

Prof. Dr. Peter C. Lorson / Dr. Ellen Haustein / Felix Beske, M.Sc., alle Rostock

Rechnungslegung im privaten und staatlichen Sektor

– Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS – Teil 2:
Theoretische Rahmenkonzepte –

Prof. Dr. Peter C. Lorson und **Dr. Ellen Haustein** sind Projektkoordinatoren des EU-geförderten Erasmus+ Projekts Developing and Implementing European Public Sector Accounting modules (DIEPSAm). Sie arbeiten gemeinsam mit

Felix Beske, M.Sc. am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock und sind Mitglieder des dortigen Center for Accounting and Auditing (CAA).

Kontakt: autor@kor-ifs.de

Die vorliegende Reihe erscheint seit KoR 1/2018 grds. in loser Folge. Sie führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor am Beispiel von zwei nationalen und zwei internationalen Normensystemen ein. Es handelt sich um das deutsche Handelsgesetzbuch (HGB) für Kaufleute und Standards staatlicher Doppik (SsD) für Gebietskörperschaften in Deutschland (hier Bundes- und Landesebene) sowie die IFRS für rechtliche und wirtschaftliche Einheiten des privaten Sektors und die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für Einheiten des öffentlichen Sektors. Teil 2 umfasst den Fragenkomplex: Grundlegende bilanztheoretische Konzepte („Theoretische Rahmenkonzepte“).

I. Einleitung

Die vorliegende Reihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor ein.¹ Die in diesem zweiten Teil zu beantwortenden Fragen enthält die Tab. 1.

Tab. 1: Fragen in Teil 2 der Fallstudie

Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS Teil 2: Theoretische Rahmenkonzepte

Fragenkomplex „Theoretische Rahmenkonzepte“

1. Grundlagen

- Welche Funktionen hat das Rahmenkonzept im Kontext der Rechnungslegung nach IFRS & IPSAS?
- Gibt es ein HGB- bzw. SsD-Pendant?
- Exkurs: Wie könnte ein IPSAS-Pendant aussehen?

2. „Elemente der Rechnungslegung“ (Abschlussposten)

- Welche Elemente der Rechnungslegung unterscheiden IFRS & IPSAS sowie HGB & SsD?

3. „Erfassung von Abschlussposten der Bilanz“ (Ansatz)

- Worin unterscheiden sich „abstrakte“ und „konkrete“ Bilanzierungsfähigkeit?
- Wann sind Vermögenswerte (assets) nach IFRS & IPSAS bzw. Vermögensgegenstände nach HGB & SsD zu aktivieren?
- Wann sind liabilities (Schulden) nach IFRS & IPSAS bzw. Schulden nach HGB & SsD zu passivieren?

4. „Bewertung von Abschlussposten der Bilanz“ (Überblick über Wertmaßstäbe der Zugangs- und Folgebewertung)

- Wie sind assets bzw. Vermögensgegenstände bei Zugang und an späteren Abschlussstichtagen zu bewerten?
- Wie sind liabilities (Schulden) bei Zugang und an späteren Abschlussstichtagen zu bewerten?

II. Fragenkomplex „Theoretische Rahmenkonzepte“

1. Grundlagen

a) Welche Funktionen hat das Rahmenkonzept im Kontext der Rechnungslegung nach IFRS & IPSAS?

Das Theoretische Rahmenkonzept (Theoretical Framework (CF)) stellt den „konzeptionellen Unterbau“ der IFRS- und IPSAS-Rechnungslegung dar. Das IASB-CF hat im Wesentlichen folgende Funktionen (Purpose and Status, IASB-CF): Es soll Standardsetzer, wie das IASB, bei der Entwicklung eines widerspruchsfreien Normensystems unterstützen. Dies betrifft sowohl die Entwicklung neuer Standards als auch die Überprüfung in Kraft befindlicher Normen. Es hilft Erstellern bei der Anwendung existierender Standards und der Auswahl von Bilanzierungsmethoden bei Regelungslücken. Es dient Abschlussprüfern bei ihrer Urteilsfindung, ob Finanzberichte den IFRS entsprechen. Es soll Abschlussadressaten zur Interpretation von Abschlussinformationen befähigen. Indes gilt: „Keine Passage aus diesem Rahmenkonzept geht einem [...] Standard vor“ (Purpose and Status, IASB-CF).

Implizit gelten die Ausführungen zum IASB-CF uneingeschränkt auch für das IPSASB-CF. Indes richtet sich das IPSASB-CF zunächst an den Normgeber im Rahmen des Standard Settings (Role; IPSASB-CF 1.1). Es kann weiterhin Erstellern und anderen Orientierung bei der Schließung von Regelungslücken bieten (Authority; IPSASB-CF 1.3).

IFRS- bzw. IPSAS-Rahmenkonzepte enthalten im Wesentlichen Festlegungen zur Zielsetzung von Abschlüssen (Entscheidungsnützlichkeit für Adressaten, die keinen Anspruch auf Finanzberichte zur Befriedigung ihres individuellen Bedarfs sowie (nur IPSAS) Rechenschaft haben), zu Basisannahmen (Periodisierungs- und Going Concern-Prinzip), qualitativen Anforderungen an Abschlussinformationen (z.B. Relevanz und Verlässlichkeit) sowie zu Definitions-, Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen für die Elemente der Rechnungslegung (Abschlussposten) in der Beschränkung auf Bilanz und Erfolgsrechnung. Zudem werden im IASB-CF (nicht im IPSASB-CF) mögliche Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte (nominell/finanzwirtschaftlich und substanziell/leistungswirtschaftlich) sowie deren Bedeutung für die Gewinnermittlung erläutert (IASB-CF 4.59 ff.). Das IASB-CF soll auf beide Kapitalerhaltungsmodelle anwendbar sein.

b) Gibt es ein HGB- bzw. SsD-Pendant?

Ein *explizites* HGB- oder SsD-Pendant existiert nicht. Im *HGB* existiert keine Norm, die ausdrücklich auf das HGB-/SsD-System prägende Grundsätze, wie nominelle Kapitalerhaltung, Objektivierung und Gläubigerschutz, verweist. Indes existieren Einzelnormen, die die Rechnungslegungskonzeption kennzeichnen (z.B. Going Concern (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) und Periodisierungsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)) und konkretisieren. Beispiele

¹ Zur Motivation wird verwiesen auf Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 27 f.

² Achleitner/Behr/Schäfer, Internationale Rechnungslegung: Grundlagen, Einzelfragen und Praxisanwendungen, 2011, S. 50.

Abb. 1: Status Quo eines EPSAS-Frameworks

Übergeordnetes Ziel der EU: Europäisches Gemeinwohl	EPSAS-Initiative	Zweck der EPSAS-Initiative: Schaffung von <ul style="list-style-type: none"> • Transparenz und • Vergleichbarkeit innerhalb und zwischen den EU-Mitgliedstaaten Mittel: Vereinheitlichung der Buchführungs- und Rechnungslegungsnormen zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Einheiten des öffentlichen Sektors	
	EPSAS-Prinzipien	EPSAS: Zwecke der allgemeinen Finanzberichte: Vermittlung von Informationen für <ul style="list-style-type: none"> • Rechenschafts- und • Entscheidungszwecke unter Berücksichtigung von Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit unter dem Grundsatz der Periodenabgrenzung	
		EPSAS: Primäre Nutzer der allgemeinen Finanzberichte: <ul style="list-style-type: none"> • Ressourcenbereitsteller (z.B. Steuerzahler, Gläubiger, Investoren) und deren Repräsentanten • Leistungsempfänger (z.B. Bürger) und deren Repräsentanten (z.B. Parlamentarier) 	
		Qualitative Anforderungen (ohne Hierarchisierung):	
		Relevanz	Glaubwürdige Darstellung/Verlässlichkeit
		Verständlichkeit	Vollständigkeit
		Zeitnahe Berichterstattung	Vorsicht
		Vergleichbarkeit	Neutralität
		Nachprüfbarkeit	Wirtschaftliche Betrachtungsweise
		Einschränkungen	Anwendungsprinzipien
		Wesentlichkeit	Grundsatz der Fortführung der öffentlichen Einheit
		Kosten-Nutzen-Abwägung	Stetigkeit
		Abwägung der qualitativen Anforderungen	Saldierung / Aggregation
			Sensitivität der Darstellung
			Berichtsperiode
			Compliance

bilden das Anschaffungswertprinzip als Wertobergrenze von Vermögensgegenständen und das Niederstwertprinzip zur Begrenzung von Ausschüttungen i.S. des Gläubigerschutzprinzips (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) sowie das Vorsichts- und Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Allein im *handelsrechtlichen Schrifttum* existieren GoB-Systeme, die explizit Rahmengrundsätze (Richtigkeit, Vergleichbarkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit, Vollständigkeit, Stichtags- und Periodisierungsprinzip) und/oder Systemgrundsätze (Going Concern, Pagatorik, Einzelbewertung) benennen.³ Darüber hinaus legt das Institut der *DRS* (Deutscher Rechnungslegungs Standard) nahe, dass im Konzernabschluss die GoB (aufgrund abweichender Zwecke) zumindest anders auszulegen sind als im Einzelabschluss.⁴

Die *SsD* definieren keine eigenständigen Rahmennormen, sondern verweisen als grundlegenden Rechtsrahmen auf die handelsrechtlichen GoB (SsD I.1.1.) und deren Übernahme (SsD I.1.4.). Zugleich wird die zentrale Bedeutung des Gläubigerschutzprinzips betont. Es findet seine Konkretisierung im Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), welches durch Rea-

lisationsprinzip, Niederstwert- (für Vermögensgegenstände) bzw. Höchstwertprinzip (für Schulden), Imparitätsprinzip und Wertaufhellungsprinzip operationalisiert wird.

c) Exkurs: Wie könnte ein EPSAS-Pendant aussehen?

Teil 1 dieser Fallstudie ging bereits auf die Pläne der Europäischen Kommission ein, einheitliche Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in Europa – European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) zu schaffen. EPSAS sollen nach dem Willen der Kommission möglichst nah an den IPSAS konzipiert werden. Die *EPSAS Cell on Principles Related to EPSAS Standards* befasst sich mit dem Entwurf von Rechnungslegungsprinzipien für die künftigen EPSAS.⁵ Der bisherige Entwurf⁶ (vgl. Abb. 1) entspricht weitgehend dem IPSASB-CF mit folgenden Besonderheiten: sprachliche Variation in Bezug auf Rechnungslegungszwecke und Abschlussadressaten; Verzicht auf eine Hierarchisierung der qualitativen Anforderungen; geringfügige Erweiterungen

3 Vgl. Lang, in: Leffson/Rückle/Großfeld (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, 1986, S. 222.

4 Es wird die Beachtung der Konzernrechnungslegung betreffenden GoB vermutet, sofern die durch das DRSC veröffentlichten Standards nach deren Erlass durch das BMJV angewandt werden (§ 342 Abs. 2 HGB).

5 Vgl. EPSAS Working Group, Cell on principles related to EPSAS standards, Updated Interim Report vom 30.11.2017, abrufbar unter: <http://hbfm.link/3149> (Abruf: 21.12.2017).

6 Der Entwurf des EPSAS-Rahmenkonzepts soll zukünftig erweitert werden um die Definition der Abschlussposten, deren Ansatzkriterien und Wertmaßstäbe. Gegenüber dem IPSAS-Rahmenkonzept sollen auch Definitionen des Nettovermögens, Überschusses/Defizits sowie von RAP (deferred inflows/outflows) aufgenommen werden. Vgl. EPSAS Working Group, a.a.O. (Fn. 5), S. 7.

ohne materielle Bedeutung (wie Vorsichtsprinzip im IFRS/IPSAS-Sinne, Sensitivität der Darstellung⁷). Dabei

- ist der Grundsatz der Vorsicht (prudence principle) kein Vorsichtsprinzip im handelsrechtlichen Sinne, sondern „nur“ ein „Umsichtsprinzip“.⁸
- betrifft das presentational sensitivity principle (sensitive) Sachverhalte von besonderer (politischer) Bedeutung für öffentliche Einheiten, wie z.B. militärische Vermögenswerte, Garantien oder Rechtsfälle. Hierfür gelten zwar keine Ausnahmen für Ansatz oder Bewertung, wohl aber in Bezug auf den Detailliertheitsgrad der Angaben in Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang usw.⁹

Auch das EPSAS-Framework soll weder für Standardsetzer noch für Anwender verbindlich sein.

Zweck und Verbindlichkeit von Rahmenkonzepten illustrieren folgende Fälle:

Fall 1.1: Substanzerhaltung im Rahmen eines IFRS-Abschlusses

Sachverhalt:

Die IFF-RISS AG möchte die Abbildung der Geschäftsvorfälle am Konzept der Substanzerhaltung ausrichten. Mit Verweis auf das Rahmenkonzept möchte sie daher durchgängig „stille Reserven“ bei assets offenlegen und auch kurzfristige Vermögenswerte mit Wiederbeschaffungskosten (oberhalb der Anschaffungswerte) bewerten. Fraglich ist, ob dies erfolgswirksam oder erfolgsneutral erfolgen muss.

Beurteilung:

Eine konsequente Orientierung am Konzept der Substanzerhaltung ist nicht möglich. Vielmehr ist bei Anwendung der IFRS das sog. House of IFRS zu beachten.¹⁰ Demnach gehen Standards dem Rahmenkonzept vor. Mithin stellt sich die Frage nach einer generellen erfolgswirksamen oder erfolgsneutralen Erfassung nicht. Z.B. sehen die Standards für eine wahlweise Bewertung oberhalb der Anschaffungswerte vor:

- bei Property, Plant and Equipment (IAS 16) erfolgsneutral,
- und bei Investment Property (IAS 40) erfolgswirksam.

Fall 1.2: Widersprüche zwischen Standards und Rahmenkonzept bei IPSAS-Anwendung

Sachverhalt:

Das IPSASB hat das theoretische Rahmenkonzept (wie im Übrigen auch das IASB und das DRSC) erlassen, nachdem bereits zahlreiche Standards in Kraft waren. Vor diesem Hintergrund erwartet der IPSAS-anwendende Landkreis IngoBert-Saar (IB-SaS) ein Projekt, welches Konflikte zwischen Standards und Rahmenkonzept identifiziert und beseitigt. Der Landkreis IB-SaS möchte daher sein Bilanzierungshandbuch im Hinblick auf das IPSASB-CF überarbeiten und Normänderungen antizipieren.

Beurteilung:

Bei Anwendung der IPSAS ist das sog. House of IPSAS zu beachten.¹¹ Demnach gehen Standards dem Rahmenkonzept vor. Zudem ergibt sich aus dem Rahmenkonzept weder, dass alle Standards im Einklang mit dem Rahmenkonzept stehen müssen, noch dass kein künftiger

Standard im Konflikt mit dem IPSAS-CF stehen darf oder in Kraft befindliche Standards überprüft werden müssen. Schließlich existiert, soweit ersichtlich, kein Standards-Framework-Compliance-Projekt. Resümierend darf die Rechnungslegungspolitik des Landkreises IB-SaS nicht antizipativ mit Blick auf das IPSASB-CF geändert werden.

Exkurs: Die Relevanz theoretischer Rahmenkonzepte illustriert der derzeitige EPSAS-CF-Entwurf. Hierin wird vom IPSASB-CF dahingehend abgewichen, dass auf eine Hierarchie der qualitativen Charakteristiken verzichtet wird. Diese Modifikation soll dem Standardsetzer den größtmöglichen Freiraum gewähren und Konflikte zwischen noch zu entwickelnden EPSAS und EPSAS-CF vermeiden helfen.¹²

Fall 1.3: Widersprüche zwischen fundamentalen Prinzipien und gesetzlichen Regelungen bei HGB-Anwendung

Sachverhalt:

Die Hage B. OHG (HgB OHG) stellt Kreuzfahrtschiffe her und verfolgt eine Internationalisierungsstrategie. Sie hat in 2017 erstmals in nennenswertem Umfang Aufträge aus den USA erhalten und angenommen. In ihrem Bestand befinden sich daher am Bilanzstichtag Fertigungsaufträge (im Bau befindliche Schiffe) sowie kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die auf US-Dollar lauten, wobei der Stichtagswert den Zeitwert deutlich übersteigt. Fraglich ist, ob für beide Sachverhalte das Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB gilt.

Beurteilung:

Bei HGB-Anwendung gehen spezifische Normen den allgemeinen Grundsätzen vor. Deshalb müssen die kurzfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten mit dem Devisenkassamittelkurs erfolgswirksam umgerechnet werden (§ 256a HGB). In Bezug auf die Bewertung der Bestände aus Langfristfertigung existieren keine speziellen gesetzlichen Ausnahmen. Hier könnte lediglich geprüft werden, ob die begründete Ausnahmefallregelung gem. § 252 Abs. 2 HGB in Anspruch genommen werden kann oder ob der Abschluss wegen des Realisationsprinzips keinen wahren Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zulässt und deshalb hiervon abgewichen werden muss. Indes lässt sich eine generelle Teilgewinnrealisierung weder über die Ausnahmeregelung gem. § 252 Abs. 2 HGB noch über das Einblicksgebot gem. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB begründen. Letzteres wird erstens ohnehin durch den Zusatz „unter Beachtung der GoB“ (hier: das kodifizierte Realisationsprinzip) eingeschränkt und soll zweitens nur durch zusätzliche Anhangangaben „gesichert“ werden.¹³

Fall 1.4: Konflikte zwischen handelsrechtlichen Grundsätzen und SsD

Sachverhalt:

Das Bundesland Süd-Sachsendahl (S-SD) stellt seit 2008 einen doppelten Jahresabschluss nach HGB auf. Darin werden geleistete Investitionszuschüsse nach handelsrechtlichen Grundsätzen nicht aktiviert und Medienbestände in Bibliotheken einzeln bewertet. Nach SsD ergibt sich jedoch, dass Medienbestände (als Gruppe „fest“ bewertet) und Investitionszuschüsse (bei Vorliegen der in den SsD festgeschriebenen Voraussetzungen) aktiviert werden müssen. Fraglich ist, ob das Land S-SD an seiner bisherigen Abbildung festhalten kann.

Beurteilung:

¹² Vgl. Abb. 1.

¹³ Vgl. Müller, in: Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe-HGB Kommentar, 2017, § 256 Rz. 26; Merkt, in: Baumbach/Hopt (Hrsg.), HGB, 2016, § 264 Rz. 22 ff.

⁷ Vgl. EPSAS, Working Group, a.a.O. (Fn. 5), S. 7.

⁸ Vgl. Kadner, Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen: Kritische Analyse der Harmonisierbarkeit der Einzelabschlüsse deutscher mittelständischer Unternehmen, 2013, S. 80.

⁹ Vgl. EPSAS Working Group, a.a.O. (Fn. 5), S. 5.

¹⁰ Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 34.

¹¹ Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 34.

Jenseits etwaiger Übergangsvorschriften von der bisherigen Bilanzierung bis zu einer vollständigen Übereinstimmung mit den SsD können diese Fragen nicht eindeutig beantwortet werden. Die SsD sind zwar seit 2014 für frühe Doppik-Anwender verbindlich, indes muss die Rechtsgrundlage hierzu erst durch eine Verwaltungsanweisung der bilanzierenden Gebietskörperschaft (hier Bundesland S-SD) geschaffen werden. Wenn das Land S-SD hierin die SsD vollständig (unmodifiziert) übernimmt, kann an der bisherigen Verfahrensweise nicht festgehalten werden. Wenn das Land S-SD aber die SsD in Bezug auf diese Sachverhalte modifiziert, verlangt diese Bilanzierungsgrundlage ein Festhalten an der Nichtaktivierung.

Unbeschadet dessen könnte die Auffassung vertreten werden, dass die vom Bund-Länder-Gremium erlassenen SsD nur ein Mindestmaß an Aussagekraft des Abschlusses und an Vergleichbarkeit sichern sollen. Im letzteren Fall widerspricht das Festhalten am HGB bei den Investitionszuschüssen der Vergleichbarkeit, ohne zwangsläufig informativer zu sein. Hierin besteht ein Unterschied zur Medienbestandsbilanzierung. Die begrenzte Vergleichbarkeit wird durch die aussagekräftigere Bilanzierungsmethode kompensiert. Soweit ersichtlich, existiert aber zu diesen Sachverhalten kein aussagekräftiges Schrifttum.

Fazit aus den Fällen

In allen Normensystemen erfahren die allgemeinen Grundsätze (lex generalis) erhebliche Einschränkungen durch spezifische Vorschriften (lex specialis).

2. „Elemente der Rechnungslegung“ (Abschlussposten)

a) Welche Elemente der Rechnungslegung unterscheiden IFRS & IPSAS sowie HGB & SsD?

Alle Normensysteme fokussieren auf eine Abbildung nach dem Periodisierungsprinzip und fordern ggf. nur ergänzend andere Informationen (z.B. in einer Kapitalflussrechnung).¹⁴ Wohl deshalb werden regelmäßig nur die eine Bilanz und eine Erfolgsrechnung prägenden Elemente benannt. Das sind grds. Vermögensgegenstände bzw. -werte und Schulden (Bilanz) sowie, als deren Änderungen, Aufwendungen und Erträge (Erfolgsrechnung).¹⁵ Dabei wären die jeweiligen Salden (Eigenkapital; Periodenergebnis) entbehrlich. Indes unterscheiden sich die vier Normensysteme bezüglich der benannten Abschlussposten:

- Das IASB-CF (4.2 ff.) benennt Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen.
- Das IPSASB-CF (5.5) definiert Vermögenswerte, Schulden, Beiträge der und Zuwendungen für Eigner (Eigenkapital: Einlagen und Entnahmen), Erträge und Aufwendungen.
- Das HGB fordert, „soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist“ (§ 246 HGB), im Jahresabschluss „sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge“ (§ 246 HGB) auszuweisen.¹⁶
- Die SsD übernehmen die handelsrechtlichen Grundsätze und enthalten keinen mit § 246 HGB korrespondierenden Passus.

Exkurs: Gegenüber dem IPSAS-Rahmenkonzept sollen in dem EPSAS-CF auch die Begriffe Nettovermögen, Überschuss/

¹⁴ Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 36.

¹⁵ Vorsorglich: Eine normkonforme Bilanz und Erfolgsrechnung muss im Einzelfall auch weitere Posten enthalten, wie Sonderposten, die nicht den Definitionskriterien von Vermögensgegenständen/-werten oder Schulden genügen.

¹⁶ Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag finden im Bereich der Ansatzvorschriften (§§ 242-251 HGB) keine explizite Erwähnung. Implizit ist er in der Forderung nach einer hinreichenden Eigenkapitalaufschlüsselung enthalten (§ 247 HGB).

Defizit sowie Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) (deferred inflows/outflows) geklärt werden.¹⁷

Fall 2.1: RAP im SsD- bzw. IPSAS-Abschluss

Sachverhalt:

Das Bundesland S-SD prüft die Auswirkungen einer Umstellung von SsD auf IPSAS im Rahmen einer Machbarkeitsstudie (proof of concepts). Fraglich ist, wie RAP (hier erhaltene und geleistete Mietvorauszahlungen) auszuweisen sind.

Beurteilung:

Erhaltene und geleistete Mietvorauszahlungen erfüllen die Definitions- und Ansatzvoraussetzungen von liabilities und assets (siehe unten). Je nach Fristigkeit werden sie als kurzfristige oder langfristige Vermögenswerte bzw. Schulden auszuweisen sein.

Hinweis: Desgleichen gilt das für die Umstellung von HGB auf IFRS.

Fall 2.2: RAP im HGB- bzw. IFRS-Abschluss

Sachverhalt:

Die HgB OHG prüft die Auswirkungen einer Umstellung von HGB auf IFRS im Rahmen einer Machbarkeitsstudie (proof of concepts). Fraglich ist, wie RAP (hier aktiviertes und passiviertes Disagio aus Kreditvereinbarungen) auszuweisen sind. Konkret soll die Zugangsbewertung für folgenden Fall betrachtet werden: Kreditaufnahme 100 T€, Zahlungsbetrag 95 T€, nominaler Zins 5% p.a., Tilgung bei Kreditende, Laufzeit zwei Jahre, Effektivzins 7,80% p.a. Bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts für RAP ergibt sich im HGB folgender Buchungssatz.

Bank aktiver RAP	95 T€	an	Bankverbindlichkeiten	100 T€
	5 T€			

Beurteilung:

Ein Disagio kann bei IFRS-Rechnungslegung nicht als eigener Posten aktiviert oder passiviert werden. Da Forderungen und Verbindlichkeiten aus Kreditbeziehungen nach der Effektivzinsmethode abzubilden sind, gehen diese i.H. des Barwerts (unter Verwendung des Effektivzinses) zu. Mithin können derartige RAP bei IFRS-Bilanzierung nicht entstehen. Der fragliche Fall führt zu folgender Zugangsbuchung gem. IFRS.

Bank	95 T€	an	Bankverbindlichkeiten	95 T€
------	-------	----	-----------------------	-------

Hinweise: Die Ausreichung eines Kredits ist spiegelbildlich zu erfassen. Desgleichen gilt das für die Umstellung von SsD auf IPSAS.

3. „Erfassung von Abschlussposten der Bilanz“ (Ansatz)

a) Worin unterscheiden sich „abstrakte“ und „konkrete“ Bilanzierungsfähigkeit?

Abstrakt bilanzierungsfähig sind wirtschaftliche Sachverhalte, die grds. aktivierungsfähig oder passivierungsfähig sind. Diese müssen in die Bilanz aufgenommen werden, sofern keine konkrete anderslautende Norm (Wahlrecht oder Verbot) besteht. Demnach muss die Bilanz nach HGB & SsD bzw. nach IFRS & IPSAS grds. sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und RAP bzw. alle assets und liabilities enthalten (abstrakte

¹⁷ Vgl. EPSAS Working Group, a.a.O. (Fn. 5), S. 7.

Bilanzierungsfähigkeit), für deren Ansatz weder ein Wahlrecht noch ein Verbot existiert (konkrete Bilanzierungsfähigkeit).¹⁸ Darüber hinaus hat die Bilanz auch solche Posten zu enthalten, deren Ansatz konkret gefordert wird, ohne dass eine abstrakte Bilanzierungsfähigkeit besteht. Mithin reicht bei solchen „Sonderposten“ (z.B. derivativer Geschäfts- oder Firmenwert nach HGB, SsD, IFRS, IPSAS; Sonderposten für Investitionen nach SsD Anlage 1) das Vorliegen der konkreten Bilanzierungsfähigkeit für die Aufnahme in die Bilanz aus.

Die Grenze zwischen abstrakter und konkreter Bilanzierungsfähigkeit ist insb. bei IFRS- und IPSAS-Anwendung nicht eindeutig zu ziehen. Hier führen drei Prüfschritte zur Aufnahme in die Bilanz (vgl. Tab. 2).

Tab. 2: Prüfschritte zur IFRS- bzw. IPSAS-Bilanzierungsfähigkeit

Prüfschritte	Bilanzierungsfolge
1. Vorliegen der definitorischen Voraussetzungen?	grundsätzliche (abstrakte) Aktivierungs- bzw. Passivierungspflicht bei kumulativem Vorliegen der Definitions- und Ansatzvoraussetzungen
2. Vorliegen der Ansatz- bzw. Erfassungskriterien?	
3. Vorliegen einer sonstigen (konkreten) Norm?	konkrete Aktivierungs- bzw. Passivierungspflicht oder Verbot oder Wahlrechtsausübung

Da eine Ansatzpflicht nur bestehen kann, wenn die ersten beiden Bedingungen kumulativ erfüllt sind, kann der zweite Prüfschritt der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit zugeordnet werden.

b) Wann sind Vermögenswerte (assets) nach IFRS & IPSAS bzw.

Vermögensgegenstände nach HGB & SsD zu aktivieren?

Assets und Vermögensgegenstände sind zu aktivieren, sofern deren abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit gegeben ist. Das IASB-CF benennt explizit allgemeine Definitions- und Ansatzkriterien für assets (IASB-CF 4.8-14). Definitorisch handelt es sich bei einem asset um „eine Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt“ (IASB-CF 4.49). Es ist anzusetzen, „wenn es wahrscheinlich ist, dass der wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen wird, und wenn seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlässlich geschätzt werden können.“ (IASB-CF 4.89) Für die Bilanzierung sind indes die Standards maßgebend. Darin können Verweise auf das Rahmenkonzept oder Wiederholungen der Bestimmungen des Rahmenkonzepts in wörtlicher oder modifizierter Form erfolgen. Eine modifizierte Asset-Definition immaterieller Vermögenswerte enthält z.B. IAS 38.8.

Das IPSASB-CF definiert ein asset (IPSASB-CF 5.6) als aufgrund eines vergangenen Ereignisses in der Verfügungsmacht einer Einheit stehende Ressource, wobei eine Ressource durch ein Leistungspotenzial (service potential) oder die Möglichkeit der Erzeugung wirtschaftlicher Vorteile charakterisiert ist (IPSASB-CF 5.7). Es ist anzusetzen, wenn die Bewertung den qualitativen Merkmalen von Abschlusselementen unter Berücksichtigung der Nebenbedingungen (Einschränkungen) genügt (IPSASB-CF 6.2). Demnach sind etwa Relevanz und glaubwürdige Darstellung (qualitative characteristics) sowie Zeitnähe (Einschränkung) der Wertfindung zu prüfen. Für die Bilanzierung sind indes die Standards maßgebend. Aufgrund der Gemeinwohlorientierung von Einheiten des öffentlichen Sektors zeichnen sich assets nach IPSAS gegenüber assets

nach IFRS – jenseits der terminologischen Unterschiede – dadurch aus, dass es nicht nur auf einen wirtschaftlichen Nutzen (Cashflow-Erzielung) ankommt. Vielmehr reicht es aus, dass ein asset über ein Leistungspotenzial zur Erfüllung der öffentlichen Aufgaben verfügt (IPSASB-CF 5.8 f.). Mithin muss zwischen zahlungsmittelgenerierenden und nichtzahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten (bspw. Erholungs- oder Kulturgüter) unterschieden werden.

Beispiele:

Vermögenswerte des öffentlichen Sektors mit fehlender Erwartung einer Generierung von Nettomittelzuflüssen sind bspw. militärische und kulturelle Vermögenswerte:

- Zentralregierungen besitzen militärische Vermögenswerte, die weder zum Verkauf noch zur Erzielung von Nettomittelzuflüssen gehalten werden. Ihr Leistungspotenzial liegt in der Sicherstellung der Verteidigung des Landes und in ihrem Abschreckungspotenzial.¹⁹
- Kulturgüter (z.B. Monumente, Ausgrabungsstätten, historische Gebäude, Kunstwerke) werden auch dann weder zum Verkauf noch zur Erzielung von Nettomittelzuflüssen gehalten, wenn z.B. Eintrittsgebühren erhoben werden. Das Leistungspotenzial dieser Vermögenswerte beruht auf dem der Bevölkerung zufließenden subjektiven Nutzen bei Besuch oder Betrachtung dieser Kulturgüter.²⁰

Eine Legaldefinition eines Vermögensgegenstands existiert im HGB nicht. Vielmehr ergeben sich Definitionsmerkmale aus den allgemeinen GoB bzw. aus der Rspr. zum Handelsrecht ohne Unterscheidung zwischen Definitions- und Ansatzkriterien.²¹ Dabei wird auf einen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abgestellt. Demnach gilt als Vermögensgegenstand im *HGB*:

- ein wirtschaftlicher Vorteil (Nutzenstiftung),
- der durch Aufwendungen begründet wird (Anschaffungs- oder Herstellungskosten),
- selbstständig bewertbar (insb. auch mit Blick auf die Folgebewertung) und
- selbstständig verwertbar ist.

Daraus folgend muss der Vermögensgegenstand einen künftigen Nutzen stiften (Einzahlungen oder Kostensenkungen), auf Aufwendungen beruhen und vom restlichen Vermögen separierbar sein. Diese Kriterien sind im deutschen Handelsrecht nicht kodifiziert. Vielmehr werden sie abgeleitet.²²

Die *SsD* übernehmen die handelsrechtlichen Grundsätze in den Kontext von Bund und Bundesländern und definieren in diesem Kontext Vermögensgegenstände und deren wirtschaftliche Zurechnung. Es kommt auf eine Nutzenstiftung zur Erfüllung der öffentlichen Aufgaben und nicht nur auf einen wirtschaftlichen Vorteil an:²³

19 Vgl. Mourton, Canberra II Group's Recommendations to Treat Military Weapon Systems as Fixed Assets, S. 5, abrufbar unter: <http://hbfm.link/3150> (Abruf: 21.12.2017).

20 Vgl. Barton, Accounting, Auditing & Accountability Journal 2000 S. 436; Aversano/Christians, Financial Accountability & Management 2014 S. 153.

21 Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 18), S. 78.

22 Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 18), S. 78.

23 Zur Verdeutlichung des konkreten Nutzens wird im Schrifttum etwa seit Langem diskutiert (und in der Schweiz praktiziert), die Vermögensgegenstände in der Trennung zwischen (nicht zur Veräußerung bestimmtem) Verwaltungsvermögen und (grds. veräußerbarem) Finanzvermögen zu unterteilen. Mithin besteht das Finanzvermögen nicht nur aus Finanzinstrumenten, sondern beinhaltet bspw. auch Sachen (vgl. Schedler/Knechtenhofer, ST 2002 S. 687-692). Für deutsche Kommunen wurde eine vergleichbare Trennung zwischen Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen vorgeschlagen (u.a. Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (Speyrer Verfahren), 2. Aufl. 1999, S. 17 ff.).

18 Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss- und Jahresabschlussanalyse, 2014, S. 76.

- Ein Vermögensgegenstand des Anlagevermögens „(muss) einen Nutzen über das Haushaltsjahr hinaus für die betreffende öffentliche Verwaltung bzw. einen ihrer Bereiche stiften, [...] muss nach der Verkehrsanschauung selbstständig bewertbar und selbstständig verwertbar bzw. veräußerbar sein. Sind diese Kriterien erfüllt, ist ein Vermögensgegenstand dann in der Vermögensrechnung anzusetzen, wenn er dem Bilanzierenden (wirtschaftlich; Anm.d.Verf.) zugerechnet wird.“²⁴
- „Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand in einer Weise ausübt, dass dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte (gesetzlicher Eigentümer; Anm. d. Verf.) wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausgeschlossen ist. Die tatsächliche Sachherrschaft hat i.d.R. derjenige, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Sache liegen.“²⁵

Ungeachtet der definitorischen und terminologischen Unterschiede müssen sich in Bezug auf den Ansatz von Vermögensgegenständen und assets in der Bilanz keine großen Unterschiede ergeben.

Fall 3.1: Aufwendungen für eine Werbekampagne nach HGB & SsD bzw. IFRS & IPSAS

Sachverhalt:

Es wird eine Werbekampagne beauftragt für

- die Produkte der HgB OHG bzw. der IFF-RISS AG,
 - das Studieren im Bundesland S-SD bzw. die Urlaubsregion IB-SaS.
- Fraglich ist, ob die Aufwendungen für die Werbekampagne aktivierungsfähig sind.

Beurteilung:

Zu einer Aktivierung kommt es in keinem der genannten Fälle. Gegen eine Aktivierung sprechen

- bei HGB- & SsD-Rechnungslegung etwa die fehlende Einzelverwertbarkeit,
- bei IFRS- & IPSAS-Anwendung etwa die fehlende Verfügungsmacht und die fehlende Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses (Cashflow bzw. Leistungspotenzial).

Fall 3.2: Aufwendungen für eine Webseite nach HGB & SsD bzw. IFRS & IPSAS

Sachverhalt:

Es wird eine Webseite neu entwickelt. Diese

- gewährt den Kunden der HgB OHG bzw. der IFF-RISS AG Zugang zum Onlineshop,
- steuert die Zahl der Fahrzeuge in einem Naturschutzgebiet von S-SD bzw. IB-SaS (online, statt bisher stationär). Nach Anmeldung erhalten Parkbesucher Codes und Zugangszeiten, mit denen sie die Schranke zum Naturschutzgebiet öffnen können.

Fraglich ist, ob die Aufwendungen für die Webseite aktivierungsfähig sind.

Beurteilung:

In allen Fällen kann es zu einer Aktivierung aufgrund einer *abstrakten Bilanzierungsfähigkeit* kommen (teilweise strittig):

- Für eine abstrakte Aktivierungspflicht spricht bei HGB-Anwendung das Bejahen aller Bedingungen (wirtschaftlicher Wert, hier Online-

Umsatzerzielung, begründet durch Aufwendungen, selbstständige Bewertbar- und Einzelverwertbarkeit).

- Für eine abstrakte Aktivierungspflicht bei IFRS-Bilanzierung spricht das Vorliegen aller Bedingungen:
 - Definitionsmerkmale: Verfügungsmacht, Zugang in der Vergangenheit, künftiger wirtschaftlicher Nutzen (Online-Umsatzgeschäft);
 - Erfassungsmerkmale: Nutzenzufluss wahrscheinlich (Online-shop-Nutzung ist quasi-sicher), verlässliche Bewertbarkeit (sofern adäquat dokumentiert)).
- Für einen Ansatz spricht bei SsD-Bilanzierung das Bejahen aller Bedingungen ((leistungs-), „wirtschaftlicher“ Wert, hier Kostenersparnis oder verbesserte öffentliche Leistungserstellung (optimale und effiziente „Nutzung“ des Naturschutzgebiets)), begründet durch Aufwendungen, selbstständige Bewertbar- und Einzelverwertbarkeit).
- Für eine abstrakte Aktivierungspflicht bei IPSAS-Bilanzierung spricht das Vorliegen aller Bedingungen:
 - Definitionsmerkmale: Verfügungsmacht, Zugang in der Vergangenheit, wirtschaftlicher Nutzen (Kostenersparnis) oder künftiges Leistungspotenzial (Online-Umsatzgeschäft);
 - Erfassungsmerkmale: Wahrscheinlichkeit von Nutzenzufluss/Leistungspotenzial; verlässliche, den qualitativen Anforderungen und Nebenbedingungen genügende Bewertung (sofern adäquat dokumentiert).

Vorsorglich: Die Ansatzfrage wurde hier nur nach der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit beantwortet, ohne Bezugnahme auf § 248 Abs. 2 HGB (Wahlrecht); IAS 38; SsD I.3. (Verbot); IPSAS 31.

c) Wann sind liabilities (Schulden) nach IFRS & IPSAS bzw. Schulden nach HGB & SsD zu passivieren?

Weder im HGB noch in den SsD existiert eine Legaldefinition für Schulden. Gem. den GoB müssen jedoch für das Vorliegen einer Schuld folgende Merkmale erfüllt sein:

- wirtschaftliche Belastung (höchstwahrscheinlicher Nutzenabfluss),
- aufgrund einer gegenwärtigen Außenverpflichtung (im laufenden Geschäftsjahr oder früher entstanden; faktisch oder rechtlich begründet) und
- eine erwartete Inanspruchnahme (Gläubiger kennt seinen Anspruch und wird diesen geltend machen).²⁶

Diese Definition umfasst sowohl sichere Schulden (Verbindlichkeiten) als auch unsichere Schulden (Rückstellungen).

Analog zur Asset-Definition beschreibt das IFRS-Framework eine Schuld (liability) konkret und als Teil der Vermögens- und Finanzlage. Es handelt sich um „eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist“ (IASB-CF 4.15). Sie „wird angesetzt, wenn es wahrscheinlich ist, dass sich aus der Erfüllung einer gegenwärtigen Verpflichtung ein direkter Abfluss von Ressourcen ergibt, die wirtschaftlichen Nutzen enthalten, und dass der Erfüllungsbetrag verlässlich bewertet werden kann“ (IASB-CF 4.46).

Damit werden einerseits sowohl rechtliche als auch faktische Verpflichtungen und andererseits sowohl Verbindlichkeiten und Rückstellungen als Schulden erfasst und etwaige Unsicherheiten bezüglich ihrer Fälligkeit oder Höhe im Rahmen der Bewertung berücksichtigt (IASB-CF 4.19).²⁷

²⁴ SsD I.3 (S. 19).

²⁵ SsD I.3 (S. 20).

²⁶ Vgl. Kozikowski/Schubert, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, § 247 Tz. 201-207.

²⁷ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 18), S. 78.

Die Ausführungen im IPSASB-CF zu Definitionsmerkmalen und Erfassungsprinzipien einer liability erfolgen analog zu dem asset und sind dem IASB-CF sehr ähnlich: „Eine gegenwärtige Verpflichtung einer Einheit zu einem Ressourcenabfluss aufgrund eines vergangenen Ereignisses“ (IPSASB-CF 5.14). Eine liability ist anzusetzen, wenn ihre Bewertung den qualitativen Merkmalen von Abschlusselementen unter Berücksichtigung der Nebenbedingungen (Einschränkungen) genügt (IPSASB-CF 6.2). Als eine Besonderheit für das Kriterium des Ereignisses in der Vergangenheit kann für den öffentlichen Sektor herausgestellt werden, dass eine Verpflichtung ggf. erst entstehen kann, wenn der Haushaltsplan beschlossen wurde, der die Finanzierung einer Leistung sicherstellt (IPSASB-CF 5.24). Wie im privaten Sektor ist auch im öffentlichen Sektor zwischen rechtlichen Verpflichtungen (legal binding obligations) und faktischen Verpflichtungen (non-legal binding obligations) zu unterscheiden.

Beispiel: Faktische Verpflichtungen im öffentlichen Sektor

Die Umsetzung von Programmen oder öffentlichen Dienstleistungen bspw. im Kontext von Wahlversprechen, die Ankündigung von Richtlinien sowie Vorstellung oder Beschluss der Haushaltssatzung zählen zu den rechtlich unverbindlichen Verpflichtungen öffentlicher Einheiten (IPSASB-CF 5.24). Sie werden erst dann zu faktischen Verpflichtungen, wenn sie den Definitionskriterien einer Schuld genügen, d.h. sobald ein unabdingbarer Anspruch Dritter gegenüber der öffentlichen Einheit entstanden ist (IPSASB-CF 5.24). Wahlversprechen, noch modifizierbare Verpflichtungen und nicht durch die Haushaltssatzung abgedeckte Ressourcenabflüsse stellen vermeidbare Verpflichtungen dar (IPSASB-CF 5.25), denen sich die öffentliche Einheit auch dann noch entziehen kann, wenn diese Maßnahmen mit ökonomischem Zwang oder politischer Notwendigkeit angekündigt und begründet werden (IPSASB-CF 5.25).

Ungeachtet der definitorischen und terminologischen Unterschiede müssen sich in Bezug auf den Ansatz von Schulden in der Bilanz keine großen Unterschiede in den betrachteten Normensystemen ergeben.

Fall 3.3: Bankverbindlichkeiten im IFRS- bzw. IPSAS- und HGB- bzw. SsD-Abschluss

Sachverhalt:

Eine bilanzierende Einheit hat einen Kredit bei einer Bank aufgenommen. Die Kreditsumme wurde dem Bankkonto gutgeschrieben. Der Sachverhalt wurde gem. deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen „per Bank an Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ verbucht. Die bilanzierende Einheit prüft die Auswirkungen einer Umstellung auf internationale Normen im Rahmen einer Machbarkeitsstudie (proof of concepts). Es handelt sich alternativ um:

- das Bundesland S-SD: Umstellung von SsD auf IPSAS,
- die HgB OHG: Umstellung von HGB auf IFRS.

Beurteilung:

Aufgenommene Kredite erfüllen die Definitions- und Ansatzvoraussetzungen von liabilities. Je nach Fristigkeit werden sie vollständig als kurzfristige Finanzschulden auszuweisen sein. Andernfalls kommt ein gespaltener Ausweis in Betracht (teils kurzfristige Finanzschuld und teils langfristig Finanzschuld):

- Für eine abstrakte Passivierungspflicht spricht unter HGB und SsD das Vorliegen aller Bedingungen (wirtschaftliche Belastung, aufgrund eines

Ereignisses der Vergangenheit, höchstwahrscheinliche Inanspruchnahme (=Unabwendbarkeit der Rückzahlungsverpflichtung));

- Für eine abstrakte Passivierungspflicht bei IFRS- und IPSAS-Bilanzierung spricht das Vorliegen aller Bedingungen:
 - Definitionsmerkmale: gegenwärtige Verpflichtung, in der Vergangenheit begründet, erwarteter Ressourcenabfluss;
 - Erfassungsmerkmale: Ressourcenabfluss wahrscheinlich, der verlässlich (IFRS) bzw. im Einklang mit den qualitativen Anforderungen an Abschlusselemente (IPSAS) bewertet werden kann.

Hinweis: Vorstehend wurde die abstrakte Passivierungspflicht geprüft. Die konkreten Normen enthalten IFRS 9 (ab 01.01.2018) bzw. IPSAS 29.

Fall 3.4: Rückstellung für ausstehende Rechnungen im IFRS- bzw. IPSAS- und HGB- bzw. SsD-Abschluss

Sachverhalt:

Eine bilanzierende Einheit hat kurz vor Geschäftsjahresende Reparaturen am Dach eines Verwaltungsgebäudes ausführen lassen. Zum Zeitpunkt der Erstellung des Abschlusses liegt noch keine Rechnung vor, sondern nur ein Kostenvoranschlag und das Abnahmeprotokoll der Reparaturen. Der Sachverhalt wurde gem. deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen „per Aufwand an Rückstellungen für ausstehende Rechnungen“ verbucht. Die bilanzierende Einheit prüft die Auswirkungen einer Umstellung auf internationale Normen im Rahmen einer Machbarkeitsstudie (proof of concepts). Es handelt sich alternativ um:

- das Bundesland S-SD: Umstellung von SsD auf IPSAS,
- die HgB OHG: Umstellung von HGB auf IFRS.

Ausstehende Rechnungen für ausgeführte Reparaturen erfüllen die Definitions- und Ansatzvoraussetzungen von liabilities. Sie werden regelmäßig als kurzfristige Schulden auszuweisen sein:

- Für eine abstrakte Passivierungspflicht spricht bei HGB- und SsD-Anwendung das Vorliegen aller Bedingungen (wirtschaftliche Belastung, aufgrund eines Ereignisses der Vergangenheit, höchstwahrscheinliche Inanspruchnahme (= Unabwendbarkeit der Zahlungsverpflichtung)).
- Für eine abstrakte Passivierungspflicht bei IFRS- und IPSAS-Bilanzierung spricht das Vorliegen aller Bedingungen:
 - Definitionsmerkmale: gegenwärtige Verpflichtung, in der Vergangenheit begründet, erwarteter Nutzenabfluss;
 - Erfassungsmerkmale: Nutzenabfluss wahrscheinlich, der verlässlich (IFRS) bzw. im Einklang mit den qualitativen Anforderungen an Abschlusselemente (IPSAS) bewertet werden kann.

Indes bestehen noch Unsicherheiten in Bezug auf Höhe und Zeitpunkt der Gegenleistungsverpflichtung (Rechnungshöhe/amount, Zahlungszeitpunkt/timing). Aus diesem Grund wird die Rechnung in der deutschen Bilanzierungspraxis als Rückstellung gebucht. Im Rahmen einer IFRS- und IPSAS-Anwendung wird auf die konkreten Bestimmungen der einschlägigen Normen abzustellen sein: ausstehende Rechnungen gelten nach

- IAS 37.11 als accrued liabilities (abgegrenzte Schulden),
 - IPSAS 19.19 als accruals,
- die getrennt von Rückstellungen (als Verbindlichkeiten) auszuweisen sind.

Hinweis: So konkret sind die Ausführungen in den Rahmenkonzepten nicht.

Fall 3.5: Rückstellung für unterlassene Instandhaltung im IFRS- bzw. IPSAS- und HGB- bzw. SsD-Abschluss

Sachverhalt:

Eine bilanzierende Einheit hat aufgrund einer hohen Auslastung fällige Instandhaltungsmaßnahmen vom Dezember des laufenden Geschäftsjahres um zwei Monate auf den Februar verschoben. Der Sachverhalt wurde gem. deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen wegen fehlender abstrakter Bilanzierungsfähigkeit nicht passiviert (siehe aber unten zur konkreten Passivierungsfähigkeit). Gegen eine abstrakte Passivierungspflicht sprechen bei HGB- und SsD-Anwendung: Es handelt sich um eine Innenverpflichtung. Anspruchsberechtigt ist kein außenstehender Dritter. Zudem kann sich die bilanzierende Einheit dem Ressourcenverzehr jederzeit entziehen.

Die bilanzierende Einheit prüft die Auswirkungen einer Umstellung auf internationale Normen im Rahmen einer Machbarkeitsstudie (proof of concepts). Es handelt sich alternativ um:

- das Bundesland S-SD: Umstellung von SsD auf IPSAS,
- die HgB OHG: Umstellung von HGB auf IFRS.

Innenverpflichtungen sind auch nach IFRS und IPSAS nicht abstrakt passivierungsfähig. Auch hier besteht keine gegenwärtige (Außen-)Verpflichtung gegenüber einem anspruchsberechtigten Dritten, dem sich die bilanzierende Einheit nicht entziehen kann.

Hinweis: Eine Prüfung der konkreten Passivierungsfähigkeit ergibt eine Passivierungspflicht nach § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB bzw. ein Passivierungsverbot gem. SsD I.5.7.3.2.

4. „Bewertung von Abschlussposten der Bilanz“ (Überblick über Wertmaßstäbe der Zugangs- und Folgebewertung)

a) Wie sind assets bzw. Vermögensgegenstände bei Zugang und an späteren Abschlussstichtagen zu bewerten?

Die Bewertung eines Bilanzpostens im Zeitpunkt seiner erstmaligen Erfassung wird als Zugangsbewertung bezeichnet. Die Folgebewertung betrifft daher die Überprüfung eines Werts zu einem späteren Zeitpunkt (z.B. an jedem Bilanzstichtag).

§ 253 HGB regelt die Zugangs- und Folgebewertung von Vermögensgegenständen:

- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) bilden die Zugangswerte und die Wertobergrenze.
- In der Folgebewertung sind die AHK ggf. um Abschreibungen (unter Berücksichtigung von Zuschreibungen) zu vermindern. Hierbei kommen ggf. (niedrigere) beizulegende Werte oder (niedrigere) aus einem Börsen- oder Marktpreis abgeleitete Werte zur Anwendung.

Analog stellen sich die Bestimmung der SsD dar (SsD I.4.3.2 bis I.4.3.4). Indes wird hier auch auf die Ermittlung *fiktiver AHK* geregelt (SsD I.4.3.1). Diese kommen dann in der Eröffnungsbilanz zur Anwendung, wenn keine um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen sowie um Zuschreibungen fortgeführte AHK ermittelbar sind, was bei einer Umstellung von der Kameralistik zur Doppik vielfach der Fall ist. In diesen Fällen fungiert ein vorsichtig geschätzter Zeitwert als fiktive AHK für Folgeperioden.

Auch die IFRS und die IPSAS stellen bei der Zugangsbewertung auf AHK ab und enthalten explizite Bestimmungen zur Ermittlung fiktiver AHK (sog. geschätzter AHK bzw. deemed cost) in den jeweiligen Standards zur erstmaligen Anwendung enthalten (IFRS 1 bzw. IPSAS 33). Bewertungsgrundlagen für die Folgebewertung sind

- nach IFRS: Tageswert, Veräußerungswert und Barwert (IASB-CF 4.55 ff.),
- nach IPSAS: Marktwert, Wiederbeschaffungskosten, Nettoveräußerungspreis (IPSASB-CF 7.13 ff.).

Hinweis: Die konkreten IFRS und IPSAS können die Anwendung weiterer oder abweichend definierter Wertmaßstäbe vorsehen.

b) Wie sind liabilities (Schulden) bei Zugang und an späteren Abschlussstichtagen zu bewerten?

Bei HGB-Anwendung „(sind) Verbindlichkeiten [...] zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen i.H. des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen.“ (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Nach dem Wortlaut ist der (notwendige) Erfüllungsbetrag sowohl für die Zugangsbewertung als auch Folgebewertung relevant. Während bei AHK von Vermögensgegenständen zugleich auf deren Funktion als Wertobergrenze hingewiesen wird, bildet demnach der Erfüllungsbetrag im Rahmen der Zugangsbewertung nicht die Wertuntergrenze von Schulden im Rahmen der Folgebewertung. Der Erfüllungsbetrag ist ggf. als Barwert zu ermitteln, sofern die Restlaufzeit von Rückstellungen ein Jahr übersteigt. Dies gilt auch für Verbindlichkeiten aufgrund von Rentenverpflichtungen, für die keine Gegenleistung zu erwarten ist. Diese Grundprinzipien gelten auch bei SsD-Bilanzierung. Der Erfüllungsbetrag von Schulden stimmt nach IFRS mit dem undiskontierten Betrag an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten überein, der aufgewendet werden muss, um die Verpflichtung im normalen Geschäftsverlauf zu begleichen (IASB-CF 4.55 (c)). Damit entspricht der Erfüllungsbetrag der Schuld im Regelfall deren Tageswert (IASB-CF 4.55 (c)). Die historischen Kosten von Schulden werden in den IFRS explizit definiert. Sie entsprechen dem geldmäßigen Äquivalent der im Gegenzug erhaltenen Gegenleistung oder dem Betrag, der erwartungsgemäß aufgewendet werden muss, um die Verpflichtung zu begleichen (IASB-CF 4.55 (a)). Wenn und soweit Schulden mit ihrem Barwert zu bewerten sind, handelt es sich hierbei um den Barwert des künftigen Nettoabflusses an Zahlungsmitteln, der erwartungsgemäß im normalen Geschäftsverlauf für die Begleichung der Schuld notwendig ist (IASB-CF 4.55 (d)). Die Wertmaßstäbe für die Zugangs- und Folgebewertung von Schulden nach dem IPSASB-CF stimmen materiell grds. mit jenen nach dem IASB-CF überein, wengleich hier terminologische Unterschiede bestehen. Bewertungsgrundlagen für Schulden können sein:

- Historische Kosten (Geldbetrag oder Wert der erhaltenen Gegenleistung; IPSASB-CF 7.70),
- Erfüllungsbetrag (unvermeidbarer Ressourcenabfluss zur Begleichung der Verpflichtung; IPSASB-CF),
- Marktwert (marktgerechter Betrag, den eine sachkundige und bereitwillige Partei als Begleichung der Verpflichtung akzeptieren würde; IPSASB-CF 7.80),
- Übertragungswert (als Pendant zum Nettoverkaufserlös; IPSASB-CF 7.82),
- Assumption Price (als Pendant zu den Wiederbeschaffungskosten; IPSASB-CF 7.87).

Hinweis: Die konkreten IFRS und IPSAS können die Anwendung weiterer oder abweichend definierter Wertmaßstäbe vorsehen.

III. Zusammenfassung und Ausblick

Der vorliegende Beitrag greift unter der Überschrift „Theoretische Rahmenkonzepte“ bilanztheoretische und bilanzrechtliche Grundlagen auf. Dabei wird auch auf Rechnungslegungselemente sowie auf Ansatz- und Bewertungsgrundsätze für Vermögensgegenstände bzw. Vermögenswerte (assets) und Schulden (liabilities) eingegangen. Tab. 3 fasst die Ergebnisse synoptisch zusammen. Der nächste Teil 3 wird zunächst wesentliche Komponenten eines vollständigen Abschlusses kennzeichnen, bevor konkrete Bilanzierungsfelder – in der Differenzierung nach HGB, SsD, IFRS und IPSAS – untersucht werden.

Tab. 3: Zusammenfassung der theoretischen Rahmenkonzepte, Elemente der Rechnungslegung und deren Wertmaßstäbe

„Theoretische Rahmenkonzepte“				
1. Grundlagen				
Rahmenkonzept				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Funktionen eines Rahmenkonzepts	<ul style="list-style-type: none"> – Adressaten: Normgeber, Anwender (u.a. Lückenfüllung), Prüfer, Abschlussadressaten (Interpretation) – Inhalt: Zielsetzung, Basisannahmen, qualitative Anforderungen an Abschlussinformationen, Definitions-, Ansatz- und Bewertungsgrundsätze für Abschlussposten, Kapital-/Substanzerhaltungskonzeption 			
Explizit formuliert	Nein		Ja	
Exkurs: Im Vorfeld der beabsichtigten EPSAS-Einführung wird derzeit ein Rahmenkonzept in enger Anlehnung an das des IPSASB entwickelt.				
2. Elemente der Rechnungslegung (Abschlussposten)				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Grundlage	§ 246 HGB	wie HGB	IASB-CF Chapter 4	IPSASB-CF Chapter 5
benannt bzw. definiert	Vermögensgegenstände Schulden RAP		Vermögenswerte Schulden	
	–		Eigenkapital Gesamtergebnis	Beiträge der Eigner Zuwendungen an die Eigner
	Erträge Aufwendungen			
	Exkurs EPSAS-CF-Draft: Vermögenswerte, Schulden, Beiträge der Eigner, Zuwendungen an die Eigner, Erträge, Aufwendungen, Nettovermögen, Überschuss/Defizit, RAP (deferred inflows/outflows)			
3. Erfassung von Abschlussposten der Bilanz (Ansatz)				
Unterschiede zwischen „abstrakter“ und „konkreter“ Bilanzierungsfähigkeit				
„abstrakte“ Bilanzierungsfähigkeit	– (kumulativ) zu erfüllende Kriterien, die grds. zu einem Bilanzansatz führen müssten (als Vermögensgegenstand bzw. Vermögenswert (asset) oder als Schuld (liability))			
„konkrete“ Bilanzierungsfähigkeit	– Explizite Normen, die die grundsätzliche Ansatzpflicht bestätigen oder modifizieren (Wahlrecht oder Verbot) oder die zu einem Ansatz von „Sonderposten“ führen			
Vermögensgegenstände / assets				
	HGB (keine Legaldefinition)	SsD (wie HGB; hier SsD I.3)	IFRS	IPSAS
abstrakte Bilanzierungsfähigkeit (Aktivierungsfähigkeit)	<ul style="list-style-type: none"> – wirtschaftlicher Wert – durch Aufwendungen begründet – selbstständig bewertbar – einzeln verwertbar 	Definitionsmerkmale: <ul style="list-style-type: none"> – Nutzen stiftend – selbstständig bewertbar – selbstständig verwertbar bzw. veräußerbar Erfassung: <ul style="list-style-type: none"> – wirtschaftlicher Eigentümer 	Definitionsmerkmale: Ressource <ul style="list-style-type: none"> – Verfügungsmacht – Zugang in der Vergangenheit 	<ul style="list-style-type: none"> – künftiger wirtschaftlicher Nutzen – künftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Leistungspotenzial
			Erfassung: <ul style="list-style-type: none"> – Nutzenzufluss wahrscheinlich – verlässliche Bewertbarkeit 	Erfassung: <ul style="list-style-type: none"> – Definitionsmerkmale erfüllt – Bewertung genügt qualitativen Merkmalen unter Beachtung von Nebenbedingungen
Schulden / liabilities				
	HGB	SsD (wie HGB)	IFRS	IPSAS
abstrakte Bilanzierungsfähigkeit (Passivierungsfähigkeit)	<ul style="list-style-type: none"> – Vorliegen einer faktischen oder rechtlichen Außenverpflichtung – wirtschaftliche Belastung – wahrscheinliche Inanspruchnahme 		Definitionsmerkmale: <ul style="list-style-type: none"> – Vorliegen einer gegenwärtigen Verpflichtung – aus einem Ereignis der Vergangenheit resultierend – wahrscheinlicher Ressourcenabfluss 	
			Erfassung: <ul style="list-style-type: none"> – Ressourcenabfluss wahrscheinlich – verlässliche Bewertbarkeit 	Erfassung: <ul style="list-style-type: none"> – Definitionsmerkmale erfüllt – Bewertung genügt qualitativen Merkmalen unter Beachtung von Nebenbedingungen
4. Bewertung von Abschlussposten				
Wertmaßstäbe für Vermögensgegenstände bzw. assets				
	HGB	SsD	IFRS (IASB-CF 4.55)	IPSAS (IPSASB-CF 7.13-68)
Zugangsbewertung: originäre Zugangswerte	– AHK (als Wertobergrenze)		– historische AHK	– historische AHK
fiktive Zugangswerte (Eröffnungsbilanz)	– nicht explizit geregelt	– vorsichtig geschätzter Zeitwert als fiktive AHK	– nicht im CF geregelt – deemed cost gem. IFRS 1.29-31 (c)	– nicht im CF geregelt – deemed cost gem. IPSAS 33.29-76 (c)
Folgebewertung	– fortgeführte AHK – ggf. beizulegender Wert		– Tageswerte – Veräußerungswerte – Barwerte	– Marktwerte – Wiederbeschaffungskosten – Nettoveräußerungspreis – Nutzungswert
Wertmaßstäbe für Schulden bzw. liabilities				
	HGB (§ 253 Abs. 1, 2, 6 HGB)	SsD (I. 5.5.) wie HGB	IFRS (IASB-CF 4.55)	IPSAS (IPSASB-CF 7.69-91)
Zugangsbewertung	<ul style="list-style-type: none"> – Erfüllungsbetrag – nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag – alternative Ausprägungen: Nennbetrag, Zeitwert von Wertpapieren oder Barwert bei Restlaufzeit von mehr als einem Jahr 		<ul style="list-style-type: none"> – historische Kosten – Tageswert – Erfüllungsbetrag – Barwert des künftig erwarteten Nettoszahlungsmittelabflusses im normalen Geschäftsverlauf 	<ul style="list-style-type: none"> – historische Kosten – Erfüllungsbetrag (bei kostengünstigster Erfüllung) – Marktwert in einem aktiven Markt – Übertragungswert (analog Nettoveräußerungspreis) – Refinanzierungswert (analog Wiederbeschaffungskosten)
Folgebewertung			– aktualisierte Werte zum Bewertungsstichtag	