164
- Bolsenkötter, Heinz, Peter Detemple und Christian Marettek**, Die Eröffnungsbilanz der Gebietskörperschaft - Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden im Integrierten öffentlichen Rechnungswesen, Frankfurt (am Main) 2002b
- Bolsenkötter, Heinz und Karl Oettle**, Rückstellungen, Eventualforderungen und Eventualschulden nach HGB, IAS / IFRS und IPSAS - Begriffe, Erfassung und Bewertung, in: Die Zukunft der öffentlichen Rechnungslegung - Tendenzen nationaler Reformen und internationaler Harmonisierung, bisher unveröffentlichter Sammelband, hrsg. vom Arbeitskreis IAS / IFRS - IPSAS des Wissenschaftlichen Beirats der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft e.V., Berlin 2006
- Bovens, Mark**, From financial accounting to public accountability, in: Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts- und Finanzmanagements, Dokumentation der Referate einer Tagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer vom 25.-27. Februar 2004, zugleich Schriftenreihe Verwaltungsressourcen und Verwaltungsstrukturen, Band 3, hrsg. von Hermann Hill und Dieter Engels, Baden-Baden 2005, S. 183-191
- Bräunig, Dietmar**, Öffentliche Verwaltung und Ressourcenbewirtschaftung: Institutionenökonomische Aspekte und betriebswirtschaftliche Rechnungen am idealtypischen Beispiel des Hierarchie- und Vertragsmodells, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Baden-Baden 2000
- Bräunig, Dietmar**, Europa und öffentliche Verwaltung, unveröffentlichter Vortrag anlässlich des 14. Brückenschlags zwischen Theorie und Praxis „Europa und die Erfüllung öffentlicher Aufgaben“ am 24. Juni 2006 an der Universität Mannheim (Lehrstuhl für ABWL, Public and Nonprofit Management)
- Brede, Helmut**, Ziele öffentlicher Verwaltungen, in: Handwörterbuch der Öffentlichen Betriebswirtschaft, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Peter Eichhorn, Stuttgart 1989, Sp. 1867-1877
- Brede, Helmut**, Die Reform des Öffentlichen Rechnungswesens - eine Notwendigkeit, in: VOP Verwaltungsführung Organisation Personal, 16. Jg., 1994, S. 88-91

- Brede, Helmut**, Strategische Verwaltungsführung und Informationsmanagement, in: Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre - Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn zur Vollendung des 60. Lebensjahres, hrsg. von Dietmar Bräunig und Dorothea Greiling, Berlin 1999, S. 361-367
- Brede, Helmut**, Grundzüge der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, München und Wien 2001
- Brüggemeier, Martin**, Controlling in der öffentlichen Verwaltung - Ansätze, Probleme und Entwicklungstendenzen eines betriebswirtschaftlichen Steuerungskonzeptes, 3. Auflage, München 1998
- Brümmerhoff, Dieter**, Finanzwissenschaft, 8. Auflage, München und Wien 2001
- Buchholz, Rainer**, Internationale Rechnungslegung - die Vorschriften nach IFRS, HGB und US-GAAP im Vergleich, 4. Auflage, Berlin 2004
- Buchholz, Werner**, Zwecke, Ziele und Gestalt einer öffentlichen Vermögensrechnung, in: Betriebswirtschaftliche Erkenntnisse für Regierung, Verwaltung und öffentliche Unternehmen - 25 Jahre Öffentliche Betriebswirtschaftslehre an der Universität Mannheim, hrsg. von Peter Eichhorn, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Band 85, Baden-Baden 1985, S. 235-244
- Budäus, Dietrich**, Öffentliche Verwaltung, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, 3. Auflage, Stuttgart 1993, Sp. 1437-1447
- Budäus, Dietrich**, Public Management: Konzepte und Verfahren zur Modernisierung öffentlicher Verwaltungen, 4. Auflage, Berlin 1998
- Budäus, Dietrich**, Neues öffentliches Rechnungswesen - Notwendigkeiten, Probleme und Perspektiven, in: Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen - 1. Norddeutsche Fachtagung zum New-Public-Management, hrsg. von Dietrich Budäus und Peter Gronbach, Berlin, Freiburg (im Breisgau) und München 1999a, S. 321-341
- Budäus, Dietrich**, Von der Dominanz der Sachziele im öffentlichen Sektor zum System von Formalzielen als Grundlage zukünftiger Reformentwicklungen, in: Stand und Perspektiven der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre - Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn zur Vollendung des 60. Lebensjahres, hrsg. von Dietmar Bräunig und Dorothea Greiling, Berlin 1999b, S. 55-65
- Budäus, Dietrich**, Vom Neuen Kommunalen Rechnungswesen zum öffentlichen Managementinformationssystem - Grundlage eines Verwaltungscontrolling, in: Verwaltung und Management, 6. Jg., Nr. 2, 2000a, S. 68-76
- Budäus, Dietrich**, Weiterentwicklung der integrierten Verbundrechnung (Speyerer Verfahren) - Aktuelle Reformprobleme und Entwicklungsperspektiven des öffentlichen Rechnungswesens, in: Neues öffentliches Rechnungswesen, hrsg. von Dietrich Budäus, Willi Kupper und Lothar Streitferdt, Wiesbaden 2000b, S. 301-321

- Budäus, Dietrich**, Reform kommunaler Verwaltungen in Deutschland - Entwicklung, Schwerpunkte und Perspektiven, in: Die regierbare Stadt, hrsg. von Wolfgang Schuster und Klaus-Peter Murawski, Stuttgart 2002, S. 15-40
- Budäus, Dietrich**, Public Management - Grundlagen für die Reform des öffentlichen Sektors aus ökonomischer Sicht, in: Der große BWL-Führer - Die 50 wichtigsten Strategien und Instrumente zur Unternehmensführung, hrsg. von Karlheinz Küting und Hans-Christoph Noack, Frankfurt (am Main) 2003, S. 327-333
- Budäus, Dietrich**, Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Rechnungslegung - unveröffentlichtes Skript anlässlich der 1. Hamburger Fachtagung zur Reform des staatlichen Rechnungswesens am 2. und 3. November 2005, Hamburg 2005
- Budäus, Dietrich**, Die Integrierte Verbundrechnung und ihre Ausgestaltung durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen (GoöB), in: Die Zukunft der öffentlichen Rechnungslegung - Tendenzen nationaler Reformen und internationaler Harmonisierung, bisher unveröffentlichter Sammelband, hrsg. vom Arbeitskreis IAS / IFRS - IPSAS des Wissenschaftlichen Beirats der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft e.V., Berlin 2006
- Budäus, Dietrich und Klaus Buchholtz**, Konzeptionelle Grundlagen des Controlling in öffentlichen Verwaltungen, in: Die Betriebswirtschaft, 57. Jg., 1997, S. 322-337
- Budäus, Dietrich und Isabell Srocke**, Entwicklungstendenzen des öffentlichen Rechnungswesens und Schlussfolgerungen für Hochschulen - Erweiterte Fassung eines Vortrags anlässlich der Fachtagung „Einsatz des kaufmännischen Rechnungswesens in Hochschulen“ am 12.-14. Juni 2002 an der Technischen Universität Clausthal, Hamburg 2002
- Budäus, Dietrich, Christiane Behm und Berit Adam**, Chapter 4: Germany, in: Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, hrsg. von Klaus Lüder und Rowan Jones, Frankfurt (am Main) 2003, S. 273-389
- Budäus, Dietrich und Isabell Srocke**, Reform des öffentlichen Rechnungswesens und Folgen für den Personalbereich, in: Verändertes Denken - bessere Öffentliche Dienste?! - Ansätze und Instrumente einer dezentralen Personalwirtschaft, hrsg. von Peter Conrad und Rainer Koch, Wiesbaden 2004, S. 339-360
- Budäus, Dietrich, Christiane Behm und Berit Adam**, Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland - Ursachen und Konzepte der Reform des öffentlichen Finanzwesens im Überblick - Stand, Konzepte, Entwicklungsperspektiven, in: Verwaltung und Management, 10. Jg., Heft 5, 2004, S. 228-233 und Heft 6, 2004, S. 329-333 sowie 11. Jg., Heft 1, S. 48-53.
- Bundesrechnungshof**, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO über die Möglichkeiten einer Vervollständigung der Vermögensrechnung des Bundes gem. Art. 114 des Grundgesetzes im März 2001, Bonn 2001
- Buschor, Ernst**, Management Accounting in der öffentlichen Verwaltung, in: Der Schweizer Treuhänder, 60. Jg., Nr. 6, 1986, S. 268-272

- Buschor, Ernst und Kuno Schedler (Hrsg.)**, Perspectives on performance measurement and public sector accounting, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 71, Bern, Stuttgart u.a. 1994
- Buschor, Ernst und Klaus Lüder**, Thesen zur künftigen Gestaltung des öffentlichen Rechnungswesens, in: Öffentliches Rechnungswesen 2000 - Vorträge und Diskussionsbeiträge einer wissenschaftlichen Arbeitstagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Band 117, hrsg. von Klaus Lüder, Berlin 1994, S. 163-188
- Bussmann, Karl F.**, Doppelte Buchhaltung, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Erich Kosiol u.a., Stuttgart 1970, Sp. 323-337
- Castan, Edgar**, Vermögen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, 3. Auflage, Stuttgart 1993, Sp. 2033-2045
- Chan, James L.**, Global Government Accounting Principles, in: Evaluation and Accounting Standards in Public Management - Proceedings of the 3rd International Public Sector Management Symposium, hrsg. von Dietmar Bräunig und Peter Eichhorn, Baden-Baden 2002, S. 152-163
- Chiomento, Bruno**, Internationale Entwicklungen in der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor - Ein Wechsel in den Rechnungslegungskonzepten als sine qua non für eine effizientere Nutzung knapper Ressourcen?, in: Der Schweizer Treuhänder, 69. Jg., Heft 7-8, 1995, S. 604-611
- Chmielewicz, Klaus**, Betriebliches Rechnungswesen, Band 1 - Finanzrechnung und Bilanz, Reinbek bei Hamburg 1973
- Chmielewicz, Klaus**, Rechnungswesen, Band 2 - Pagatorische und kalkulatorische Erfolgsrechnung, 2. Auflage, Bochum 1991
- Christensen, John Asmus und Joel S. Demski**, Accounting theory - an information content perspective, Boston 2003
- Coenenberg, Adolf Gerhard**, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze - HGB, IFRS und US-GAAP, 20. Auflage, Stuttgart 2005
- Cordes, Ulrich**, Das öffentliche Rechnungswesen: Datenquelle für den Staatssektor der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung, Wiesbaden 1996
- Council of Europe (Hrsg.)**, Local Authority Accounting in Europe - Studies Series Local and Regional Accounting in Europe, Study No. 16, Strasbourg 1978
- Council of Europe (Hrsg.)**, Local Authority Accounting in Europe - Studies Series Local and Regional Accounting in Europe, Study No. 22, Strasbourg 1983
- Crowther, Jonathan, u.a.**, Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English, hrsg. von Oxford University Press, 5. Auflage, Oxford 1995

- Detemple, Peter, Christoph Heck und Christian Marettek**, Kommunales Immobilienmanagement - Herausforderungen und Chancen, in: Verwaltung und Management, 8. Jg., Heft 5, 2002, S. 279-285
- Diemer, Rolf**, Neukonzeption des kommunalen Rechnungswesens - Vergleich des betriebswirtschaftlichen Gestaltungspotentials von Doppik und Kameralistik, Wiesbaden 1996
- Eichhorn, Peter**, Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung, in: Schriften der Kommission für den wirtschaftlichen und sozialen Wandel, Band 30, Göttingen 1974
- Eichhorn, Peter**, Verwaltungshandeln und Verwaltungskosten - Möglichkeiten zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Band 34, Baden-Baden 1979
- Eichhorn, Peter**, Produktion, Angebot und Finanzierung öffentlicher Güter, in: Öffentliche Güter und öffentliche Unternehmen, Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft, Band 25, hrsg. von Karl Oettle, Baden-Baden 1984, S. 179-186
- Eichhorn, Peter (Hrsg.)**, Betriebswirtschaftliche Erkenntnisse für Regierung, Verwaltung und öffentliche Unternehmen, Baden-Baden 1985
- Eichhorn, Peter**, Allgemeine und Öffentliche Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Doppik und Kameralistik, in: Doppik und Kameralistik - Festschrift für Ludwig Mülhaupt zur Vollendung des 75. Lebensjahres, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Band 100, Baden-Baden 1987a, S. 48-62,
in identischer Form wieder abgedruckt in: Öffentliche Betriebswirtschaftslehre - Beiträge zur BWL der öffentlichen Verwaltungen und öffentlichen Unternehmen, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Band 150, Baden-Baden 1997, S. 141-154
- Eichhorn, Peter (Hrsg.)**, Doppik und Kameralistik - Festschrift für Ludwig Mülhaupt zur Vollendung des 75. Lebensjahres, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Band 100, Baden-Baden 1987b
- Eichhorn, Peter**, Wirtschaftlichkeit der Verwaltung, in: Handwörterbuch der öffentlichen Betriebswirtschaft, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Peter Eichhorn, Stuttgart 1989, Sp. 1795-1803
- Eichhorn, Peter**, Zur Notwendigkeit einer Haushaltsreform, in: Dienstprinzip und Erwerbsprinzip - Festschrift für Karl Oettle zur Vollendung des 65. Lebensjahres, hrsg. von Peter Faller und Dieter Witt, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Band 128, Baden-Baden 1991, S. 181-192
- Eichhorn, Peter**, Rechnungsziele und Rechnungssysteme in Unternehmen und Verwaltungen, in: Der Schweizer Treuhänder, 67. Jg., 1993, S. 493-498

- Eichhorn, Peter**, Innovative Konzepte für Prüfung und Organisation von Rechnungshöfen, in: Haushaltsreform und Finanzkontrolle, hrsg. von Udo Müller, Baden-Baden 1997, S. 53-64
- Eichhorn, Peter**, New Governance bei öffentlichen Unternehmen, in: Öffentliche Dienstleistungen - Reader über Funktionen, Institutionen und Konzeptionen, hrsg. von Peter Eichhorn, Baden-Baden 2001a, S. 117-122
- Eichhorn, Peter**, Öffentliche Betriebswirtschaftslehre als eine Spezielle BWL, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium - Zeitschrift für Ausbildung und Hochschulkontakt, 30. Jg., Nr. 8, 2001b, S. 409-416
- Eichhorn, Peter**, Öffentliche Betriebswirtschaftslehre - Public und Non-Profit Management zur wirtschaftlichen Erfüllung öffentlicher Aufgaben, in: Der große BWL-Führer - Die 50 wichtigsten Strategien und Instrumente zur Unternehmensführung, hrsg. von Karlheinz Küting und Hans-Christoph Noack, Frankfurt (am Main) 2003, S. 334-341
- Eichhorn, Peter**, Der Beitrag der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre zum Gemeinwohl, in: Betriebswirtschaftslehre und gesellschaftliche Verantwortung, hrsg. von Ursula Schneider u.a., Wiesbaden 2004, S. 45-58
- Eichhorn, Peter**, Das Prinzip Wirtschaftlichkeit - Basiswissen der Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage, Wiesbaden 2005a
- Eichhorn, Peter**, Wirkungsrechnungen als Erfolgsausweis, in: Beiträge zum Finanz-, Rechnungs- und Bankwesen - Stand und Perspektiven, hrsg. von Andreas Bruns, Thorsten Jöhnk und Stefan Müller, Wiesbaden 2005b, S. 545-556
- Eichhorn, Peter**, Europa und die Erfüllung öffentlicher Aufgaben - Einführung, unveröffentlichter Vortrag anlässlich des 14. Brückenschlags zwischen Theorie und Praxis „Europa und die Erfüllung öffentlicher Aufgaben“ am 24. Juni 2006 an der Universität Mannheim (Lehrstuhl für ABWL, Public and Nonprofit Management)
- Eichhorn, Peter u.a. (Hrsg.)**, Verwaltungslexikon, 3. Auflage, Baden-Baden 2002
- Eidgenössische Finanzverwaltung**, Neues Rechnungslegungsmodell Bund: Bericht zum Grundmodell NRM vom 9. September 2002, Zürich 2002
- Eisele, Eugen und Ludwig Mülhaupt**, Entscheidungsorientiertes Rechnungswesen für Staat und Gemeinden, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 145, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Baden-Baden 1994
- Ellerich, Marian**, Die Rolle des Wirtschaftsprüfers bei der Umstellung der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor, in: Die Wirtschaftsprüfung - WPg Sonderheft vom 1. April 2004, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung - IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 57. Jg., 2004, S. 61-69

- Ellerich, Marian und Urte Lickfett**, Die Abbildung von beamtenrechtlichen Versorgungsverpflichtungen im Jahresabschluss einer Gebietskörperschaft, in: Der Gemeindehaushalt, 106. Jg., Heft 6, 2005, S. 121-129
- Ellrott, Helmut u.a. (Hrsg.)**, Beck'scher Bilanz-Kommentar - Handels- und Steuerbilanz - §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit EGHGB und IAS / IFRS-Abweichungen, 6. Auflage, München 2006
- Elschen Rainer**, Agency-Theorie: in: Die Betriebswirtschaft, 48. Jg., 1988, S. 248-250
- Erridge, Andrew**, Contracting for Public Services, in: Public management and governance, hrsg. von Tony Bovaird und Elke Löffler, London 2003, S. 94-96
- Europäische Union**, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Rechnungslegungsstrategie der EU: Künftiges Vorgehen vom 13. Juni 2000, KOM (2000) 359, Brüssel 2000
- Europäische Union, Kommission**, Chapter 11 - Modernisierung of the accounting system of the European Communities, in: Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, hrsg. von Klaus Lüder und Rowan Jones, Frankfurt (am Main), 2003, S. 1019-1072
- Flower, John und Gabi Ebbers**, Global Financial Reporting, New York 2002
- Förschle, Gerhart, Bettina Holland und Matthias Kroner**, Internationale Rechnungslegung - US-GAAP, HGB und IAS, 5. Auflage, Heidelberg 2001
- Forsthoff, Ernst**, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 10. Auflage, München 1973
- Frischmuth, Birgit**, Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens - Positionen des deutschen Städtetags, in: Der Gemeindehaushalt, 104. Jg., 2003, Heft 4, S. 75-80
- Fudalla, Mark und Manfred zur Mühlen**, Haushaltskonsolidierung und Doppik - Kommunen stehen vor einer schwierigen Aufgabe, in: Edit Value, hrsg. von KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft AG WPG, Ausgabe Winter 2004, S. 14-15
- Fudalla, Mark und Christian Wöste**, Doppik schlägt Kameralistik - Fragen und Antworten zur Einführung eines doppelischen Haushalts- und Rechnungswesens, hrsg. von KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft AG WPG, 4. Auflage, Köln 2005
- Fudalla, Mark, Manfred zur Mühlen und Christian Wöste**, Doppelte Buchführung in der Kommunalverwaltung - Basiswissen für das „Neue Kommunale Finanzmanagement“ (NKF), 2. Auflage, Berlin 2005
- Gamper, Andreas und Rolf Schmid**, Schaffen von Transparenz im Öffentlichen Sektor, in: ZHWInfo, hrsg. von der Zürcher Hochschule Winterthur, Heft 19, Februar 2004, S. 25-27
- Ganske, Matthias**, Corporate Governance im öffentlichen Unternehmen, hrsg. von Wolf Gottschalk, Frankfurt (am Main) 2005

- Gerhards, Ralf**, Zweite Welle im Öffentlichen Rechnungswesen - Die zukünftigen Schwerpunkte und Entwicklungstendenzen, in: Herausforderungen und Veränderungen im Öffentlichen Sektor Band III, erschienen innerhalb der Mannheimer Schriften zur Verwaltungs- und Versorgungswirtschaft, Folge 11, hrsg. von Thomas Becker u.a., Herbolzheim 2005, S. 107-114
- Glynn, John, Andrew Gray und Bill Jenkins**, The Measurement and Audit of Effectiveness, in: International Research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing, hrsg. von Vicente Montesinos und José Manuel Vela, Valencia 1995, S. 207-238
- Governmental Accounting Standards Board GASB (Hrsg.)**, Concept Statement No. 1 Objectives of Financial Reporting, Stamford 1987
- Greiling, Dorothea**, Öffentliche Trägerschaft oder öffentliche Bindung von Unternehmen? - Eine teleologische Betrachtung am Beispiel der Kredit-, Verkehrs- und Versorgungswirtschaft, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Baden-Baden 1996
- Greiling, Dorothea**, Informationspflichten und Informationsrechte der Organe öffentlicher Unternehmen, in: Stand und Perspektiven der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre: Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn zur Vollendung des 60. Lebensjahres, hrsg. von Dietmar Bräunig und Dorothea Greiling, Berlin 1999, S. 157-166
- Häfele, Markus und Matthias Klatte**, Behandlung von Investitionszuschüssen (Teil I), in: NKHR Newsletter, hrsg. von Ernst & Young Deutschland, 1. Jg., Nr. 1, Mai 2006, S. 5-6
- Häfner, Philipp**, Doppelte Buchführung für Kommunen nach dem NKF - Einführung in die Praxis nach dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement, 3. Auflage, Berlin, Freiburg (im Breisgau), und München 2005
- Harms, Jens Carl**, Die Reform des öffentlichen Rechnungswesens als wesentliches Element zukünftiger leistungsfähiger Verwaltungen, in: Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen - 1. Norddeutsche Fachtagung zum New-Public-Management, hrsg. von Dietrich Budäus und Peter Gronbach, Berlin, Freiburg (im Breisgau) und München 1999, S. 23-38
- Harms, Jens Carl**, Reformen der staatlichen Rechnungslegung in Deutschland - Entwicklungen und Anforderungen, in: Die Wirtschaftsprüfung - WPg Sonderheft vom 1. April 2004, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung - IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 57. Jg., 2004, S. 18-22
- Harris, Trevor S., Mark Lang und Hans Peter Möller**, The Value Relevance of German Accounting Measures: An Empirical Analysis, in: Journal of Accounting Research, 32. Jg., Nr. 2, Autumn 1994, S. 187-209
- Hay, Leon E.**, Accounting for governmental and nonprofit entities, 8. Auflage, Homewood 1989

- Herz, Peter, Alfred Kussmaul und Thomas Schildhauer**, E-Government als Ansatz der Integration dezentraler Managementprozesse, in: Verändertes Denken - bessere Öffentliche Dienste?! - Ansätze und Instrumente einer dezentralen Personalwirtschaft, hrsg. von Peter Conrad und Rainer Koch, Wiesbaden 2004, S. 305-338
- Heubeck, Klaus**, Pensionen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, 3. Auflage, Stuttgart 1993, Sp. 1502-1512
- Hewer, Alexander**, Finanzkontrolle im neuen öffentlichen Rechnungswesen, Schriftenreihe Finanzmanagement, Band 15, Hamburg 2003
- Hinzmann, Christiane**, Neukonzeption staatlicher Rechnungslegung am Beispiel Nordrhein-Westfalens, Berlin und Ludwigsburg 1993
- Hirsch, Hans**, Öffentliche Güter, in: Handwörterbuch der Öffentlichen Betriebswirtschaft, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Peter Eichhorn, Stuttgart 1989, Sp. 1077-1084
- Homann, Klaus**, Kommunales Rechnungswesen - Buchführung, Kostenrechnung und Wirtschaftlichkeitsrechnung, 5. Auflage, Wiesbaden 2003
- Hufnagel, Wolfgang und Hubert Schoofs**, Die Ermittlung der Sonderposten bei der Einführung des NKF - dargestellt am Beispiel der Stadt Straelen in NRW, in: Der Gemeindehaushalt, 106. Jg., Heft 11, 2005, S. 246-249
- Hus, Christoph**, Neue Bilanzregeln legen Lücken offen - Finanzvorständen wird die Dimension der Pensionsverpflichtungen oft erst mit der IFRS-Umstellung bewusst, in: Handelsblatt, Nr. 30, 11. Februar 2005, S. 2
- IASB - International Accounting Standards Board**, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, London 1989, im Original abgedruckt in: Global Financial Reporting, hrsg. von John Flower und Gabi Ebbers, New York 2002, S. 309-331
- IASB - International Accounting Standards Board**, IAS 10 - Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, London 1998a, in der von der EU gebilligten („endorsed“) Version, Verordnung (EG) Nr. 2238/2004 der Kommission vom 29. Dezember 2004, in: Amtsblatt der Europäischen Union (deutsche Version) vom 31. Dezember 2004, L 394, S. 54-59
- IASB - International Accounting Standards Board**, IAS 19 - Leistungen an Arbeitnehmer, London 1998b, in der von der EU gebilligten („endorsed“) Version, in: Amtsblatt der Europäischen Union (deutsche Version) vom 13. Oktober 2003, L 261, S. 137-178
- IASB - International Accounting Standards Board**, IAS 20 - Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, London 1998c, in der von der EU gebilligten („endorsed“) Version, in: Amtsblatt der Europäischen Union (deutsche Version) vom 13. Oktober 2003, L 261, S. 178-183

- IASB - International Accounting Standards Board**, IAS 26 - Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen, London 1998d, in der von der EU gebilligten („endorsed“) Version, in: Amtsblatt der Europäischen Union (deutsche Version) vom 13. Oktober 2003, L 261, S. 224-231
- IASB - International Accounting Standards Board**, IAS 36 - Wertminderung von Vermögenswerten, London 1998e, in der von der EU gebilligten („endorsed“) Version, Verordnung (EG) Nr. 2236/2004 der Kommission vom 29. Dezember 2004, in: Amtsblatt der Europäischen Union (deutsche Version) vom 31. Dezember 2004, L 392, S. 83-119
- IASB - International Accounting Standards Board**, IAS 37 - Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, London 1998f, in der von der EU gebilligten („endorsed“) Version, in: Amtsblatt der Europäischen Union (deutsche Version) vom 13. Oktober 2003, L 261, S. 320-336
- IASB - International Accounting Standards Board**, IAS 40 - Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, London 1998g, in der von der EU gebilligten („endorsed“) Version, Verordnung (EG) Nr. 2238/2004 der Kommission vom 29. Dezember 2004, in: Amtsblatt der Europäischen Union (deutsche Version) vom 31. Dezember 2004, L 394, S. 160-175
- IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)**, Stellungnahme HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand, in: FN-IDW Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer 1984, S. 362-364 sowie in: Die Wirtschaftsprüfung, 37. Jg., Heft 22, 1984, S. 612-615
- IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.**, Stellungnahme HFA 2/1988: Pensionsverpflichtungen im Jahresabschluß, in: Die Wirtschaftsprüfung, 41. Jg., 1988, S. 403-405
- IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.**, Stellungnahme HFA 1/1997: Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen, in: Die Wirtschaftsprüfung, 50. Jg., 1997, S. 233-235
- IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)**, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen nach IAS und nach handelsrechtlichen Vorschriften (IDW RS HFA 3), in: FN-IDW Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer 1998, S. 594-597
- IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.**, Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1), in: Die Wirtschaftsprüfung, 54. Jg., 2001, Nr. 23, S. 1405-1416
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Study 1 - Financial Reporting by National Governments, New York 1991

- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Study 2 - Elements of Financial Statements of National Governments, New York 1993
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Begleitbrief des Vorsitzenden des IFAC-PSC Ian Ball zur Erstveröffentlichung von IPSAS, Typoscript, veröffentlicht am 25. Mai 2000, New York 2000a
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements, New York 2000b
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IPSAS 3 - Net Surplus or Deficit for the Period, New York 2000c
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Preface to International Public Sector Accounting Standards, New York 2000d
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Study 11 - Governmental Financial Reporting - Accounting Issues and Practices, New York 2000e
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IPSAS 12 - Inventories, New York 2001a
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IPSAS 13 - Leases, New York 2001b
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IPSAS 16 - Investment Property, New York 2001c
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment, New York 2001d
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, New York 2001e
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, News Release vom 9. August 2002 - NATO adopts IFAC's International Public Sector Accounting Standards, New York 2002

- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Cash Basis IPSAS - Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting, New York 2003
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Invitation to Comment - Accounting for Social Policies of Governments, New York 2004a
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IPSAS 21 - Impairment of Non-Cash Generating Assets, New York 2004b
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Glossary of Defined Terms, New York 2004c
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Consultation Paper: Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting, New York 2006a
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements 2006, New York 2006b
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, IPSASB Update 4 - April 2006, New York 2006c
- IFAC-IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants**, Proposed International Public Sector Accounting Standard 29: Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers) - Exposure Draft 29, New York 2006d
- IMK - Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (Hrsg.)**, Auszug aus der Sammlung der zur Veröffentlichung freigegebenen Beschlüsse der 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder am 21. November 2003 in Jena, Berlin 2003a
- IMK - Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (Hrsg.)**, Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“, erarbeitet vom Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“, Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen (Erläuterungen und Leittext zur Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen), verabschiedet am 17.-18. Juni 2003, gleichzeitig Anlage 2 zum IMK-Beschluss vom 21. November 2003, Berlin 2003b

- IMK - Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (Hrsg.), Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“**, erarbeitet vom Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“, Synopse zur Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen (GemHVO-Leittext des UARG, GemHVO-Arbeitsentwurf Baden-Württemberg, GemHVO-Arbeitsentwurf Hessen, GemHVO-Arbeitsentwurf Nordrhein-Westfalen), verabschiedet am 17./18. Juni 2003, gleichzeitig Anlage 3 zum IMK-Beschluss vom 21. November 2003, Berlin 2003c
- Ingram, Robert W.**, Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practice, in: Journal of Accounting Research, 22. Jg., Nr. 1, 1984, S. 126-144
- Ingram, Robert W., Russell J. Petersen und Susan Work Martin**, Accounting and Financial Reporting for Governmental and Nonprofit Organizations - Basic Concepts, New York u.a. 1991
- Innenministerium Nordrhein-Westfalen**, Erläuterungen zur neuen Gemeindehaushaltsverordnung, Düsseldorf 2004
- Innenministerium Nordrhein-Westfalen, u.a.**, Das Neue Kommunale Finanzmanagement. Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in Nordrhein-Westfalen, Aktiva - Ansatz, Bewertung und Ausweis, Düsseldorf 2000
- Johns, Rudolf**, Die Vollrechnung der Gemeinden, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 32. Jg., 1938, S. 145-176 und S. 193-212
- Johns, Rudolf**, Die öffentliche Bilanz, in: Wirtschaftslenkung und Betriebswirtschaftslehre - Festschrift zum 60. Geburtstage von Ernst Walb, gewidmet von Freunden und Schülern, Leipzig 1940, S. 165-182
- Johns, Rudolf**, Das Problem der öffentlichen Vermögensrechnung und seine Lösung, Würzburg 1943
- Johns, Rudolf**, Erfolgsrechnung und Bilanz im Kommunalbereich, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 32. Jg. N.F., 1980, S. 1007-1021
- Kämpfer, Georg**, Rücklagen und Rückstellungen, in: Handwörterbuch des Bank- und Finanzwesens, 3. Auflage, hrsg. von Wolfgang Gerke und Manfred Steiner, Stuttgart 2001, Sp. 1879-1889
- Kämpfer, Georg und Norbert Vogelpoth**, Vorwort, in: Integriertes öffentliches Rechnungswesen - Konzeption einer Neugestaltung der Rechnungslegung und des Rechnungswesens öffentlicher Gebietskörperschaften, hrsg. von Heinz Bolsenkötter, Frankfurt (am Main) 2000a, S. 5
- Knechtenhofer, Bernhard und Werner Wohlwend**, IPSAS 1-17 - International Public Sector Accounting Standards (Kurzbeschreibung in deutscher Sprache), Working Paper Nr. 5 des Instituts für Öffentliche Dienstleistungen und Tourismus an der Universität St. Gallen, 2. Version, St. Gallen 2002
- Koch, Helmut**, Die Problematik des Niederstwertprinzips, in: Die Wirtschaftsprüfung, 10. Jg., 1957, S. 1-7, S. 31-35 und S. 60-63

- König, Herbert und Erhard Wobser**, Öffentliches Rechnungswesen im Fortschritt der Automation, Schriftenreihe des Ausschusses für Wirtschaftliche Verwaltung, Band 123, Berlin u.a. 1967
- Körner, Horst**, Neues kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem - Grundlagen der Entwicklung eines doppischen Rechnungs- und Haushaltswesens, Anwendung und Umsetzung im Rahmen des Projekts „Neues kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem“ des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport für die Kommunen Lahn-Dill-Kreis, Landkreis Darmstadt-Dieburg, Stadt Dreieich, 2. Auflage, Nürnberg 2001
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt (Hrsg.)**, Wege zum Dienstleistungsunternehmen Kommunalverwaltung - Fallstudie Tilburg, Bericht Nr. 19 / 1992, Köln 1992
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt (Hrsg.)**, KGSt-Mitteilungen Nr. 14 vom 25. Juli 1995, in: Zeitschrift für Kommunal Finanzen, 45. Jg., Köln 1995a, S. 226-227
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt (Hrsg.)**, Vom Geld- zum Ressourcenverbrauchskonzept - Leitlinien für ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungsmodell auf doppischer Grundlage, Bericht Nr. 1 / 1995, Köln 1995b
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt (Hrsg.)**, Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept: Die kommunale Bilanz - Erste Überlegungen und Empfehlungen, Bericht Nr. 7 / 1997, Köln 1997
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt (Hrsg.)**, Abschreibungssätze in der Kommunalverwaltung, Bericht Nr. 1 / 1999, Köln 1999
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt (Hrsg.)**, KGSt Forum 2002 - Nachlese, in: KGSt Sonder-Info, 48. Jg., 2003, Heft 1, Köln 2003
- Kosiol, Erich**, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre - Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Wiesbaden 1968
- Krapp, Michael**, Kooperation und Konkurrenz in Prinzipal-Agent-Beziehungen, Wiesbaden 2000
- Krechel, Clemens**, Bewertung in der Eröffnungsbilanz, in: Die Wirtschaftsprüfung - WPg Sonderheft vom 1. April 2004, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung - IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 57. Jg., 2004, S. 50
- Kröger, Christian W.**, Mögliche Auswirkungen der internationalen Rechnungslegung auf das öffentliche Rechnungswesen in Deutschland, in: Beiträge zum Finanz-, Rechnungs- und Bankwesen - Stand und Perspektiven, hrsg. von Andreas Bruns, Thorsten Jöhnk und Stefan Müller, Wiesbaden 2005, S. 625-636

- Küpper, Peter und Claus-Peter Weber**, Die Zusatzversorgung der Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes im Jahresabschluß ihres Arbeitgebers, in: Der Betrieb, 48. Jg., Nr. 9, 1995, S. 437-442
- Küpper, Willi und Klaus Lüder**, Möglichkeiten und Probleme der Organisationsentwicklung öffentlicher Verwaltungen - dargestellt am Beispiel der Dezentralisierung durch Ausgliederung von Verwaltungsaufgaben, in: Die Betriebswirtschaft, 39. Jg., 1979, S. 247-259
- Küting, Karlheinz**, Der Wahrheitsgehalt deutscher Bilanzen, in: Deutsches Steuerrecht, 35. Jg., Nr. 3, 1997, S. 84-91
- Küting, Karlheinz und Claus-Peter Weber (Hrsg.)**, Handbuch der Rechnungslegung - Einzelabschluss, Loseblattsammlung, 5. Auflage, Stuttgart 2002 ff.
- Kuhn, Thomas**, Die Struktur wissenschaftlicher Revolutionen, 2. Auflage, Frankfurt (am Main) 1978
- Lederle, Herbert**, Probleme und Möglichkeiten der Bildung von Aufwandsrückstellungen, in: Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz - Vorträge und Diskussionen zum neuen Recht, hrsg. von Jörg Baetge, Düsseldorf, 1991, S. 57-74
- Leffson, Ulrich**, Bewertungsprinzipien: in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Erich Kosiol, Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, 2. Auflage, Stuttgart 1981, Sp. 151-156
- Leffson, Ulrich**, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Auflage, Düsseldorf 1987
- Lehmann, Helmut**, Wesen und Formen des Verbundbetriebes. Ein Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Morphologie, Berlin 1965
- Loitz, Rüdiger**, Plädoyer für ein kaufmännisches Rechnungswesen bei den Gebietskörperschaften vor einem internationalen Hintergrund, in: Der Betrieb, 52. Jg., 1999, Heft 42, S. 2125-2129
- Lüder, Klaus**, Zur Bewertungsproblematik bei finanziellen Verbundrechnungen der öffentlichen Hand, in: Entwicklungsperspektiven des öffentlichen Rechnungswesens, Speyerer Forschungsberichte Nr. 48, Speyer 1986, S. 89-107
- Lüder, Klaus**, Öffentliche Verwaltungen, in: Handwörterbuch der öffentlichen Betriebswirtschaft, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Peter Eichhorn, Stuttgart 1989, Sp. 1152-1164
- Lüder, Klaus**, Konzeptionelle Grundlagen für die Ausgestaltung des staatlichen Rechnungswesens, in: Staatliches Rechnungswesen in der Bundesrepublik Deutschland vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen - Vorträge und Diskussionsbeiträge der Verwaltungswissenschaftlichen Arbeitstagung 1990 des Forschungsinstituts für Öffentliche Verwaltung bei der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Band 108, Berlin 1991a, S. 165-181

- Lüder, Klaus**, Valuation of assets in government - paper presented to the 3rd Conference of the Public Sector Committee of the Fédération des Experts Comptables Européens in Lisbon, Speyer 1991b
- Lüder, Klaus (Hrsg.)**, Die zentrale Rolle des Rechnungskonzepts für die Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens, Speyerer Forschungsberichte 93, Speyer 1991; *in identischer Form zudem erneut abgedruckt in: Das neue Öffentliche Rechnungswesen - Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz*, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 133, hrsg. von Helmut Brede und Ernst Buschor, Baden-Baden 1993, S. 29-74
- Lüder, Klaus**, Konturen eines neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungsmodells, aus der Reihe „Speyerer Arbeitshefte“, Heft 103, Speyer 1995
- Lüder, Klaus**, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), hrsg. vom Innenministerium Baden-Württemberg, Stuttgart 1996
- Lüder, Klaus**, Innovationen im öffentlichen Rechnungswesen in Deutschland und Europa, in: Politik und Verwaltung auf dem Weg in die transindustrielle Gesellschaft, Carl Böhret zum 65. Geburtstag, hrsg. von Werner Jann u.a., Baden-Baden 1998, S. 217-226
- Lüder, Klaus**, Developments in Public Sector Accounting, Speyerer Arbeitshefte, Heft 105, Speyer 1999a
- Lüder, Klaus**, Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens im internationalen Vergleich, in: Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen - 1. Norddeutsche Fachtagung zum New-Public-Management, hrsg. von Dietrich Budäus und Peter Gronbach, Berlin, Freiburg (im Breisgau) und München 1999b, S. 39-54
- Lüder, Klaus**, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer-Verfahren), Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, hrsg. vom Innenministerium Baden-Württemberg, Heft 6, 2. Auflage, Stuttgart 1999c
- Lüder, Klaus**, Ressourcenverbrauchsorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen - Einige Anmerkungen zu den Konsequenzen für die Finanzkontrolle, in: Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre - Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn zur Vollendung des 60. Lebensjahres, hrsg. von Dietmar Bräunig und Dorothea Greiling, Berlin 1999d, S. 344-350
- Lüder, Klaus**, Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und Finanzkontrolle, in: Die öffentliche Verwaltung, 53. Jg., Heft 20, Oktober 2000, S. 837-845
- Lüder, Klaus**, Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen - Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Berlin 2001

- Lüder, Klaus**, Internationale Standards für das öffentliche Rechnungswesen - Entwicklungsstand und Anwendungsperspektiven, in: Manfred Eibelshäuser (Hrsg.), Finanzpolitik und Finanzkontrolle - Partner für Veränderung, Gedächtnisschrift für Prof. Udo Müller, Baden-Baden 2002, S. 151-166
- Lüder, Klaus**, Internationale Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens?, in: Öffentliche Verwaltung und Nonprofit-Organisationen - Festschrift für Reinbert Schauer, hrsg. von Ernst-Bernd Blümle u.a., Wien 2003a, S. 341-358
- Lüder, Klaus**, Globalisierung und transnationale Entwicklungen des öffentlichen Rechnungswesens, in: Globale und monetäre Ökonomie - Festschrift für Dieter Duwendag, hrsg. von Hermann Knödler und Michael H. Stierle, Heidelberg 2003b, S. 407-418
- Lüder, Klaus**, Vom Ende der Kameralistik - Vortrag am 15. Juli 2003 (Sommersemester 2003) an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Speyer 2003c
- Lüder, Klaus**, Zur Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Europa, in: Die Wirtschaftsprüfung - WPg Sonderheft vom 1. April 2004, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung - IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 57. Jg., 2004, S. 11-17
- Lüder, Klaus**, Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen, in: Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts- und Finanzmanagements, Dokumentation der Referate einer Tagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer vom 25.-27. Februar 2004, zugleich Schriftenreihe Verwaltungsressourcen und Verwaltungsstrukturen, Band 3, hrsg. von Hermann Hill und Dieter Engels, Baden-Baden 2005, S. 35-46
- Lüder, Klaus**, Ordnungsmäßigkeits-Grundsätze für das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen, in: Die Wirtschaftsprüfung, 59. Jg., Heft 9, 2006, S. 605-612; *in identischer Form zudem erneut abgedruckt in: Public-Management - Grundlagen, Wirkung und Kritik - Festschrift für Christoph Reichard*, hrsg. von Werner Jann, Manfred Röber und Hellmut Wollmann, Berlin 2006, S. 187- 203
- Lüder, Klaus u.a.**, Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme - Konzeptionelle Grundlagen für das staatliche Rechnungswesen mit besonderer Berücksichtigung der Bundesrepublik Deutschland - Speyerer Forschungsberichte Nr. 97, Speyer 1991
- Lüder, Klaus und Brigitte Kampmann**, Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Gemeinschaft - Speyerer Forschungsberichte Nr. 125, Speyer 1993

- Lüder, Klaus, Christiane Behm und Ulrich Cordes**, Praxiseinführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer-Verfahren) - Dokumentation des Modellprojekts „Wiesloch“, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, hrsg. vom Innenministerium Baden-Württemberg, Heft 4, Stuttgart 1998
- Lüder, Klaus und Rowan Jones (Hrsg.)**, Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt (am Main) 2003
- Männel, Wolfgang**, Besonderheiten der internen Rechnungslegung öffentlicher Unternehmungen und Verwaltungen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 58. Jg., 1988, S. 839-857
- Marettke, Christian, Andreas Dörschell und Andreas Hellenbrand**, Kommunales Vermögen richtig bewerten - Haufe Praxisratgeber zur Erstellung der Eröffnungsbilanz und als Grundlage der erweiterten Kameralistik, Leitfaden für effiziente Erfassung und korrekte Bewertung - mit allen Vorgaben für Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen, Freiburg (im Breisgau) u.a. 2004
- Maßmann, Jens**, Nonprofits - Analyse, Entwicklung und Rechtspolitik, hrsg. von Michael Adams, Frankfurt (am Main) 2003
- Merschbächer, Günter**, Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und in der Schweiz - Bestandsaufnahme, Analyse und zweckorientierte Beurteilung, Hochschulschriften für Betriebswirtschaft, Band 54, München 1987
- Meyer, Christine**, Die Effizienz der Kommunalverwaltung - Eine Analyse der Kommunalverwaltungsreformdebatte aus sozialökonomischer Perspektive, Baden-Baden 1998;
zugleich Diss. unter dem Titel: Das Problem der Effizienz in der Kommunalverwaltung und der Kommunalverwaltungsreformdebatte, Bochum 1997
- Mitschke, Joachim**, Wirtschaftliches Staatsmanagement - Anmerkungen zur Organisation, Rechnungslegung und Wirtschaftskontrolle staatlicher Einrichtungen, Baden-Baden 1990
- Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.)**, Lektorat: Günther Lehmann, Neues kommunales Finanzmanagement - Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppelte Haushaltshaltsrecht, 2. Auflage, Freiburg (im Breisgau) u.a. 2003
- Monsen, Norvald**, Regional Accounting Harmonization - A Case for Regional Accounting Standards, in: Perspectives on performance measurement and public sector accounting, hrsg. von Ernst Buschor und Kuno Schedler, Bern, Stuttgart und Wien 1994, S. 291-308

- Monsen, Norvald**, Preparing Cash Flow Statements - Could Commercial Accounting Learn from Governmental Accounting, in: Evaluation and Accounting Standards in Public Management - Proceedings of the 3rd International Public Sector Management Symposium, hrsg. von Dietmar Bräunig und Peter Eichhorn, Baden-Baden 2002, S. 203-215
- Monsen, Norvald**, Kapitalflussrechnungen, in: Verwaltung und Management - Zeitschrift für allgemeine Verwaltung, 11. Jg., Heft 1, 2005, S. 19-26
- Monsen, Norvald und Salme Näsi**, Comparing Cameral and Accrual Accounting in Local Governments, in: International Comparative Issues in Government Accounting - The Similarities and Differences between Central Government Accounting and Local Government Accounting within or between Countries, hrsg. von Aad Bac, Boston, Dordrecht und London 2001, S. 135-158
- Montesinos Julve, Vicente, Bernardino Benito López und Isabel Brusca Alijarde**, The IPSAS Approach: A Useful Tool for Accounting Reform in Europe?, in: Innovations in Governmental Accounting, hrsg. von Vicente Montesinos und José Manuel Vela, Boston, Dordrecht und London 2002, S. 85-97
- Moos, André von**, Besonderheiten der Governance in Nonprofit-Organisationen, in: Gutes besser tun - Corporate Governance in Nonprofit-Organisationen, hrsg. von Ruth C. Voggensperger u.a., Bern u.a. 2004, S. 45-60
- Moser, Walter**, Kriterien zur Beurteilung der finanziellen Lage öffentlicher Gemeinwesen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 32, Bern und Stuttgart 1982
- Moxter, Adolf**, Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft, in: Bilanzfragen - Festschrift zum 65. Geburtstag von Ulrich Leffson, hrsg. von Jörg Baetge, Adolf Moxter und Dieter Schneider, Düsseldorf 1976, S. 87-117
- Moxter, Adolf**, Ist bei drohendem Unternehmenszusammenbruch das bilanzrechtliche Prinzip der Unternehmensfortführung aufzugeben? in: Die Wirtschaftsprüfung, 33. Jg., 1980, S. 345-351
- Moxter, Adolf**, Bilanzlehre, Band 1: Einführung in die Bilanztheorie, 3. Auflage, Wiesbaden 1984a
- Moxter, Adolf**, Das Realisationsprinzip - 1884 und heute, in: Der Betriebs-Berater, 39. Jg., 1984b, S. 1780-1786
- Moxter, Adolf**, Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt internationaler Entwicklungen - Festschrift zum 60. Geburtstag von Klaus von Wysocki, Düsseldorf 1985
- Moxter, Adolf**, Bilanzlehre, Band 2: Einführung in das neue Bilanzrecht, 3. Auflage, Wiesbaden 1986

- Moxter, Adolf**, Entwicklung der Theorie der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung, in: ZfbF-Sonderheft, Band 32, Ökonomische Analyse des Bilanzrechts: Entwicklungslinien und Perspektiven - Tagung des Ausschusses Unternehmensrechnung im Verein für Sozialpolitik am 12. und 13. März 1993 in München, hrsg. von Franz W. Wagner, Düsseldorf u.a. 1993, S. 61-84
- Moxter, Adolf**, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, Düsseldorf 2003
- Mühlen, Manfred zur**, Die Finanzrechnung in der Rechnungslegung der öffentlichen Hand, in: Die Wirtschaftsprüfung - WPg Sonderheft vom 1. April 2004, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung - IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 57. Jg., 2004, S. 56-60
- Mülhaupt, Ludwig**, Das Problem der gemeindlichen Vermögensrechnung in betriebswirtschaftlicher und finanzwirtschaftlicher Betrachtung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 34. Jg., 1940, S. 305-329
- Mülhaupt, Ludwig**, Kameralistik, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, hrsg. von Erwin Grochla und Waldemar Wittmann, 4. Auflage, Stuttgart 1975, Sp. 2059-2077
- Mülhaupt, Ludwig**, Ziele und Aussagewert eines modernen öffentlichen Rechnungswesens, in: Betriebswirtschaftliche Erkenntnisse für Regierung, Verwaltung und öffentliche Unternehmen - 25 Jahre Öffentliche Betriebswirtschaftslehre an der Universität Mannheim, hrsg. von Peter Eichhorn, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Band 85, Baden-Baden 1985, S. 75-95
- Mülhaupt, Ludwig**, Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 93, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Baden-Baden 1987
- Mülhaupt, Ludwig**, Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen, in: Handwörterbuch der Öffentlichen Betriebswirtschaft, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Peter Eichhorn, Stuttgart 1989, Sp. 1366-1374
- Mülhaupt, Ludwig**, Probleme der staatlichen und kommunalen Rechnungslegung und ihre Lösung, in: Das neue öffentliche Rechnungswesen - Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 133, hrsg. von Helmut Brede und Ernst Buschor, Baden-Baden 1993, S. 75-105
- Mülhaupt, Ludwig und Jürgen Gornas**, Betriebswirtschaftliche Grundsätze der Kameralistik, in: Kommunal-Kassen-Zeitschrift, 24. Jg., 1973a, S. 104-110 und S. 121-128
- Mülhaupt, Ludwig und Jürgen Gornas**, Finanzwirtschaftliches und betriebswirtschaftliches Rechnen in Gemeinden, in: Der öffentliche Haushalt, o.Jg., 1973b, S. 15-46

- Müller, Stefan und Laurenz Lachnit**, Internationalisierung der Rechnungslegung und Ratingsysteme der Kreditinstitute, in: Beiträge zum Finanz-, Rechnungs- und Bankwesen - Stand und Perspektiven, hrsg. von Stefan Müller, Thorsten Jöhnk und Andreas Bruns, Wiesbaden 2005, S. 221-238
- Müller, Welf**, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und ihre Kodifizierung nach neuem Handelsrecht, in: Einzelabschluß und Konzernabschluß - Beiträge zum neuen Bilanzrecht, hrsg. von Adolf Moxter, Dieter Ordelheide und Winfried Mellwig, Wiesbaden 1988, S. 3-26
- Müller, Welf und Hermann-Josef Tries**, Rückstellungen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, 3. Auflage, Stuttgart 1993, Sp. 1747-1755
- Müller-Marqués Berger, Thomas**, Verpflichtungen aus Sozialpolitik und deren bilanzielle Abbildung - Das Standards-Project des IFAC Public Sector Committee, in: Die Wirtschaftsprüfung - WPg Sonderheft vom 1. April 2004, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung - IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 57. Jg., 2004, S. 41-49
- Müller-Marqués Berger, Thomas und Isabell Srocke**, Bilanzierung von Rückstellungen für Versorgungsverpflichtungen gegenüber Beamten, Angestellten und Arbeitern im kommunalen Jahresabschluß, in: NKHR Newsletter, hrsg. von Ernst & Young Deutschland, 1. Jg., Nr. 1, Mai 2006, S. 2-3
- Niemann, Ursula**, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung - international betrachtet, hrsg. vom Institut Finanzen und Steuern e.V., IFSt-Schrift Nr. 387, Bonn 2000
- Nobes, Christopher und Parker, Robert H. (Hrsg.)**, Comparative International Accounting, 3. Auflage, New York u.a. 1991
- Oettle, Karl**, Über den Charakter öffentlich-wirtschaftlicher Zielsetzungen, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 57. Jg., 1966, S. 241-259
- Oettle, Karl**, Öffentliche Verwaltung und Betriebswirtschaftslehre, hrsg. von KGSt Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung - Sonderdruck, Köln 1971
- Oettle, Karl**, Kameralistik, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Chmielewicz, Erich Kosiol und Marcell Schweitzer, 2. Auflage Stuttgart 1981, Sp. 313-324
- Oettle, Karl**, Wirtschaftliche Bedürfnisse und wirtschaftliche Güter - Überlegungen zur Notwendigkeit der Unterscheidung privater und öffentlicher Güter, in: Öffentliche Güter und öffentliche Unternehmen, Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft, Band 25, hrsg. von Karl Oettle, Baden-Baden 1984, S. 159-176

- Oettle, Karl**, Betriebswirtschaftliche Beiträge zur öffentlichen Finanzwirtschaft - Ausgewählte Aufsätze zum Haushalts- und Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 101, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Baden-Baden 1991
- Organisation for Economic Co-operation and Development OECD - Public Management Committee PUMA (Hrsg.)**, Accounting for what? - The value of accrual accounting to the Public Sector, PUMA / SBO-Paper, Paris 1993
- Organisation for Economic Co-operation and Development OECD (Hrsg.)**, Public sector transparency and accountability - discussed at the Latin American Forum on Ensuring Transparency and Accountability in the Public Sector held on 5-6 December 2001, Paris 2002
- Organisation for Economic Co-operation and Development OECD - Executive Directorate Budget Committee (Hrsg.)**, Financial Statements of the Organisation for Economic Co-operation and Development as of 31 December 2005, English version, veröffentlicht am 24. März 2006, EXD / BC (2006) 1, Paris 2006
- Oser, Peter, Norbert Pfitzer und Wolfgang Schaum**, Rückstellungen im Lichte aktueller Rechtsentwicklungen, in: Der Betriebs-Berater, 51. Jg., 1996, S. 1373-1380
- o.V.**, Kameralistische oder kaufmännische Buchführung, in: Zeitschrift für das Verwaltungs- und Rechnungswesen der Gemeinden, Sparkassen, Stiftungen und sozialen Versicherungen, 4. Jg., Nr. 5, Mai 1917 S. 1-6
in identischer Form zudem erneut abgedruckt in: Der Gemeindehaushalt, 100. Jg., Heft 11, 1999, S. 241-246
- Pellens, Bernhard und Silke Sürken**, Rechnungslegungspolitische Spielräume im Rahmen der International Accounting Standards, in: Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch - Festschrift für Wilhelm Theodor Strobel zum 70. Geburtstag, hrsg. von Carl-Christian Freidank, München 2001, S. 195-228
- Pellens, Bernhard, Rolf Uwe Fülbier und Joachim Gassen**, Internationale Rechnungslegung - IFRS / IAS mit Beispielen und Fallstudie, 5. Auflage, Stuttgart 2004
- Points, Ronald J. und Simon Bradbury**, International Public Sector Accounting Standards, in: The Journal of Government Financial Management, 50. Jg., Nr. 1, Spring 2001, S. 49-53
- Probst, Peter**, Neue Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Hand. IPSAS als neue Standards für Mitte 2000 zu erwarten. In: Der Schweizer Treuhänder, 74. Jg., Nr. 1-2, 2000, S. 86-90
- Purtschert, Robert**, Nonprofit Governance: Ansatz für Verbände und weitere NPO?, in: VM Fachzeitschrift für Verbands- und Nonprofit-Management, 30. Jg., Nr. 3, 2004, S. 6-17

- Purtschert, Robert und Georg von Schnurbein**, Das NPO-Label für Management Excellence als Instrument der Corporate Governance, in: Gutes besser tun – Corporate Governance in Nonprofit-Organisationen, hrsg. von Ruth C. Voggensperger u.a., Bern u.a. 2004, S. 323-357
- Reichard, Christoph**, Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, 2. Auflage, Berlin und New York 1987
- Reichard, Christoph**, Zur Naivität aktueller Konzepttransfers im deutschen Public Management, in: Öffentliches und privates Management, hrsg. von Thomas Edeling, Werner Jann und Dieter Wagner, Schriftenreihe Interdisziplinäre Organisations- und Verwaltungsforschung, Opladen 1998, S. 53-70
- Reinermann, Heinrich**, Auf ein Wort..., in: Verwaltung und Management, 1. Jg., Nr. 1, 1995, S. 1
- Rost, Peter**, Der internationale Harmonisierungsprozess der Rechnungslegung - Theorie, Praxis, Perspektiven, Frankfurt (am Main) u.a. 1991,
zugleich Diss. unter gleichnamigem Titel, Gießen 1991
- Saam, Nicole**, Prinzipale, Agenten und Macht: eine machttheoretische Erweiterung der Agenturtheorie und ihre Anwendung auf Interaktionsstrukturen in der Organisationsberatung, Tübingen, 2002
- Sacco, John und Ronald Nagy**, Accounting and Management Control in Nonprofit Organizations, in: Future of Civil Society: Making Central European Nonprofit Organizations work, hrsg. von Annette Zimmer und Eckhard Priller, Wiesbaden 2004, S. 381-406
- Schauer, Reinbert**, Die Eignung verschiedener Rechnungsstile für den managementorientierten Informationsbedarf in öffentlichen Verwaltungen, in: Das neue Öffentliche Rechnungswesen - Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 133, hrsg. von Helmut Brede und Ernst Buschor, Baden-Baden 1993, S. 143-165
- Schauer, Reinbert**, Verwaltungsreform und Reform des öffentlichen Rechnungswesens, in: „Öffentliches Rechnungswesen 2000“ - Vorträge und Diskussionsbeiträge einer wissenschaftlichen Arbeitstagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Band 117, hrsg. von Klaus Lüder, Berlin 1994, S. 23-44
- Schauer, Reinbert**, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) - Notwendigkeit für eine Reform des öffentlichen Rechnungswesens?, in: Handbuch Controlling und Consulting - Festschrift für Harald Stiegler zum 65. Geburtstag, hrsg. von Birgit Feldbauer-Durstmüller, Wien 2005, S. 591-612
- Schedler, Kuno**, Ansätze einer wirkungsorientierten Verwaltungsführung - Von der Idee des New Public Managements (NPM) zum konkreten Gestaltungsmodell: Fallbeispiel Schweiz, 2. Auflage, Bern, Stuttgart und Wien 1996

- Schedler, Kuno und Bernhard Knechtenhofer**, IPSAS als möglicher Leitfaden für aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung öffentlicher Gemeinwesen in der Schweiz, in: Öffentliche Verwaltung und Nonprofit-Organisationen - Festschrift für Reinbert Schauer, hrsg. von Ernst-Bernd Blümle u.a., Wien 2003, S. 543-560
- Scheffler, Eberhard**, Neue Entwicklungen auf dem Gebiet der Rechnungslegung, in: Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch - Festschrift für Wilhelm Theodor Strobel zum 70. Geburtstag, hrsg. von Carl-Christian Freidank, München 2001, S. 3-28
- Scheid, Jean-Claude und Evelyne Lande**, Accounting for Capital Assets - The IPSAS Approach and the Main Issues, unveröffentlichter Vortrag anlässlich des 5. CIGAR Workshops am 3.-4. Oktober 2000 an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Speyer 2000
- Schmalenbach, Eugen**, Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 13. Jg., 1919, S. 1-50
- Schmalenbach, Eugen**, Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, Leipzig 1925
- Schmalenbach, Eugen**, Die doppelte Buchführung, Köln 1950
- Schmalenbach, Eugen** unter Mitwirkung von Richard Bauer, Dynamische Bilanz, 11. Auflage, Köln und Opladen 1953 (*Anmerkung: Diese Auflage wurde gewählt, da sie nach Wissens des Verfassers als die jüngste in vollem Umfang authentische Auflage im Sinne der Gedanken von Schmalenbach gilt.*)
- Schmidberger, Jürgen**, Controlling für öffentliche Verwaltungen - Funktionen - Aufgabenfelder - Instrumente, Wiesbaden 1993
- Schmidt, Jürgen**, Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung: Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, Zielsetzung, Planung, Vollzug, Kontrolle, Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen, Kosten- und Leistungsrechnung, 5. Auflage, Berlin 1996
- Schmidt, Ludwig (Hrsg.)**, Einkommensteuergesetz - Kommentar, 25. Auflage, München 2006
- Schreyer, Michael**, Accounting in the public sector - European Commission perspectives, in: Die Wirtschaftsprüfung - WPg Sonderheft vom 1. April 2004, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung - IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 57. Jg., 2004, S. 7-10
- Schuhlen, Axel**, Nonprofit Governance in der freien Wohlfahrtspflege, hrsg. von Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Baden-Baden 2002
- Schulte, Albert**, Öffentliches Vermögen und Publizität - Der Weg zur öffentlichen Bilanz, Reichsverwaltungsblatt, 54. Jg., Ausgabe Nr. 32, Berlin 1933, S. 626-630

- Schuster, Falko**, Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden - Einführung zur Vorbereitung auf das neue kommunale Rechnungswesen und das neue kommunale Finanzmanagement, München und Wien 2001
- Schwarz, Peter u.a. (Hrsg.)**, Das Freiburger Management-Modell für Nonprofit-Organisationen, 4. Auflage, Bern, Stuttgart und Wien 2002
- Sigloch, Jochen**, Pensionsrückstellungen, in: Handwörterbuch des Bank- und Finanzwesens, 3. Auflage, hrsg. von Wolfgang Gerke und Manfred Steiner, Stuttgart 2001, Sp. 1631-1642
- Simon, Herman Veit**, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 3. Auflage, Berlin 1899
- Srocke, Isabell**, Konsequenzen der Internationalisierung für das öffentliche Rechnungswesen, in: Public- und Nonprofit-Management - Neuere Entwicklungen und aktuelle Problemfelder, 4. Forschungskolloquium Hamburg - Linz - Postdam vom 5.-7. Juni 2002, hrsg. von Dietrich Budäus, Reinbert Schauer und Christoph Reichard, Hamburg 2002, S. 73-108
- Srocke, Isabell**, Segmentberichterstattung für die interne Steuerung und externe Publizität im öffentlichen Sektor, in: Die Wirtschaftsprüfung, 56. Jg., 2003, S. 692-696
- Srocke, Isabell**, Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS / IFRS und IPSAS, Düsseldorf 2004
- Srocke, Isabell**, IAS / IFRS und IPSAS - Anforderungen an die Reform des öffentlichen Rechnungswesens, in: Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung - Grundlagen, Beispiele und Erfahrungsberichte für die Verwaltungspraxis, *CD-Rom-Version, Stand: Update Dezember 2005*, hrsg. von Erik Meurer, Freiburg (im Breisgau), Ordner Entwicklungen und Trends
- Stein, Bärbel und Rainer Franke**, Die Bewertung von Kunstgegenständen und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen, in: Der Gemeindehaushalt, 106. Jg., Heft 12, 2005, S. 270-275
- Steinbach-van der Veen, Britta**, Abgaben, in: Handwörterbuch der öffentlichen Betriebswirtschaft, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Peter Eichhorn, Stuttgart 1989, Sp. 1-7
- Steiner, Manfred**, Kaufmännische Buchführung, in: Handwörterbuch der öffentlichen Betriebswirtschaft, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Peter Eichhorn, Stuttgart 1989, Sp. 753-765
- Streim, Hannes**, Der Informationsgehalt einer auf kaufmännischen Grundsätzen basierenden Rechnungslegung von Gebietskörperschaften, in: Stand und Perspektiven der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre - Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn zur Vollendung des 60. Lebensjahres, hrsg. von Dietmar Bräunig und Dorothea Greiling, Berlin 1999, S. 321-327

- Streitferdt, Lothar**, Besonderheiten und Probleme der Bewertung im öffentlichen Rechnungswesen unter besonderer Berücksichtigung von Verbundrechnungen, in: Entwicklungsperspektiven des öffentlichen Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Lüder, Speyerer Forschungsberichte Nr. 48, Speyer 1986, S. 71-88
- Streitferdt, Lothar**, Ansätze zu einer betriebswirtschaftlich orientierten Reform des öffentlichen Rechnungswesen, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt - Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser u.a., Düsseldorf 1994, S. 862-882
- Streitferdt, Lothar und Jörn Kruse**, Agency-Probleme und Mitbestimmung in öffentlichen Unternehmen in der Bundesrepublik, in: Lücke, Wolfgang: Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme, Wiesbaden 1988, S. 321-340
- Streitferdt, Lothar und Tim Eberhardt**, Zur Entwicklung der Rechnungslegung der Städte, in: Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch - Festschrift für Wilhelm Theodor Strobel zum 70. Geburtstag, hrsg. von Carl-Christian Freidank, München 2001, S. 201-215
- Stüdemann, Klaus**, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage, München und Wien 1990
- Sutcliffe, Paul**, The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee, in: Public Money and Management, 23. Jg., 2003, S. 29-36
- Thiemeyer, Theo**, Theorie der öffentlichen Güter als ökonom(ist)ische Staatstheorie, in: Öffentliche Güter und öffentliche Unternehmen, Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft, Band 25, hrsg. von Karl Oettle, Baden-Baden 1984, S. 73-88
- United Nations**, Statement by the President of the United Nations General Assembly, Jan Eliasson on the adoption of the resolution on management reform, abgegeben am 7. Juli 2006, United Nations Headquarter, New York 2006
- Vela, José Manuel und Iluminada Fuertes**, Local Government Accounting In Europe - A Comparative Approach, in: Comparative Issues in Local Government Accounting, Readings deriving from the 6th Biennial CIGAR Conference, hrsg. von Eugenio Caperchione und Riccardo Mussari, Boston, Dordrecht und London 2000, S. 87-102
- Vogel, Andrea**, Kapitel 14 - Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Verpflichtungen, in: Doppik - Modernes Finanzmanagement für die öffentliche Verwaltung, hrsg. von der Bayerischen Verwaltungsschule, Schriftenreihe Fortbildung und Praxis, Band 11, Stuttgart u.a. 2004, S. 169-182
- Vogelpoth, Norbert**, Die Bedeutung der Rechnungslegung für die Ökonomisierung des Staates, in: Die Ökonomisierung des öffentlichen Sektors - Instrumente und Trends, hrsg. von Jens Harms und Christoph Reichard, Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft, Band 50, Baden-Baden 2003, S. 275-293

- Vogelpoth, Norbert**, Internationalisierung der Rechnungslegung für die öffentliche Wirtschaft - IAS / IFRS und HGB-Bilanzrechtsreform, in: Marktstrategien öffentlicher Unternehmen - Internationalisierung der Rechnungslegung für die öffentliche Wirtschaft, Referate der Tagung des Wissenschaftlichen Beirats der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft am 25.-26. Februar 2004 in Berlin, Berlin 2004a, S. 52-77
- Vogelpoth, Norbert**, Vergleich der IPSAS mit den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen für den öffentlichen Bereich, in: Die Wirtschaftsprüfung - WPg Sonderheft vom 1. April 2004, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung - IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., 57. Jg., 2004b, S. 23-40
- Vogelpoth, Norbert und Andreas Dörschell**, Internationale Rechnungslegungsstandards für öffentliche Verwaltungen - Das Standards-Project des IFAC Public Sector Committee, in: Die Wirtschaftsprüfung, 54. Jg., Nr. 14-15, 2001, S. 752-762
- Vogelpoth, Norbert, Andreas Dörschell und Cathérine Viehweger**, Die Bilanzierung und Bewertung von Sachanlagevermögen nach den International Public Sector Accounting Standards, in: Die Wirtschaftsprüfung, 55. Jg., Nr. 24, 2002, S. 1360-1371
- Voormeulen, Roloef**, Internationale Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens - Stand und Perspektiven, in: Staatliches Rechnungswesen in der Bundesrepublik Deutschland vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen - Vorträge und Diskussionsbeiträge der Verwaltungswissenschaftlichen Arbeitstagung 1990 des Forschungsinstituts für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaft Speyer, Schriftenreihe der Hochschule Speyer - Band 108, Berlin 1991, S. 119-134
- Walb, Ernst**, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe - eine Grundlegung, Berlin und Wien 1926
- Walb, Ernst**, Finanzwirtschaftliche Bilanz, hrsg. von Reinhold Sellien, 3. Auflage, Wiesbaden 1966
- Wambach, Martin**, Ende der Kameralistik - spannendster Zukunftsmarkt der Wirtschaftsprüferbranche, in: Der Betriebs-Berater, 61. Jg., Heft 15, April 2006, S. 1
- Winckelmann, Hans**, Gemeindliche Vermögensrechnung, Stuttgart 1959
- Windmüller, Rolf**, Ansatz und Bewertung von Vermögen und Verbindlichkeiten in der Eröffnungsbilanz der neu gestalteten öffentlichen Rechnungslegung, in: Manfred Eibelshäuser (Hrsg.), Finanzpolitik und Finanzkontrolle - Partner für Veränderung, Gedächtnisschrift für Prof. Udo Müller, Baden-Baden 2002, S. 167-177
- Wissenschaftliche Kommission „Öffentliche Unternehmen und Verwaltungen“ im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V.**, Leitlinien für die Reform des öffentlichen Rechnungswesens, in: Verwaltungsrundschau, 34. Jg., 1988, S. 316-318

- Wissenschaftliche Kommission „Öffentliche Unternehmen und Verwaltungen“ im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V.**, Empfehlungen für das öffentliche Rechnungswesen in Rahmen der Haushaltsreform, in: Das neue Öffentliche Rechnungswesen - Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 133, hrsg. von Helmut Brede und Ernst Buschor, Baden-Baden 1993, S. 287-294
- Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“**, Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR), in: Public and Nonprofit Management - Aktuelle Forschungsergebnisse aus Deutschland und Österreich, anlässlich des 5. Forschungsworkshops Hamburg-Linz-Potsdam im Schloss Petzow bei Potsdam vom 27.-29. September 2004, zugleich Heft 50 der Reihe „Public Management“ des Arbeitskreises „Public Management“ an der Universität Hamburg, hrsg. von Dietrich Budäus, Christoph Reichard und Reinbert Schauer, Linz 2004, S. 197-202
- Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“**, Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR), in: Tagungsunterlagen der 1. Hamburger Fachtagung zur Reform des staatlichen Rechnungswesens am 2. und 3. November 2005, Hamburg 2005;
in identischer Form zudem abgedruckt in: Die Wirtschaftsprüfung, 58. Jg., Heft 16, 2005, S. 887-890
- Wöhe, Günter**, Bilanzierung und Bilanzpolitik - Betriebswirtschaftlich, Handelsrechtlich - Steuerrechtlich, 9. Auflage, München 1997
- Wysocki, Klaus v. u.a. (Hrsg.)** Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Loseblattsammlung, Köln 1984 ff.
- Zahradnik, Stefan**, Das kommunale Rechnungswesen - Bestandsaufnahme und Reformbausteine, Düsseldorf 1997

Internetquellenverzeichnis

- Ernst & Young Schweiz**, Alexandra Escher, Online-Artikel vom 13. Mai 2004: Mehr Transparenz im öffentlichen Bereich, 8. Juni 2006,
http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Switzerland_D/Industries_Public_Services_Event_Ipsaas_0405_1
- Europäische Union, Kommission**, Presseerklärung vom 17. Dezember 2002, IP/02/1904, Kommission nimmt ehrgeizigen Aktionsplan zur vollständigen Umsetzung der Periodenrechnung bis zum Jahr 2005 an, 20. Juni 2006
<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/02/1904&format=HTML&aged=1&language=DE&guiLanguage=fr>
- Gesellschaft für Internationale Rechnungslegung (GFIR) mbH**, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), 27. Juni 2006,
<http://www.gfir.de/antrag/IPSAS-Infos.pdf> (als PDF-Dokument) bzw. identisch
http://www.gfir.de/mod.php?mod=userpage&menu=1704&page_id=80
- Institute of Public Administration of Canada IPAC / Shulich School, York University**, Ian MacDonald, The Challenge of Governance in the 21st Century, 3. Mai 2006,
<http://ipac.ca/toronto/20020108.htm>
- International Federation of Accountants**, About IFAC, 22. Juni 2006,
<http://www.ifac.org/About/>
- International Federation of Accountants, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)**, Publications, 8. Juni 2006,
<http://www.ifac.org/PublicSector/#Publications>
- International Federation of Accountants, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)**, IFAC International Public Sector Accounting Standards Board Members, 18. Juni 2006,
<http://www.ifac.org/PublicSector/CommitteeMembers.php>
- University at Buffalo UB School of Management** - The State University of New York, Comparative Value Relevance Among German, U.S., and International Accounting Standards: A German Stock Market Perspective, hrsg. von Eli Bartov, Stephen R. Goldberg und Myungsun Kim, 30. Mai 2006,
<http://www.mgt.buffalo.edu/departments/aandl/research/kim/BGK2005JAAF.pdf>
- Wissenschaftlicher Beirat der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft GöW**, Wandel und Perspektiven der öffentlichen Wirtschaft, Positionspapier vom Januar 2003, 16. Juni 2006,
<http://goew.de/pdf/c.1.2.goew.pdf>
- Zürcher Hochschule Winterthur ZHW, School of Management, Institut für Verwaltungsmanagement IVM**, IPSAS - Impulse für die Reform der Rechnungslegung, 18. Juni 2006,
http://www.ivm.zhwin.ch/ipsas/index.php?location=ivm&choose_language=d

Zweites Deutsches Fernsehen (ZDF), Politik und Zeitgeschehen, Berlin direkt, Sendung vom 26. Mai 2006, Titel des Beitrags: „Das ist schon besorgniserregend!“ - Christian Ude (Präsident des Deutschen Städtetags) über die Finanzlage der Kommunen, Zusammenfassung des Beitrags von Stefan Leifert, 27. Mai 2006, <http://www.zdf.de/ZDFde/inhalt/27/0,1872,3937851,00.html>

Zweites Deutsches Fernsehen (ZDF), Politik und Zeitgeschehen, Berlin direkt, Sendung vom 4. Juni 2006, Titel des Beitrags: „Vorsicht, Schlaglöcher!“ - Kommunen: Kein Geld für die Infrastruktur, Zusammenfassung des Beitrags von Stefan Leifert, 5. Juni 2006, <http://www.zdf.de/ZDFde/inhalt/8/0,1872,3938536,00.html>



Im öffentlichen Rechnungswesen wird mit der Einführung der doppelten Buchführung (Doppik) auf der Grundlage des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) derzeit ein Paradigmenwechsel vollzogen. Parallel zur Überführung der Gebietskörperschaften von der rein zahlungsorientierten zu der ressourcenverbrauchsorientierten Rechnungslegung nehmen auch im öffentlichen Sektor Internationalisierungstendenzen zu. Bedeutsam für den Geltungsbereich der öffentlichen Kernverwaltungen ist hierbei das Standardsetzungsprojekt der „International Public Sector Accounting Standards“ (IPSAS) als Empfehlung zur weltweit einheitlichen Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens. Forschungsziel der vorliegenden Diplomarbeit ist es, ausgewählte Bilanzierungsprobleme der kommunalen Praxis mittels internationaler Rechnungslegungsstandards zu lösen. Neben den IPSAS finden hier – gemäß Willen des „International Public Sector Accounting Standards Boards“ (IPSASB) – auch die erwerbswirtschaftlichen „International Financial Reporting Standards“ (IAS / IFRS) als sog. Auffangvorschriften Berücksichtigung. Dabei liegt das konkrete Erkenntnisinteresse darin, die informatorischen Auswirkungen, die eine verpflichtende Einführung der genannten Standards in ihrem derzeitigen Entwicklungsstand auf die Bilanz von Städten und Gemeinden hätte, aufzuzeigen. Als Ausgangspunkt zur Beurteilung der Lösungen nach IPSAS (respektive IFRS) werden dabei die kommunalen Lösungen auf Basis des HGB als Vergleichsmodell herangezogen. Theoretisches Fundament der Analyse bilden die spezifischen Zwecke öffentlicher Rechnungslegung und ferner auch die Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB), welche erstmalig in einem umfassenden Katalog zusammengetragen werden. Die Diplomarbeit soll dazu führen, dass das Konzept der IPSAS – unter kritischer Beachtung aller (noch) bestehenden Schwächen – als nächster Reformschritt für die kommunale Rechnungslegung in Deutschland wahrgenommen und verstanden wird.

ISBN: 3-939352-09-8

ISBN: 978-3-939352-09-9