

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 1:
Grundbegriffe und Differenzierung der Normensysteme –

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-ifrs.de

Die vorliegend beginnende Reihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor ein. Hierzu werden je zwei verwandte nationale und internationale Normensysteme betrachtet: das deutsche HGB für Kaufleute und die Standards staatlicher Doppik für Gebietskörperschaften in Deutschland (hier Bundes- und Landesebene) sowie die International Financial Reporting Standards (IFRS) für rechtliche und wirtschaftliche Einheiten des privaten Sektors und die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für Einheiten des öffentlichen Sektors. Aufgegriffen werden in diesem Teil Rechnungslegungszwecke, Normensysteme und Anwendungsbereiche. Eine Vielzahl von Fallbeispielen soll das Verständnis der Beiträge dieser in loser Folge erscheinenden Reihe fördern.

I. Einleitung

Die Beitragsreihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor ein, wobei insgesamt vier Normensysteme, davon zwei nationale und zwei internationale, betrachtet werden:

- das *HGB* für Kaufleute und die Standards staatlicher Doppik (*SsD*)¹ für Gebietskörperschaften (hier Bund und Bundesländer) sowie
- *IFRS* für rechtliche und wirtschaftliche Einheiten des privaten Sektors und die International Public Sector Accounting Standards (*IPSAS*) für Einheiten des öffentlichen Sektors, wie Gebietskörperschaften, staatliche Einheiten der mittelbaren Verwaltung sowie internationale Organisationen (z.B. UNO, NATO, EU-Kommission und OECD).

Die mit diesem umfassenden Ansatz verbundene Motivation ist das Resultat aktueller Parallel-Entwicklungen. Die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor ist national sowie auf europäischer Ebene im Umbruch begriffen. In Deutschland müssen Kommunen und Städte inzwischen mehrheitlich Abschlüsse auf Basis der doppelten Buchhaltung (sog. *Doppik* oder kaufmännische Buchführung) erstellen. Diese gründen auf dem *HGB*, enthalten aber sektor- und bundeslandspezifische Abweichungen. Drei Bundesländer (Hansestadt Bremen, Hansestadt Hamburg und Hessen) erstellen bereits einen doppischen Konzernabschluss (auf Basis der *SsD*). Ein viertes

(Nordrhein-Westfalen) wird in Bälde hinzukommen.² In der EU wenden die Mitgliedstaaten mehrheitlich die Doppik auf zentralstaatlicher Ebene an oder führen diese gerade ein.³ Sie nutzen weit überwiegend – unterstützt von und ermutigt durch die EU-Kommission – die *IPSAS* – ggf. in landesspezifisch modifizierter Form. Zudem betreibt die EU-Kommission unter Leitung von Eurostat aktuell ein Projekt zur Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU,⁴ das bis Ende 2020 in die Entwicklung von sog. European Public Sector Accounting Standards (*EPSAS*) münden soll. Die *EPSAS* sollen eine größtmögliche Übereinstimmung mit den *IPSAS* haben und spätestens ab 2025 in allen Mitgliedstaaten Anwendung finden.⁵ Vor diesem Hintergrund besteht aktuell ein hoher Arbeitskräftebedarf erstens im Bereich des öffentlichen Sektors (z.B. im Bereich Rechnungswesen) und zweitens im privaten Sektor (z.B. mit Bezug auf Informationstechnologie [IT] und Software sowie in beratenden und prüfenden Berufen). Dieser Bedarf trifft auf eine Situation, in der die öffentliche Rechnungslegung an deutschen Universitäten kaum gelehrt wird, sondern bestenfalls Kompetenzen im Bereich von *IFRS* – neben dem *HGB* – vermittelt werden.⁶ Diese Reihe will auf diese Kompetenzlücke aufmerksam machen und richtet sich an interessierte Personen an Hochschulen und in der Praxis.⁷ Sie hat einführenden Charakter, ist fragengeleitet konzipiert und fokussiert zunächst auf den Einzelabschluss (ab Teil 3 überwiegend unter Bezugnahme auf Bilanzposten). Die konzeptionelle Idee einer paarweisen Parallelbetrachtung beruht einerseits darauf, dass die *SsD* eine *HGB*-Basis⁸ und die *IPSAS* eine *IFRS*-Basis⁹ aufweisen. Andererseits trägt die Berücksichtigung von *IPSAS* und *SsD* dem Umstand Rechnung, dass die Bundesregierung gegenüber der Doppik generell sehr zurückhaltend und gegenüber den *IPSAS* sehr skeptisch ist. Auf EU-Ebene wirbt sie dafür, dass ein etwaiges doppisches

2 Vgl. Projekt EPOS.NRW, abrufbar unter: <http://hbfm.link/2787> (Abruf: 10.11.2017).

3 Vgl. OECD, Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries, abrufbar unter: <http://hbfm.link/2788> (Abruf: 10.11.2017).

4 Vgl. Eurostat EPSAS-Projekt, abrufbar unter: <http://hbfm.link/2789> (Abruf: 10.11.2017).

5 Vgl. EU-Kommission: Bericht COM(2013) 114, abrufbar unter: <http://hbfm.link/2790>, sowie Makaronidis, EPSAS als Chance für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland und in Europa, Vortrag vom 09.03.2017, abrufbar unter: <http://hbfm.link/2791> (Abruf: 10.11.2017). Vorbehaltlich einer am 07.11.2017 vom Rat der EU eingeforderten Folgenabschätzung.

6 Vgl. Adam/Heiling, Are German higher education institutions prepared for EPSAS? – Public sector accounting education at German universities, Arbeitspapier präsentiert im Rahmen der 16th Biennial CIGAR (Comparative International Governmental Accounting Research Network) Conference in Porto/Portugal am 09.06.2017.

7 Ein weiterer Beitrag zum Capacity Building bzw. zur Schließung der Lehrücke besteht darin, dass die Autoren Teil eines EU-geförderten ERASMUS+ Projektkonsortiums sind, welches ein videobasiertes englischsprachiges Lehrmodul zur Rechnungslegung (und Budgetierung) in Europa entwickelt hat (DIEPSAm), das im akademischen Jahr 2017/2018 an den Partneruniversitäten in Coimbra, Leicester, Linz, Rostock und Tampere erprobt wird (vgl. <http://hbfm.link/2792>).

8 § 7a Abs. 1 Haushaltsgrundsatzgesetz (HGrG).

9 Vgl. *IPSAS Handbook 2017*, Volume 1, Introduction, S. 1.

1 Vgl. Bundesfinanzministerium, 2016, abrufbar unter: <http://hbfm.link/2786>, Stand: 29.11.2016 (Abruf: 10.11.2017).

Normensystem für Europa möglichst auf den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen basieren soll. Diese prägen die SsD, an deren Entwicklung Bund und Länder beteiligt waren und sind. Welche Fragen in diesem einführenden Teil zu beantworten sind, zeigt Tab. 1 auf.

Tab. 1: Fragen in Teil 1 der Fallstudie

Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS
Teil 1: Grundbegriffe und Differenzierung der Normensysteme
Fragenkomplex „Zwecke der Rechnungslegung“
1. Privater versus öffentlicher Sektor
<ul style="list-style-type: none"> – Wie lassen sich der private und der öffentliche Sektor gegeneinander abgrenzen? – Worin bestehen Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Unternehmen des privaten Sektors und Gebietskörperschaften des öffentlichen Sektors (Bund, Länder, Gemeinden)?
2. Rechnungslegungszwecke im privaten und öffentlichen Sektor
<ul style="list-style-type: none"> – Was bedeutet Rechnungslegung und welche Zwecke folgen aus den benannten Unterschieden zwischen Unternehmen und Gebietskörperschaften? – Welche bedeutende Komponente der Rechnung für Gebietskörperschaften ist nicht Bestandteil der Rechnungslegung von Kaufleuten? – Was sind wesentliche Argumente gegen und für eine „Überlegenheit“ der Doppik gegenüber der Kameralistik als Rechnungsstil von Gebietskörperschaften? – Welche materiellen Hauptzwecke sollen die Normensysteme HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS erfüllen? – Welche Zwecke verfolgen die EU-Kommission und Eurostat mit dem EPSAS-Projekt und welche Phasen werden unterschieden?
Fragenkomplex „Normensysteme“
<ul style="list-style-type: none"> – Worin unterscheiden sich die internationalen Normensysteme zur Rechnungslegung (IFRS & IPSAS) von den nationalen (HGB & SsD)? – Wie sind Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach IFRS & IPSAS sowie HGB & SsD auszuwählen?
Fragenkomplex „Anwendungsbereich und Umfang“
<ul style="list-style-type: none"> – Welche Anwendungsbereiche gelten für HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS in Deutschland? – Aus welchen Komponenten besteht ein Jahresabschluss nach HGB & SsD sowie nach IFRS & IPSAS? – Besteht nach HGB & SsD und nach IFRS & IPSAS eine grundsätzliche Konzernrechnungslegungspflicht? – Aus welchen Komponenten besteht ein Konzernabschluss nach HGB & SsD sowie nach IFRS & IPSAS?

II. Zwecke der Rechnungslegung

1. Privater versus öffentlicher Sektor

a) Wie lassen sich der private und der öffentliche Sektor gegeneinander abgrenzen?

Nach der amtlichen Statistik bilden folgende fünf Sektoren die inländische Volkswirtschaft:

- „nichtfinanzielle KapGes.,
- finanzielle KapGes.,
- Staat,
- private Haushalte,
- private Organisationen ohne Erwerbszweck.“¹⁰

Darauf aufbauend definiert das ESVG: „Der Sektor Staat umfasst institutionelle Einheiten, die zu den Nichtmarktproduzenten zählen, deren Produktionswert dem Individual- und Kollektivkonsum dient und die sich überwiegend durch Zwangsabgaben finanzieren, sowie Einkommen und Vermö-

gen umverteilen.“¹¹ Die Zuordnung zum *öffentlichen Sektor* (statt zum privaten Sektor) erfolgt, wenn eine wirtschaftliche Einheit:

- eine institutionelle Einheit darstellt,
- vom Staat kontrolliert wird und
- es sich um einen Nichtmarktproduzenten handelt.¹²

Wesentlich für die Zuordnung zum öffentlichen Sektor ist die Kontrolle durch den Staat. Demnach können z.B. auch private Organisationen ohne Erwerbszweck dem Staatssektor zugeordnet werden. Ist die staatliche Kontrolle nicht gegeben, erfolgt eine Zuordnung zum privaten Sektor.¹³ Aus Tab. 2 ist der Umfang des öffentlichen Sektors ersichtlich.

Beispiel:

Mit Blick auf die Tab. 2 zählen nachfolgende Unternehmen zum öffentlichen Sektor:

- Anstalten d.ö.R., Eigenbetriebe von Kommunen oder eines Landes, Krankenhäuser in öffentlicher Trägerschaft als staatlich kontrollierte nichtfinanzielle (Quasi)KapGes.;
- Landeszentralbanken, Sparkassen als staatlich kontrollierte finanzielle (Quasi)KapGes.

b) Worin bestehen Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Unternehmen des privaten Sektors und Gebietskörperschaften des öffentlichen Sektors?

Vereinfachend bestehen in der Bundesrepublik Deutschland folgende Unterschiede zwischen Unternehmen und Gebietskörperschaften:

- Unternehmen produzieren Güter (Waren und Dienstleistungen) für einen Markt mit einer Gewinnerzielungsabsicht (erwerbswirtschaftliches Prinzip). Im öffentlichen Sektor erbringen Gebietskörperschaften dagegen Leistungen (produzieren Güter der Daseinsvorsorge), ohne dass dafür ein (funktionierender) Markt besteht bzw. bestehen muss. An die Stelle der Gewinnerzielungsabsicht tritt das Kostendeckungsprinzip.¹⁴
- Unternehmen generieren Einzahlungen vorrangig umsatzbezogen und durch Kreditaufnahmen. Demgegenüber stammen z.B. die Einzahlungen bei Gebietskörperschaften aus Zwangsabgaben wie Steuern, aus Transferzahlungen, vereinnahmten Gewinnen öffentlicher Unternehmen und Kreditaufnahmen.¹⁵
- Unternehmen bestimmen ihr Produktions- und Absatzprogramm selbstständig und dokumentieren es in internen Plänen. Demgegenüber wird den Gebietskörperschaften ihr Leistungsspektrum weitestgehend durch die staatlichen Pflichtaufgaben vorgegeben und in einem veröffentlichten (Haushalts)Plan dokumentiert, der einen Budgetausgleich vorsehen muss.¹⁶

¹¹ ESVG, a.a.O. (Fn. 10), S. 52, Tz. 2.111 f.

¹² Vgl. Schmidt/Heil/Schmidt/Kaiser, Die Abgrenzung des Staatssektors in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, 2017, S. 39.

¹³ Vgl. Schmidt/Heil/Schmidt/Kaiser, a.a.O. (Fn. 12), S. 37-39.

¹⁴ Vgl. Jones/Pendlebury, Public Sector Accounting, 5. Aufl., 2000; Blab, Die Anwendung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) als funktionales Element einer Neuordnung der öffentlichen Verwaltung, 2014, S. 11.

¹⁵ Vgl. Nowak/Ransch-Ostwald/Schmitz, in: Böcking u.a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, 2015, B 991 Standards staatlicher Doppik, Rn. 89-98.

¹⁶ Vgl. Bolsenkötter/Poullie/Vogelboth, in: Bolsenkötter (Hrsg.), Die Zukunft des öffentlichen Rechnungswesens, 2007, S. 284.

¹⁰ Vgl. Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG), 2010, S. 14, Tz. 1.57.

Tab. 2: Umfang des öffentlichen Sektors^{a)}

Öffentlicher Sektor in Deutschland					
Staatlicher Sektor				KapGes. unter staatlicher Kontrolle	
Bund	Bundesländer	Gemeinden und Gemeindeverbände	Sozialversicherung	Öffentlich kontrollierte nichtfinanzielle (Quasi)KapGes.	Öffentlich kontrollierte finanzielle (Quasi)KapGes.

^{a)} In Anlehnung an ESVG, 2010.

- Determinanten der Lebensdauer von Unternehmen sind ihre Wettbewerbsfähigkeit und der bestehende Bedarf an Gütern. Demgegenüber sind Gebietskörperschaften mit Daueraufgaben befasst und im Grunde „für die Ewigkeit“ konzipiert.¹⁷

Gemeinsam ist beiden Sektoren, dass knappe Güter Verwendung finden, also mit begrenzten Ressourcen gewirtschaftet werden muss, und beide einen Kapitalmarkt in Anspruch nehmen.

2. Rechnungslegungszwecke im privaten und öffentlichen Sektor

a) Was bedeutet Rechnungslegung und welche Rechnungslegungszwecke folgen aus den benannten Unterschieden zwischen Unternehmen und Gebietskörperschaften?

Mit Rechnungslegung ist regelmäßig das *externe Rechnungswesen* angesprochen, in dem ein Geschäfts- oder Haushaltsjahr abzubilden ist. Die zentralen Unterschiede zwischen Unternehmen und Gebietskörperschaften betreffen Gewinnerzielung versus Kostendeckung/Budgetausgleich sowie die Öffentlichkeit der (Haushalts)Planung. Demnach besteht der *Zweck der Rechnungslegung von Unternehmen* in der rückwirkenden Beurteilung einer Gewinn- bzw. Verlusterzielung, da Gewinne unter den Anteilseignern verteilt werden können und Verluste von diesen getragen werden müssen. Zu diesem Zweck hat sich schon früh in der Wirtschaft die doppelte Buchhaltung als Abbildungssystem durchgesetzt. Ein Gewinn wird im externen Rechnungswesen dann erzielt, wenn das bilanzielle Nettovermögen zwischen zwei Bilanzstichtagen nominal zugenommen hat (nominelle Kapitalerhaltung) oder wenn in der GuV im Abrechnungszeitraum die Erträge die Aufwendungen übersteigen. Denn in der Erfolgsrechnung werden nicht tatsächliche Zahlungsströme gezeigt. Vielmehr werden Zahlungsströme – gemäß dem Periodisierungsprinzip – jenen Perioden zugerechnet, in denen sie wirtschaftlich verursacht wurden.

Demgegenüber besteht der *Zweck der Rechnungslegung von Gebietskörperschaften* historisch gewachsen in der Beurteilung, ob die Erbringung der staatlichen Leistungen im nächsten Haushaltsjahr gesichert ist. Dies erfordert einen ausgeglichenen Haushalt. Hierzu sind z.B. prospektiv die planmäßigen Einzahlungen des Haushaltsjahrs (wie Steuern, Gebühren, zufließende Gewinne aus staatlichen Unternehmen sowie Kreditaufnahmen) den geplanten Auszahlungen des Haushaltsjahrs gegenüberzustellen. Der Haushaltsplan ist Gegenstand einer parlamentarischen Beschlussfassung (im Bundes-, Landesparlament, Gemeinderat usw.). Die Rechnungslegung dient insoweit der parlamentarischen Kontrolle des Verwaltungs- und Regierungshandelns ex ante. Sie wird

regelmäßig um eine ex-post-Kontrolle i.S. eines (retrospektiven) Plan-ist-Vergleichs ergänzt.

Mithin liegt der Schwerpunkt der externen Rechnungslegung bei Unternehmen auf der retrospektiven Erfolgsermittlung und bei Gebietskörperschaften auf der prospektiven Haushaltsrechnung. Hierbei bewerten Unternehmen den Ressourcenverzehr mit periodisierten und Gebietskörperschaften – historisch gewachsen – mit tatsächlichen Zahlungsströmen. Im ersten Fall spricht man von Doppik i.V.m. einem Ressourcenverbrauchskonzept und im zweiten Fall von Kameralistik i.V.m. einem Geldverbrauchskonzept. In jüngerer Zeit findet das Ressourcenverbrauchskonzept (Doppik) bei Gebietskörperschaften zunehmend Verbreitung. Im Bereich der öffentlichen Rechnungslegung werden Doppik und Kameralistik als Rechnungslegungsstil (kurz: *Rechnungsstil*) bezeichnet.

Beispiel:

Der Begriff Rechnungswesen ist sehr weit gefasst. Hierzu zählen insgesamt:

1. Budget- bzw. Haushaltsrechnungen,
2. Finanzberichterstattung (inkl. Bilanz, Erfolgsrechnung usw.),
3. Finanzierungs- und Liquiditätsberechnungen (z.B. Kapitalflussrechnung, Finanzpläne),
4. Managementrechnungen (z.B. Kosten- und Leistungsrechnung, Investitionsrechnungen usw.),
5. Finanzstatistik (z.B. Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen).

Im privaten Sektor sind die Rechnungssysteme Nr. 1 bis 4 relevant, wengleich regelmäßig nur die Finanzberichterstattung (ggf. inkl. der Kapitalflussrechnung) öffentlich gemacht werden muss. Gebietskörperschaften müssen – bei Anwendung der Doppik – Kompetenzen in allen Rechnungswesensbereichen haben. Sie müssen spezifische Meldungen für die öffentliche Statistik machen und ggf. nur langfristige Finanzpläne und Managementrechnungen nicht gegenüber Dritten offenlegen.

b) Welche bedeutende Komponente der Rechnung für Gebietskörperschaften ist nicht Bestandteil der Rechnungslegung von Kaufleuten?

Im Zentrum der Rechnungslegung von Gebietskörperschaften steht der prospektive Haushaltsplan (ggf. ergänzt um einen Plan-Ist-Vergleich), der parlamentarisch beschlossen werden muss. Da er unverzichtbar ist, kann die Doppik, wie sie Kaufleuten vorgeschrieben ist, nur einen Teil abdecken. Ein vollständiges Rechnungslegungssystem muss neben den Bestandteilen der kaufmännischen Rechnungslegung auch den Haushalt umfassen. Resümierend ist die Frage des Zwecks der öffentlichen Rechnungslegung eng verwoben mit der Frage nach den Komponenten der Rechnungslegung (wie Bilanz, Erfolgsrechnung, Finanzrechnung und Haushaltsplan).

¹⁷ Vgl. Mühlenkamp/Glückner, BFuP 2010 S. 486.

c) Was sind wesentliche Argumente gegen und für eine „Überlegenheit“ der Doppik gegenüber der Kameralistik als Rechnungsstil von Gebietskörperschaften?

Die Überlegenheit der Doppik als Rechnungsstil ist nicht nur in Deutschland umstritten. Sie wird von der Bundesregierung¹⁸ und den meisten Landesregierungen für deren Rechnungslegung verneint. Gegen die Doppik (d.h. für die Kameralistik) spricht nicht nur, dass hiervon das zentrale Element der öffentlichen Rechnungslegung nicht erfasst wird (der prospektive Haushalt). Weiterhin ist der Ressourcenbedarf im Vergleich zur Kameralistik deutlich erhöht. Dieser betrifft IT-Systeme und die notwendigen Bewertungsvorgänge. Zudem wird der Nutzen doppischer Informationen (wie Wert von Infrastrukturgütern, die nicht veräußerbar sind (z.B. Straßen, Gehwege und Plätze)), bestritten. Für die Doppik sprechen im Grunde zwei Argumente:

- Es handelt sich um ein abgestimmtes Informationssystem. Z.B. wird gleichzeitig mit der Überweisung der Tilgungsrate für einen Kredit das Kreditkonto systembedingt gepflegt, statt – wie im kameralen System – eine Nebenrechnung eröffnen und pflegen zu müssen.
- Es wird der vollständige Ressourcenbedarf abgebildet – nicht nur der zahlungswirksame wie in der Kameralistik – und den Perioden der wirtschaftlichen Verursachung zugewiesen. Z.B. wird ersichtlich, dass Personalkosten heutige Auszahlungen (z.B. für Löhne) und künftige (z.B. für Rentenzahlungen) verursachen und dass die Investitionsausgaben von Anlagevermögen über die Perioden der Nutzung verteilt werden (z.B. Abschreibungen).

Aus beiden Gründen können letztlich bis zu zehn Argumente für die Doppik abgeleitet werden.¹⁹ Diese umfassen den vollständigen Ausweis von Verschuldung (z.B. durch Ergänzung um Rückstellungen) und die Generationengerechtigkeit (z.B. wiederum durch periodengerechte Erfassung von Rückstellungen).

Im Übrigen wendet der Bund keine reine Kameralistik, sondern eine *Erweiterte Kameralistik* an. Die Erweiterung besteht darin, dass zusätzlich eine Vermögensübersicht erstellt wird. Hierin werden zumindest die wesentlichen Schulden erfasst, aber weitgehend wird auf eine Bewertung des Vermögens verzichtet.

Beispiel:

Fraglich ist die Aussagekraft der Vermögensübersicht des Bundes. Sie ist einerseits unvollständig, weil das sachliche und immaterielle Vermögen grds. nicht bewertet wird, sondern nur mengenmäßig nachgewiesen werden muss, wobei sogar Ausnahmen für die mengenmäßige Erfassungspflicht von Gebäuden auf Flächen des Bundes bestehen.²⁰ Andererseits ist auch ein vollständiger Vermögensausweis nicht leicht bilanzanalytisch zu interpretieren, weil das bewertete Vermögen dann z.B. auch nicht veräußerungsfähiges Infrastrukturvermögen enthält.

¹⁸ Vgl. Rumney, Nein danke: why Germany is resistant to accrual accounting, 2017, abrufbar unter: <http://hbfm.link/2793> (Abruf: 10.11.2017).

¹⁹ Sicherstellung der vollständigen parlamentarischen informations- und Kontrollrechte, Voraussetzung für Transparenz, Gewährleistung der Generationengerechtigkeit, Abbildung des Vermögens und des Ressourcenverbrauchs, vollständiger Ausweis der Verbindlichkeiten, Konsolidierungsmöglichkeit ausgelagerter Haushaltsbestandteile, Vermögens- und Liquiditätsmanagement, Fortschreibung der Haushaltsdefizite, buchungstechnische Verknüpfung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, Fiskalillusion; vgl. Weyland/Nowak, DK 2016 S. 560 f.

²⁰ Vgl. zu den Bewertungsvorschriften unter: <http://hbfm.link/2794> (Abruf: 15.11.2017). Vgl. kritisch IDW, Schreiben vom 12.12.2017, S. 7 unter <http://hbfm.link/2854> (Abruf: 12.12.2017).

Die *Vermögensübersicht des Bundes für 2016* stellt sich verkürzt wie folgt dar:²¹

Vermögen	01.01.2016 (in Mio. € ^{a)})	31.12.2016 (in Mio. € ^{a)})
I. Immaterielles Vermögen	0,0 ^{b)}	0,0 ^{b)}
II. Sachvermögen	0,0 ^{b)}	0,0 ^{b)}
III. Finanzvermögen	131.456,7	121.818,4
1. Bundesbetriebe und behördeneigene Kantinen	9,2	6,6
2. Kapitalbeteiligungen	82.088,8	79.894,8
3. Vermögen der Sonder- und Treuhandvermögen	49.358,1	41.916,4
4. Genossenschaftsanteile	0,6	0,6
IV. Vorräte	0,0 ^{b)}	0,0 ^{b)}
V. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	36.675,9	35.232,7
1. Forderungen gegenüber Kapitalbeteiligungen	3.431,6	3.497,7
2. Sonstige Forderungen	33.244,4	31.734,9
VI. Wertpapiere	62.405,2	67.302,6
VII. Flüssige Mittel	25.210,9	27.330,0
1. Geldanlagen des Bundes	21.081,5	8.164,7
2. Guthaben bei Banken und anderen Geldanstalten	4.129,4	19.165,2
Gesamt	255.748,7	251.683,7
<i>nachrichtlich: Bedingte Forderungen des Bundes</i>	<i>550,1</i>	<i>481,9</i>
Schulden	01.01.2016 (in Mio. €^{a)})	31.12.2016 (in Mio. €^{a)})
I. Kreditmarktverbindlichkeiten	1.120.342,6	1.115.959,1
davon Kassenverstärkungskredite	22.600,5	17.368,9
II. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	0,0 ^{b)}	0,0 ^{b)}
III. Verbindlichkeiten gegenüber Kapitalbeteiligungen	24.075,6	24.942,7
IV. Sonstige Verbindlichkeiten	3.920,9	3.498,2
V. Rückstellungen	602.953,7	665.140,5
1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	583.970,0	646.980,0
Rückstellungen für Pensionsleistungen	435.850,0	477.960,0
Rückstellungen für Beihilfeleistungen	148.120,0	169.020,0
2. Sonstige Rückstellungen	18.983,7	18.160,5
Rückstellungen für übernommene Gewährleistungen	5.059,5	5.684,5
Rückstellungen für Schlusszahlungen für inflationsindexierte Bundeswertpapiere	5.606,6	3.602,2
Rückstellungen für die Sanierung ökologischer Altlasten	8.317,6	8.873,9
VI. Schulden der Sonder- und Treuhandvermögen	66.344,3	56.533,8
Gesamt	1.817.637,0	1.866.074,3
Vermögens-/Schuldensaldo	-1.561.888,3	-1.614.390,6

^{a)} Gerundet, dadurch können Differenzen zu den ausgewiesenen Summen auftreten.

^{b)} Wird nicht wertmäßig nachgewiesen.

²¹ Vgl. zur Vermögensübersicht des Bundes unter: <http://hbfm.link/2795> (Abruf: 15.11.2017).

d) Welche materiellen Hauptzwecke sollen die Normensysteme HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS erfüllen?

Die vier ressourcenbasierten Normensysteme wurden übereinstimmend zur retrospektiven Abbildung eines Geschäfts- bzw. Haushaltsjahrs konzipiert. Dabei dienen HGB & SsD primär Schutz- und sekundär Informationszwecken (insb. Rechenschaft). Demgegenüber sollen IFRS & IPSAS durch eine retrospektive Rechnungslegung nur Informationszwecke erfüllen: eine (prognostische) Entscheidungsunterstützungs- und eine (retrospektive) Rechenschaftsfunktion (*Stewardship/Accountability*). Diese Zwecke werden nur in den IFRS/-basierten Normensystemen – als *Objectives* z.B. in dem theoretischen Rahmenkonzept (*Conceptual Framework*) der IFRS und der IPSAS – explizit benannt. Eine Aussage hierzu fehlt im HGB gänzlich.²² Auch in den SsD werden die Zwecke nur indirekt als Funktionen des öffentlichen Haushalts angesprochen, denen die Rechnungslegung genügen muss.²³ Die Zwecke der deutschen Normensysteme (HGB & SsD) sind mithin aufgrund deren Konzeption, des Gesetzesplans und der Rspr. logisch-deduktiv identifizierbar. Deshalb werden sie im Schrifttum mit unterschiedlichen Nuancen benannt.

Tab. 3 charakterisiert die Zwecke der Rechnungslegung in Kurzform. Augenscheinlich sind aus dieser Vogelperspektive horizontale Gemeinsamkeiten von HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS größer als die sektorspezifischen Gemeinsamkeiten zwischen IFRS & HGB oder IPSAS & SsD. Zudem benennt die Tabelle auch die Adressaten der Normensysteme. Auffällig ist, dass Investoren zu den wesentlichen Adressaten von IFRS & IPSAS zählen, aber nicht zu denen von HGB & SsD.

e) Welche Zwecke verfolgen die EU-Kommission und Eurostat mit dem EPSAS-Projekt und welche Phasen werden unterschieden?

Ausgangspunkt für die Bestrebungen harmonisierter Rechnungslegungsgrundsätze für Einheiten des öffentlichen Sektors in Europa bildete die Staatsschuldenkrise 2008/2009. Mängel bei der Ermittlung der öffentlichen Schulden und öffentlichen Defizite, die auch zu den sog. Maastricht-Kriterien gehören (Art. 126 AEUV), ließen Zweifel an der langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen entstehen. Um die Stringenz und Transparenz der Berichterstattung der EU-Mitgliedstaaten über ihre öffentlichen Finanzen zu erhöhen, wurden in der RL 2011/85/EU des Rates vom 08.11.2011 Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten definiert. Zudem sah Art. 16 Abs. 3 der RL 2011/85/EU eine Prüfung der IPSAS hinsichtlich ihrer Eignung für die Mitgliedstaaten vor. Wie bereits im Rechnungslegungsrahmen für die Haushaltsüberwachung in der EU, dem ESVG 1995, wurde damit auf eine periodenbasierte – im Vergleich zu einer zahlungsstromorientierten – Rechnung abgestellt. Zudem wird eine Vereinheitlichung der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung zwischen privatem und öffentlichem Sektor angestrebt, zum einen um die statistischen Primärdaten zu vereinheitlichen,²⁴ zum anderen, da private und öffentliche Einheiten auf dem Kapitalmarkt durchaus als Konkurrenten auftreten (wenngleich in unterschiedlichen Marktsegmenten).

22 Sie manifestieren sich für den privaten Sektor (HGB) in Gesetzesbegründungen im Kontext von Bilanzrechtsänderungen, in den Abbildungsregeln sowie in der einschlägigen Rspr.

23 Bedarfsdeckungsfunktion, Politische Programmfunktion, Volkswirtschaftliche Funktion, Ordnungsfunktion, Kontrollfunktion, Transparenz- und Informationsfunktion, Schutzfunktion (in Bezug auf die haushaltspolitische und ökonomische Handlungsfähigkeit künftiger Generationen); SsD, Nr. 1.2.

24 Vgl. EU Kommission, COM(2013) 114.

Tab. 3: Zwecke der Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor

Zwecke der Rechnungslegung	
Privater Sektor	Staatlicher Sektor
<p>HGB:</p> <p>Zwecke sind Ausschüttungsbemessung und Informationsvermittlung: Selbstinformation des Kaufmanns über den unbedenklich ausschüttungsfähigen Periodenerfolg unter Beachtung des Gläubigerschutzes.</p> <p>Primärer Adressat ist der Kaufmann.</p>	<p>SsD:</p> <p>Zwecke sind Generationenschutz und Informationsvermittlung: „Information über den nachhaltigen Reinvermögensstatus (bzw. dessen Veränderung als Periodenerfolg) unter Beachtung des Gläubigerschutzes und Generationenschutzes“^{a)}</p> <p>Primäre Adressaten sind Bürger, Parlamentarier und Regierungen.^{b)}</p>
<p>IFRS:</p> <p>Zweck ist die Informationsvermittlung: Nützliche Informationen für wirtschaftliche Entscheidungen und für die Entscheidung über eine Entlastung des Managements (decision usefulness & stewardship (Rechenschaft))^{c)}</p> <p>Primäre Adressaten sind Investoren.</p>	<p>IPSAS:</p> <p>Zweck ist die Informationsvermittlung: Nützliche Information für Rechenschaft und Entscheidungszwecke („useful for accountability and information purposes“)^{d)}</p> <p>Primäre Adressaten sind Leistungsempfänger und Ressourcenlieferanten.^{e)}</p>

^{a)} Vgl. Lorson/Dogge/Haustein/Wigger, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), HGB-Kommentar zu SsD, Rn. 59.

^{b)} Vgl. Nowak/Rantscht-Oswald/Schmitz, in: Böcking u.a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, 2015, B 991 Standards staatlicher Doppik, Rn. 141.

^{c)} IFRS CF Par. OB4.

^{d)} IPSAS CF Par. 2.1.

^{e)} IPSAS CF Par. 2.4.

Eurostat, das statistische Amt der EU, wurde im Rahmen eines eigenen Projekts damit beauftragt, diese Prüfung vorzunehmen und ist seither mit dem EPSAS-Projekt betraut. In dem Bericht der Europäischen Kommission vom Mai 2013 wird festgestellt, „dass die IPSAS in ihrer gegenwärtigen Form nicht ohne Weiteres in den EU-Mitgliedstaaten eingeführt werden können. Andererseits stellen die IPSAS unstreitig einen Bezugsrahmen für eine mögliche harmonisierte Rechnungsführung des öffentlichen Sektors in der EU dar“.²⁵ Der Bericht betont für die Vereinheitlichung der heterogenen Rechnungslegungslandschaft im öffentlichen Sektor der EU die erhöhte Transparenz und Vergleichbarkeit und damit eine Verbesserung der finanzstatistischen Daten. Er stellt eine Förderung der Kosteneffizienz in Aussicht.²⁶ Folglich bestehen seither Bestrebungen, European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) zu entwickeln, die IPSAS zumindest als Referenzpunkt nutzen. Während Eurostat bis zum Jahr 2014 noch davon ausging, die EPSAS bis zum Jahr 2020 einführen zu können,²⁷ unterliegt der Zeitplan für eine potenzielle Einführung fortwährenden Anpassungen. Es wird nunmehr angestrebt, die EU-Mitgliedstaaten zu einer freiwilligen Einführung der Doppik (vorzugsweise von IPSAS) bis 2020 zu bewegen und bis dahin das Theoretische Rahmenkonzept und die EPSAS zu entwickeln. Das EPSAS-Paket sei dann bis 2025 von den Mitgliedstaaten einzuführen.²⁸ Sofern viele Mit-

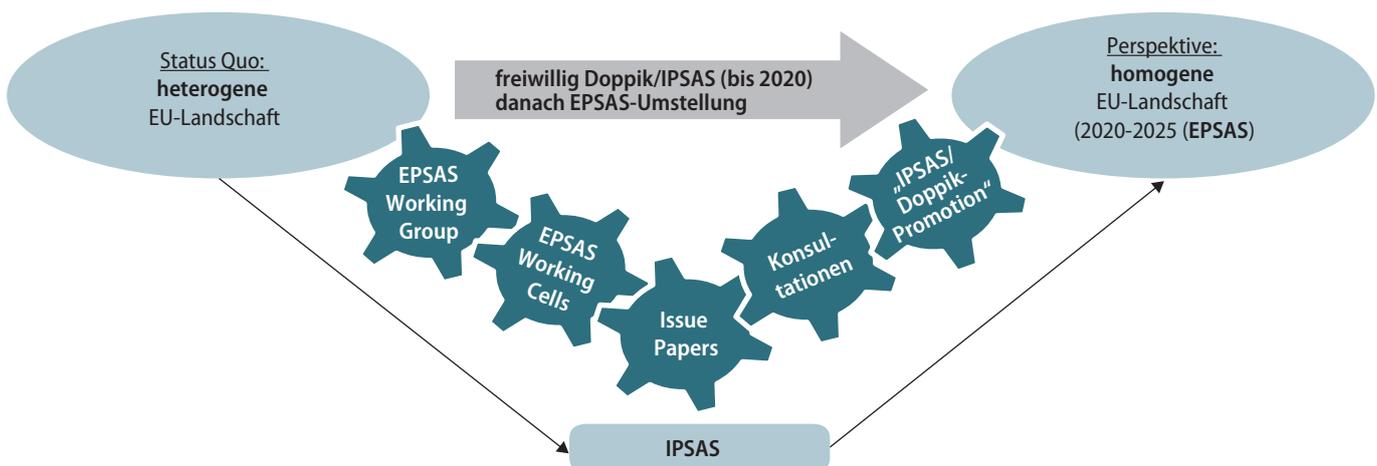
25 Vgl. EU Kommission, COM(2013) 114, S. 10.

26 Vgl. ebenda, S. 6.

27 Vgl. Eurostat, 2014, abrufbar unter: <http://hbfm.link/2796> (Abruf: 10.11.2017).

28 Vgl. in Anlehnung an Makaronidis, EPSAS: Betrifft das auch Sie?, Vortrag vom 01.12.2016, Folie 13 (Jahresangaben auf Folie 12), abrufbar unter: <http://hbfm.link/2797> (Abruf: 10.11.2017).

Abb. 1: Strategie des EPSAS-Projekts



In Anlehnung an Dogge/Lorson/Oulasvirta (2017)

gliedstaaten zeitnah freiwillig auf IPSAS umstellen, werden die IPSAS als Referenz für EPSAS zunehmend wahrscheinlicher, wie auch die Abb. 1²⁹ veranschaulicht.

Derzeit arbeiten EPSAS Cells, die an Eurostat berichten, an den Themen „First Time Implementation“, „Governance Principles“ und „Principles related to EPSAS Standards“. Zudem ist ein stärkerer Einbezug der Mitgliedstaaten in die EPSAS-Entwicklung durch Working-Group-Treffen mit Vertretern und Beobachtern aus den Mitgliedstaaten erfolgt.³⁰ Die Frage der Kompetenz der EU, harmonisierte Rechnungslegungsstandards in den Mitgliedstaaten (auf allen Regierungsebenen) durchzusetzen, ist noch – aller Aktivitäten von Eurostat zum Trotz – auf Bundes-, auf Länder- und auf kommunaler Ebene unklar und wird tendenziell verneint.³¹ Der Deutsche Bundestag betont im Beschluss 18/4182 vom 03.03.2015 die Eigenständigkeit der Mitgliedstaaten in der EPSAS-Frage und sieht weiterhin eine Wahlfreiheit zwischen doppischem und kameralem Rechnungsstil für die eigenen Gebietskörperschaften vor. Indes gelte es vorsorglich, aktiv an der EPSAS-Entwicklung mitzuwirken, um deutsche Rechnungslegungsgrundsätze zu vertreten. Auch die Berichte des Bundesrechnungshofs (BRH) und die Beschlüsse der Rechnungshöfe (RH) bringen Skepsis gegenüber der Harmonisierungsnotwendigkeit in Bezug auf die Doppik im Allgemeinen und der Ausrichtung auf die IPSAS im Speziellen zum Ausdruck. Die tendenziell kritischen Reaktionen unterschiedlicher öffentlicher Instanzen in Deutschland gegenüber dem EPSAS-Projekt skizziert auch die Tab. 4.³² Argumente gegen das EPSAS-Projekt zeigt insb. der im November 2017 veröffentlichte Sonderbericht des BRH auf.³³ Einigkeit besteht hier in Theorie und Praxis dahingehend, dass der EPSAS-Entwicklung die Entwicklung eines

eigenständigen Theoretischen Rahmenkonzepts (Conceptual Framework oder GoB-System) vorausgehen muss.³⁴

III. Normensysteme

1. Worin unterscheiden sich die internationalen Normensysteme zur Rechnungslegung (IFRS & IPSAS) von den nationalen (HGB & SsD)?

IFRS & IPSAS sind zur internationalen Anwendung in mehreren Nationalstaaten bzw. Rechtssystemen konzipiert. Verantwortlich für die Entwicklung und den Erlass dieser Normen sind private Organisationen (sog. Standardsetzer), hier das IASB und das IPSASB. Weder das IASB noch das IPSASB sind zur Bilanzrechtssetzung in einem nationalen Kontext befugt. Mithin sind die Normen primär zur freiwilligen Anwendung bestimmt. Weiterhin erfolgt keine Überprüfung der korrekten Anwendung (sog. *Enforcement*) von IFRS bzw. IPSAS durch das IASB oder das IPSASB. Um als *Best Practice* und als international konsensfähig zu gelten, wird im Prozess der Normensetzung (sog. *due process*) eine größtmögliche Öffentlichkeit angestrebt. Diese wird nach der (potenziellen) Zahl der Stellungnahmen – etwa zu Standardentwürfen – sowie deren Streuung nach Regionen und Adressatengruppen (Standardsetzer, Anwender, Nutzer, Wirtschaftspüfer usw.) bemessen.

Hinsichtlich des Abstraktionsgrads beanspruchen IASB und IPSASB nicht, Einzelfälle umfassend zu regeln, die nur schwerlich auf andere Fälle übertragen werden können (sog. *rule-based systems*, wie die US-GAAP), sondern *principle-based standards* zu erlassen (vgl. auch die Ausführungen zur Normhierarchie)³⁵. Die Prinzipien sind im Text der Standards durch Fettdruck gekennzeichnet. Die Passagen in Normal-schrift dienen der Erläuterung dieser Prinzipien.

Tendenziell werden die IFRS mit Bezug auf die Nobes-Klassifikation den angelsächsischen Normensystemen zugeordnet.³⁶ Mithin gelten die IFRS und – mit Abstrichen – die IPSAS (aufgrund ihrer IFRS-Basis) als kapitalmarktorientierte Standards. Die im Finanzbericht enthaltenen Informationen sollen geeignet sein, die Teilnehmer an den anonymen Kapi-

29 In Anlehnung an Dogge/Lorson/Oulasvirta, A Need for Accountability in the future EPSAS Framework?, Arbeitspapier präsentiert im Rahmen der 16th Biennial CIGAR (Comparative International Governmental Accounting Research Network) Conference in Porto/Portugal am 08.06.2017.

30 Siehe u. <http://hbfm.link/2798> (Abruf: 10.11.2017).

31 Vgl. Gröpl, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa - EPSAS, 2014, S. 255 ff.

32 In Anlehnung an Weyland/Nowak, DK 2016 S. 563.

33 Vgl. Bundesrechnungshof, Sonderbericht vom 15.11.2017, abrufbar unter: <http://hbfm.link/2799> (Abruf: 24.11.2017).

34 Vgl. m.w.N. Dogge/Lorson/Oulasvirta, a.a.O. (Fn. 29).

35 Vgl. grundlegend Kühnberger/Zaumseil, KoR 2017 S. 518-525.

36 Vgl. Nobes, Journal of Business Finance and Accounting 1983 S. 1-19.

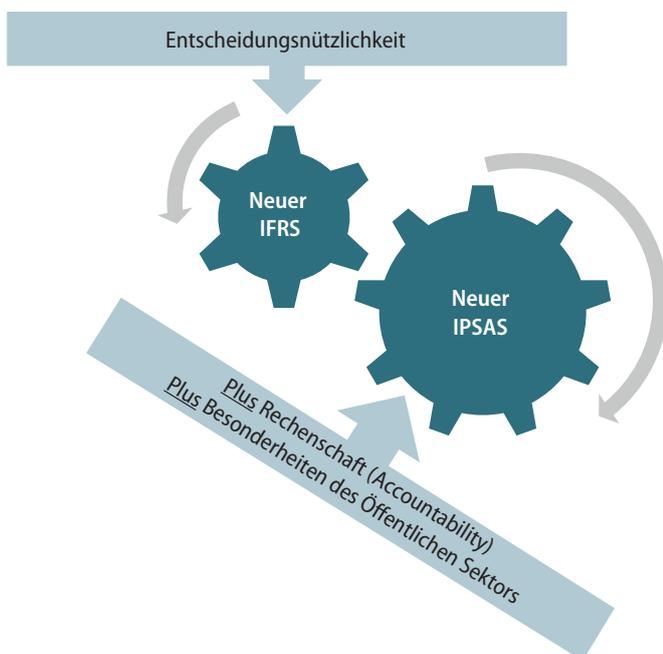
Tab. 4: Reaktionen in Deutschland bezüglich der EPSAS-Entwicklung

Reaktionen in Deutschland bezüglich der Entwicklung etwaiger EPSAS						
2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
EU		Bundestag	Rechnungshof	Bundestag	Rechnungshof	Rechnungshof
<ul style="list-style-type: none"> • EU-Rili 2011/85 • „Sixpack“ 		Beschluss <ul style="list-style-type: none"> • Keine Auswirkungen auf Haushaltspläne • Aktive Mitgestaltung 	<ul style="list-style-type: none"> • 1. BRH Bericht • Positionspapier RH 	Beschluss <ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht kameral/doppisch Kosten/Nutzen • Aktive Mitgestaltung 	<ul style="list-style-type: none"> • 2. BRH Bericht • Beschluss RH 	<ul style="list-style-type: none"> • Sonderbericht zu EPSAS • Vorbehalte/ Bedenken ggü. dem EPSAS-Projekt

In Anlehnung an Weyland/Nowak (2016), S. 114

talmärkten (Börsen) bei Entscheidungen über (Zu)Kaufen, Halten oder (Teil)Veräußern von Aktien oder Anleihen zu unterstützen. Dies begründet die den IFRS & IPSAS innewohnende Tendenz zu umfangreichen Anhangangaben und zu einer ermessensbehafteten Zeitwertbilanzierung. Den Zusammenhang zwischen IPSAS & IFRS verdeutlicht die Abb. 2, die das Konstruktionsprinzip der IPSAS im Spannungsfeld von eigener konzeptioneller Basis (*Conceptual Framework*) und stetigem Anpassungsdruck an die IFRS karikiert.

Abb. 2: Konstruktionsprinzip der IPSAS



HGB & SsD sind zur Anwendung in Deutschland konzipiert. Verantwortlich für die Entwicklung und den Erlass von Gesetzen (hier HGB) ist der Staat. Gesetze sind verbindlich zu beachten. Abweichend hiervon werden die SsD von einem

sog. Bund-Länder-Gremium entwickelt und erlassen. Sie werden für Bund und Länder erst nach Übernahme in Form von Verwaltungsvorschriften zu bindendem Recht. Eine Überprüfung der korrekten Anwendung (sog. *Enforcement*) ist grds. auf dem Rechtsweg möglich.

Hinsichtlich des Abstraktionsgrads sind das HGB und grds. auch die SsD prinzipienorientiert ausgestaltet, um auch auf Fälle anwendbar zu sein, die im Normensetzungs-/Gesetzgebungs-Prozess nicht explizit bedacht wurden oder noch nicht bedacht werden konnten. So sollen die Posten Vermögensgegenstände, Schulden und RAP sowie Eigenkapital (als Rest) eine Bilanz ausmachen. Indes definiert das HGB nicht, was ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld sein sollen. Die Vorschriften sind also deutlich abstrakter als nach IFRS & IPSAS.

HGB & SsD sind primär als Zahlungsbemessungsnormen sowie zur Rechenschaft konzipiert. Dies begründet die dem HGB und den SsD innewohnende Tendenz zur Objektivierung bzw. Ermessensbegrenzung (z.B. in Form des Anschaffungswertprinzips).³⁷

Resümierend werden IFRS & IPSAS von Standardsetzern (unter maßgeblicher Beteiligung der accounting profession [Ersteller und WPs]) entwickelt. Sie sind eher der angelsächsischen Rechnungslegungstradition mit einem Fokus auf Kapitalmarktorientierung zuzurechnen. Die Normensysteme HGB & SsD werden hingegen durch den Gesetzgeber (bzw. ein beauftragtes SsD-Gremium) entwickelt und entsprechen einer kontinentaleuropäischen Rechnungslegungstradition mit dem Schwerpunkt einer Bankenfinanzierung. Das Ausmaß der Finanzierungsquellen des öffentlichen Sektors in Deutschland zeigt Tab. 5. Demnach entfallen die Schulden im nicht-öffentlichen Bereich von Bundesländern überwiegend und des Bundes weit überwiegend auf Wertpapiere, während die Ausgabe von Wertpapieren bei deutschen Kommunen wenig verbreitet ist. Hier liegt der Fokus auf einer Bankenfinanzierung.

37 Die Wertobergrenze von Vermögensgegenständen bilden die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (im Zeitpunkt des Zugangs).

Tab. 5: Schulden deutscher Gebietskörperschaften im nicht-öffentlichen Bereich (31.12.2016)^{a)}

Mio. €	Gesamt	Kreditmarkt-schulden	Kassenkredite	Wertpapier-schulden
Bund	1.257.065 [15.297 €/EW]	54.644 [671 €/EW]	21.951 [267 €/EW]	1.180.470 [14.359 €/EW]
Länder	605.250 [7.365 €/EW]	218.580 [2.659 €/EW]	4.881 [59 €/EW]	381.789 [4.647 €/EW]
Kommunen	142.891 [1.875 €/EW]	93.828 [1.232 €/EW]	46.659 [612 €/EW]	2.404 [31 €/EW]

(EW=Einwohner)

^{a)} Quelle: Destatis, Schulden des öffentlichen Gesamthaushaltes, Fachserie 14 Reihe 5, 2017.

2. Wie sind Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach IFRS & IPSAS sowie HGB & SsD auszuwählen?

Die Frage nach der Bestimmung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wird nur in den IFRS & IPSAS direkt angesprochen. IAS 8 bestimmt vereinfachend Folgendes:

- Existiert für den betrachteten Geschäftsvorfall ein einschlägiger Standard (IAS bzw. IFRS) oder eine einschlägige Interpretation (SIC oder IFRIC oder IFRSIC), so sind diese Bestimmungen unter Berücksichtigung aller relevanten Umsetzungshinweise (*Application Guidance, Implementation Guidance, Illustrative Examples*, wohl auch Empfehlungen der *Transition Resource Group* usw.) anzuwenden (IAS 8.7).
- Anderenfalls hat das Management eine möglichst informative Methode (IAS 8.10) in folgenden Schritten mit abnehmender Relevanz zu identifizieren:
 - a) Standards und Interpretationen zu ähnlichen, verwandten Sachverhalten;
 - b) Definitionen, Ansatz- und Bewertungsvorschriften zu Vermögenswerten, Schulden, Aufwendungen und Erträgen im Theoretischen Rahmenkonzept (IAS 8.11);
 - c) soweit IFRS-konform: Verlautbarungen anderer Standardsetzer, Auffassungen im Schrifttum³⁸ und anerkannte Branchenpraktiken (IAS 8.12).

Ähnlich sind die Bestimmungen in IPSAS 3.9-15:

- Anwendung eines einschlägigen Standards.
- Anderenfalls sind in abnehmender Reihenfolge relevant:
 - a) Standards zu ähnlichen, verwandten Sachverhalten;
 - b) Definitionen, Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Vermögenswerte, Schulden, Aufwendungen und Erträge im Theoretischen Rahmenkonzept (IPSAS 3.14);
 - c) Soweit nicht im Konflikt mit IPSAS und deren Theoretischem Rahmenkonzept: Verlautbarungen anderer Standardsetzer (z.B. IAS/IFRS, SIC/IFRIC/IFRSIC, Theoretisches Rahmenkonzept zu den IFRS), anerkannte Praktiken im öffentlichen und privaten Sektor (IPSAS 3.15).

³⁸ Hierzu zählen dann wohl auch Ablehnungsbegründungen des Interpretationskomitees, wonach eine aufgeworfene Frage nicht strittig, sondern im Standard eindeutig beantwortet sei.

Die Ausführungen illustrieren resümierend den höheren Umfang des IFRS-Regimes (Standards, Interpretationen usw.) im Vergleich zu den IPSAS sowie die IFRS-Bezogenheit der IPSAS. Sie beschreiben eine Normenhierarchie, die in Anlehnung an das House of GAAP für die USA (Haus der allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze) als *House of IFRS* oder *House of IPSAS* bezeichnet werden kann. Es handelt sich um eine Rangfolge von Normen, die für den Fall etwaiger Widersprüche festlegt, welche Regel höherrangig ist und welche deshalb außer Kraft gesetzt wird. Somit dürfen jeweils auf einer Stufe nur solche Rechtsquellen stehen, die nicht im Konflikt zueinanderstehen können. In Ausübung des Ermessens muss das Management bei der Entscheidung einer Methode berücksichtigen, ob der jeweilige Zweck der Rechnungslegung bestmöglich erreicht werden kann. Hierzu sind die qualitativen Merkmale der Rechnungslegung gegeneinander abzuwägen, wie insb. Relevanz sowie glaubwürdige Darstellung (und Neutralität).³⁹

So konkret greifbar ist die gebotene Vorgehensweise bei Anwendung von HGB oder SsD nicht. *Lorson/Hütten*⁴⁰ und *Heiden*⁴¹ haben schon in 2000 bzw. 2006 Vorschläge zu einem *House of German GAAP* unterbreitet. Demnach sind in abnehmender Reihenfolge folgende Quellen für die Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach HGB relevant:

- Anwendung einschlägiger Gesetze (insb. HGB, aber auch AktG, GmbHG, PublG usw.) – inklusive der Gesetzesbegründungen;
- nicht kodifizierte GoB (GoB) und Zivilrechtsprechung (BGH, EuGH) sowie BFH (mit Bezug zu den handelsrechtlichen GoB);
- EU-Richtlinien (inkl. Begründungen);
- Deutsche Rechnungslegungsstandards (DRS) sowie Fachgutachten des Instituts der WP (IDW), sonstige Empfehlungen von Standardsetzern oder *Enforcement* Institutionen (Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung);
- Wissenschaftliche Literatur und international anerkannte Standards und Praktiken.

Die Normhierarchie für die SsD-Anwendung entspricht der vorstehenden mit dem Unterschied, dass zunächst den Bestimmungen in den SsD zu folgen ist. Der Vorrang der SsD resultiert aus dem Auftrag des Bund-Länder-Gremiums, die HGB-Bestimmungen aus Gründen der Vergleichbarkeit stärker zu objektivieren und ermessensfreier zu fassen. Hierzu werden insb. handelsrechtliche Wahlrechte, wie das Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, eliminiert.

Wie mit Bezug auf IFRS und IPSAS beschrieben, sind ggf. auch für eine korrekte HGB- und SsD-Anwendung Bilanzierungsgrundsätze gegeneinander abzuwägen. Das sind bei HGB-Abschlüssen insb. das Gläubigerschutzprinzip, Objektivierungsprinzip (Begrenzung subjektiven Ermessens) und Vorsichtsprinzip (vernünftig pessimistisch) sowie bei SsD-Abschlüssen das Gläubigerschutz- und Generationenschutz- sowie das Vorsichts-, Objektivierungs- und Vergleichbarkeitsprinzip.⁴²

³⁹ Vgl. IFRS F QC 1-17, IPSAS CF Kap. 3.

⁴⁰ Vgl. Lorson/Hütten, BuW 2000 S. 996, s.u. <http://hbfn.link/2800> (Abruf: 15.11.2017).

⁴¹ Vgl. Heiden, Pro-forma-Berichterstattung, Reporting zwischen Information und Täuschung, 2006, S. 85.

⁴² Vgl. Lorson/Dogge/Haustein/Wigger, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), HGB-Kommentar zu SsD, Rn. 59.

IV. Anwendungsbereiche und Umfang

1. Welche Anwendungsbereiche gelten für HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS in Deutschland?

Die Vorschriften zur handelsrechtlichen Rechnungslegung sind im Dritten Buch des HGB enthalten. Diese sind von Kaufleuten zu beachten (§ 238 Abs. 1 HGB). Kaufmann ist laut § 1 HGB, wer ein Handelsgewerbe betreibt. Als Handelsgewerbe zählt jeder Gewerbebetrieb, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB).⁴³ Zur Kaufmannseigenschaft führen die Eintragung eines Gewerbebetriebs in das Handelsregister (§ 2 Satz 1 HGB) ebenso wie die Entstehung eines Unternehmens in einer bestimmten Rechtsform (Formkaufmann; § 6 Abs. 2 HGB), auch wenn kein Handelsgewerbe betrieben wird.^{44,45} Kleinstgewerbetreibende in der Rechtsform eines Einzelunternehmens sind von einer handelsrechtlichen Rechnungslegung befreit (§ 241a HGB). Die Vorschriften zur handelsrechtlichen Rechnungslegung gelten somit für:

- Einzelkaufleute (die die Größenkriterien des § 241a HGB überschreiten);
- Personenhandels- und KapGes.;
- Genossenschaften (§§ 336 ff. HGB);
- Unternehmen nach dem Publizitätsgesetz (§ 5 PubLG);
- Kreditinstitute (§§ 340 ff. HGB) sowie
- Versicherungsunternehmen (§§ 341 ff. HGB).⁴⁶

Die SsD sind anzuwenden für das externe Rechnungswesen der Gebietskörperschaften Bund und Länder, wenn die Haushaltswirtschaft in ihrem Rechnungswesen nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung ausgestaltet ist.⁴⁷ Sofern Bund und Länder dies für ihren Territorialbereich vorschreiben, können die SsD auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts, die in Tab. 2 als (Quasi)KapGes. unter öffentlicher Kontrolle bezeichnet wurden (z.B. Anstalten, Körperschaften öffentlichen Rechts, Stiftungen des öffentlichen Rechts), sowie Betriebe und Sondervermögen nach § 26 BHO/LHO Anwendung finden. Die SsD haben keine direkte Bindungswirkung, sondern bedürfen einer Übernahme in Bundes- oder Landesrecht im Wege einer Verwaltungsvorschrift.

Die IFRS sind in Deutschland gem. § 315e HGB von kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen für die Erstellung des Konzernabschlusses anzuwenden. Als kapitalmarktorientiert gelten jene Unternehmen, die entweder einen organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes (WpHG) (gemeint sind Amtlicher Handel oder Geregelter Markt) durch Eigenkapitalinstrumente (z.B. Aktien) oder Fremdkapitalinstrumente (z.B. Anleihen) in Anspruch nehmen oder die Zulassung zum Handel beantragt haben (§ 234d HGB). Es sind indes laut der IAS-Verordnung der EU aus dem Jahr 2002 nur jene IAS/IFRS anzuwenden, die das Endorsement-Verfahren zur Übernahme in EU-Recht durchlaufen haben.

Für nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen besteht ein Wahlrecht, einen IFRS-Konzernabschluss aufzustellen und offenzulegen, der von der Aufstellung und Offenlegung eines HGB-Konzernabschlusses befreit. Wird freiwillig ein IFRS-Einzelabschluss erstellt, kann dieser zwar anstelle eines HGB-Abschlusses offengelegt werden (§ 325 Abs. 2a HGB). Gleichwohl bleibt die Aufstellungspflicht für den handelsrechtlichen Jahresabschluss bestehen. Die Anwendung der IPSAS in Deutschland ist freiwillig.

Beispiel:

Öffentliche, in Deutschland ansässige Einheiten, die IPSAS anwenden, sind bzw. waren z.B. die Europäische Organisation für die Nutzung meteorologischer Satelliten (EUMETSAT) in Darmstadt oder das Allied Land Component Command Headquarter⁴⁸ der NATO in Heidelberg.⁴⁹ Diese öffentlichen Einheiten sind zwischenstaatliche Organisationen. Ursprünglich mussten sich die beteiligten Länder auf individuelle, zwischen den Mitgliedstaaten abgestimmte Bilanzierungs- und Budgetierungsvorschriften einigen. Durch den Übergang zu den IPSAS entspricht deren Rechnungslegung nun einem internationalen Standard, auf den sich die Mitgliedstaaten relativ leicht verständigen können und der sie von einer eigenständigen Weiterentwicklung der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entbindet. Die IPSAS-Anwendung hatte befreiende Wirkung von den bisher angewandten Normen.⁵⁰

2. Aus welchen Komponenten besteht ein Jahresabschluss nach HGB & SsD sowie nach IFRS & IPSAS?

Die zu erstellenden Komponenten des Jahresabschlusses auf Einzelabschlussebene zeigt die Tab. 6.

Zusätzlich zum Jahresabschluss müssen große und kapitalmarktorientierte KapGes. sowie SsD-Anwender einen Lagebericht erstellen. Ein (pflichtgemäß anzuwendendes) Pendant zum deutschen Lagebericht existiert nach IFRS und IPSAS nicht.

3. Besteht nach HGB & SsD und nach IFRS & IPSAS eine grundsätzliche Konzernrechnungslegungspflicht?

Wenn ein „Mutterunternehmen“ mindestens ein „Tochterunternehmen“ beherrscht,

- besteht für HGB-Anwender eine grundsätzliche Konzernrechnungslegungspflicht (vgl. § 290 Abs. 1 HGB),⁵¹ sowie
- eine von der HGB-Anwendung befreiende Pflicht zur IFRS-Anwendung (sofern das Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert ist (vgl. § 315e Abs. 1 HGB)),
- ein von der HGB-Anwendung befreiendes Wahlrecht zur IFRS-Anwendung (sofern das Mutterunternehmen nicht kapitalmarktorientiert ist (vgl. § 315e Abs. 2 HGB)).

43 Ausführlich vgl. Graf, Haufe-HGB-Kommentar, 2016, § 238 Rn. 20-25.

44 Formkaufleute sind: (1) Handelsgesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit (AG, KGaA, GmbH, EWIV); (2) sonstige – den Handelsgesellschaften im Wesentlichen gleichgestellte – Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit (eingetragene Genossenschaften und VVaG; § 17 GenG und §§ 16, 53 VAG).

45 Nähere Vorschriften zu Handelsgesellschaften und Betrieben der LuF enthalten die §§ 2-7 HGB.

46 Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss- und Jahresabschlussanalyse, 2016, S. 25.

47 Vgl. SsD-Eckpunkte zur Anwendung, 1.

48 Das Headquarter der NATO in Heidelberg wurde in 12/2013 geschlossen.

49 Vgl. Kreil-Sauer, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – EPSAS, 2014, S. 367.

50 Vgl. Kreil-Sauer, a.a.O. (Fn. 49), S. 361 f.

51 Beherrschung liegt nach HGB vor, wenn 1. die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter vorliegt; 2. ein Bestellungs- und Abberufungsrecht der Leitungs- oder Aufsichtsorgane besteht; 3. Unternehmensverträge zur Beherrschung oder Gewinnabführung getroffen wurden oder 4. Zweckgesellschaften vorliegen (§ 290 Abs. 2 HGB).

Tab. 6: Überblick zu den Jahresabschlusskomponenten

	HGB ^{a)}					SsD	IFRS	IPSAS
	KapGes.				sonst			
	Klein	Mittelgroß	Groß	Kapitalmarkt-orientiert ^{b)}				
Bilanz [Vermögensrechnung]	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Verpflichtendes Mindestgliederungsschema	Ja	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja	Nein	Nein
GuV [Ergebnisrechnung]	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Verpflichtendes Mindestgliederungsschema	Ja	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja	Nein	Nein
GKV oder UKV/FKV oder WR ^{c)}	WR	WR	WR	WR	WR	GKV	WR	WR
Anhang	Ja	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja	Ja	Ja
Kapitalflussrechnung [Finanzrechnung]	Nein	Nein	Nein	Ja	Nein	Ja	Ja	Ja
Eigenkapitalspiegel [Nettovermögensveränderungsrechnung]	Nein	Nein	Nein	Ja	Nein	Ja	Ja	Ja
Segmentberichterstattung	Nein	Nein	Nein	WR	Nein	Nein	Ja ^{d)}	Ja
Budget-Outturn-Report ^{e)}	Nein	Nein	Nein	Nein	Nein	Ja ^{f)}	Nein	Ja ^{g)}

^{a)} Größenschwellen gem. § 267 HGB.

^{b)} Sofern kein Konzernabschluss vorgelegt wird (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB).

^{c)} GKV = Gesamtkostenverfahren; UKV = Umsatzkostenverfahren/FKV = Funktionskostenverfahren (wie Gesundheit, Verteidigung nach IPSAS 1.113), WR = Wahlrecht.

^{d)} Nur kapitalmarktorientierte Unternehmen, IFRS 8.2 (a).

^{e)} Plan-Ist-Vergleich, den Haushaltsplan (das Budget) betreffend.

^{f)} Die Haushaltsrechnung ist nicht Gegenstand der SsD, sondern in § 39 Haushaltsgrundsätze-gesetz geregelt.

^{g)} Sofern der Haushaltsplan veröffentlicht wurde.

- besteht für SsD-Anwender keine Pflicht zur Erstellung eines Gesamtabschlusses (als Pendant zum Konzernabschluss), sondern ein Wahlrecht (vgl. SsD II).⁵²
- besteht für IFRS-Anwender eine grundsätzliche Konzernrechnungslegungspflicht (vgl. IFRS 10.4).⁵³
- besteht für IPSAS-Anwender eine grundsätzliche Konzernrechnungslegungspflicht (vgl. IPSAS 35.5).⁵⁴

- ein Wahlrecht im HGB-Konzernabschluss (§ 297 Abs. 1 Satz 2 HGB);
- eine Pflicht bei IFRS-Anwendung nur für kapitalmarkt-orientierte Mutterunternehmen (IFRS 8.2 b);
- eine Pflicht bei IPSAS-Anwendung (IPSAS 18.12);
- ein Wahlrecht bei einem freiwillig erstellten SsD-Gesamtabschluss (SsD II).
- HGB- und SsD-Anwender müssen zusätzlich zum Konzernabschluss einen Konzernlagebericht erstellen.

4. Aus welchen Komponenten besteht ein Konzernabschluss nach HGB & SsD sowie nach IFRS & IPSAS?

Ein vollständiger Konzernabschluss besteht in allen Normensystemen aus Bilanz (Vermögensrechnung), GuV (Ergebnis- / Erfolgsrechnung), Anhang, Kapitalflussrechnung (Finanzrechnung), Eigenkapitalspiegel (Nettovermögensveränderungsrechnung). Zudem gilt:

- Nach IPSAS ist zusätzlich ein Budget-Outturn-Report zu erstellen, sofern der Haushaltsplan veröffentlicht wurde.
- Bezüglich einer Erweiterung um eine Segmentberichterstattung gilt:

V. Ausblick

Nachdem nun Zwecke, Normensysteme sowie deren Anwendungsbereiche und Umfang skizziert worden sind (vgl. zusammenfassend im Überblick Tab. 7), werden die nächsten Teile narrativ und mit Fallbeispielen auf die Bilanzierung und Bewertung nach HGB, SsD, IFRS und IPSAS eingehen. Hierzu werden zunächst Fragen zu den Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen aufgeworfen, bevor dann spezifischere Betrachtungen differenziert nach einzelnen Bilanzierungsfeldern erfolgen werden.

52 Beherrschung liegt nach SsD unter sinngemäßer Anwendung der Kriterien des § 290 Abs. 2 HGB vor (SsD II.10.2).

53 Beherrschung liegt nach IFRS 10 vor, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind: 1. Verfügungsmacht; 2. schwankende Renditen aus der Beteiligung; 3. Beeinflussung der Renditen durch die Verfügungsmacht (IFRS 10.7).

54 Beherrschung liegt nach IPSAS 35 vor, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind: 1. Verfügungsmacht; 2. schwankende Renditen aus der Beteiligung; 3. Beeinflussung der Renditen durch die Verfügungsmacht (IPSAS 35.20).

Tab. 7: Zusammenfassung der Rechnungslegungszwecke, der Normensysteme und der Anwendungsbereiche

I. Zwecke der Rechnungslegung				
Abgrenzung von privatem und öffentlichem Sektor?				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Konzipiert für:	Kaufleute	Bund und Länder	private Einheiten	öffentlichen Sektor und internationale Organisationen
Öffentlicher Sektor:	– Hier insb. Staat (inkl. Bund, Länder, Kommunen): Nichtmarktproduzenten, Umverteilung von Vermögen und Einkommen, Zwangsabgaben			
Privater Sektor:	– Hier insb. Unternehmen (nicht unter staatlicher Kontrolle): Marktproduzenten, Gewinnerzielungsabsicht			
Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Unternehmen und Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden)?				
Unternehmen:	– erwerbswirtschaftliches Prinzip			
Gebietskörperschaften:	– Erfüllung staatlicher Aufgaben gem. öffentlichem Haushaltsplan mit Budgetausgleich			
Was bedeutet Rechnungslegung? Zwecke der Rechnungslegung von Unternehmen und Gebietskörperschaften?				
Rechnungslegung:	– = externes Rechnungswesen (in Bezug auf Fristen, Abschlussbestandteile u. ä.)			
Unternehmen:	– Messung der Gewinnerzielung – retrospektiv und doppisch			
Gebietskörperschaften:	– parlamentarische Beschlussfassung und Kontrolle über Leistungen und Budgetausgleich – meist zahlungsorientiert			
Welche bedeutende Komponente der Rechnung für Gebietskörperschaften ist nicht Bestandteil der Rechnungslegung von Kaufleuten?				
	– Haushaltsplan			
Argumente gegen und für eine „Überlegenheit“ der Doppik gegenüber der Kameralistik als Rechnungsstil von Gebietskörperschaften?				
Pro Doppik:	– vollständiger Ressourcenverbrauchs- und Schuldenausweis → Anspruch: Generationengerechtigkeit			
Gegen Doppik:	– ressourcenintensiv, bei Ausklammerung Haushaltswesens geringer Nutzen doppischer Informationen (z.B. Infrastrukturvermögen)			
Welche materiellen Hauptzwecke sollen die Normensysteme HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS erfüllen?				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
	– Zahlungsbemessung und Information (des Kaufmanns)	– Generationenschutz und Information (für Bürger, Parlamentarier und Regierungen)	– Informationsvermittlung (für Investoren) als Entscheidungsunterstützung (decision usefulness)	– Informationsvermittlung (für Leistungsempfänger und Ressourcenlieferanten) als Entscheidungsunterstützung und für Rechenschaft
Zwecke und Phasen des EPSAS-Projekts?				
Zwecke:	– Einheitliche Ermittlung öffentlicher Schulden und Defizite (transparent und vergleichbar)			
Phasen:	– bis 2020: EPSAS-Entwicklung; danach bis 2025: EPSAS-Einführung auf allen staatlichen Ebenen (Rechtsgrundlage ???)			
Deutsche Position:	Überwiegend ablehnend, aber aktive Mitarbeit			
II. Normensysteme				
Unterschiede zwischen IFRS & IPSAS und HGB & SsD?				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
„Standardsetzer“:	– Staat		– Private Organisationen	
Abbildung:	– pessimistisch / objektiviert / vorsichtig		– neutral, offen für Zeitwertbilanzierung	
Auswahl von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach IFRS & IPSAS sowie HGB & SsD?				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Normhierarchie:	nicht explizit	nicht explizit	explizit (IAS 8.7-12)	explizit (IPSAS 3.9-15)
III. Anwendungsbereich und Umfang				
Anwendungsbereiche für HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS in Deutschland?				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Verbindlichkeit:	Alle Kaufleute per Gesetz	Bund, Länder per Verwaltungsvorschrift	Konzernabschluss i.V.m. Kapitalmarktorientierung Pflicht	Öffentliche Einheiten (freiwillig)
Komponenten eines Jahresabschlusses nach HGB & SsD sowie nach IFRS & IPSAS?				
	HGB (KapGes.)	SsD	IFRS (grds.)	IPSAS (grds.)
	– Bilanz, GuV, Anhang	– Vermögensübersicht, Erfolgsrechnung, Anhang – Finanzrechnung – Budget-Outturn-Report	– Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Anhang – Eigenkapitalspiegel – Kapitalflussrechnung	– Bilanz, Ergebnisrechnung, Anhang – Eigenkapitalspiegel – Kapitalflussrechnung – Segmentbericht – ggf. Budget-Outturn-Report
Kapitalmarktorientierung (zusätzlich):	– Kapitalflussrechnung – Eigenkapitalspiegel – Segmentbericht (Wahlrecht)		– Segmentbericht – Ergebnis je Aktie	
Zusätzlich:	– Lagebericht	– Lagebericht		
Besteht nach HGB & SsD und nach IFRS & IPSAS eine grundsätzliche Konzernrechnungslegungspflicht (bei Beherrschung)?				
	Pflicht (§ 290 Abs. 1 HGB)	Wahlrecht (SsD II)	Pflicht (IFRS 10.4)	Pflicht (IPSAS 35.5)
Komponenten eines Konzernabschlusses nach HGB & SsD sowie nach IFRS & IPSAS?				
Komponenten des Konzernabschlusses	– Wie kapitalmarktorientierte KapGes.	– Wie Einzelabschluss	– Wie Einzelabschluss	– Wie Einzelabschluss