

043463/EU XXIV.GP
Eingelangt am 21/12/10

DE

DE

DE



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, 20.12.2010
KOM(2010) 774 endgültig
Anhang A/Kapitel 21

Anhang A

des Vorschlags für eine

VERORDNUNG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES

zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union

ANHANG A

KAPITEL 21 VERBINDUNGEN ZWISCHEN DER BETRIEBLICHEN BUCHFÜHRUNG UND DEN VOLKSWIRTSCHAFTLICHEN GESAMTRECHNUNGEN UND DER MESSUNG UNTERNEHMERISCHEN HANDELNS

21.01 Die betriebliche Buchführung stellt zusammen mit Unternehmenserhebungen eine Hauptquelle für Informationen über das unternehmerische Handeln in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen dar. Die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen und die betriebliche Buchführung weisen eine Reihe von gemeinsamen Merkmalen auf, darunter insbesondere

- a) die Erfassung von Transaktionen in Konten, d. h. in zweiseitigen Tabellen,
- b) die monetäre Bewertung,
- c) die Verwendung von Kontensalden,
- d) die Buchung von Transaktionen zu dem Zeitpunkt, zu dem sie erfolgen,
- e) die interne Kohärenz des Kontensystems.

Die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen unterscheiden sich jedoch in mehreren Punkten von der betrieblichen Buchführung, da sie ein anderes Ziel verfolgen: Sie sollen innerhalb eines kohärenten Rahmens alle Tätigkeiten eines Landes und nicht nur die eines Unternehmens oder einer Unternehmensgruppe darstellen. Mit diesem Ziel der kohärenten Abbildung aller Einheiten in einer Volkswirtschaft und ihrer Beziehungen zu der übrigen Welt gehen Beschränkungen einher, denen die betriebliche Buchführung nicht unterworfen ist.

21.02 Für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen gelten in jedem Land der Welt gemeinsame Normen, während sich die Entwicklung und Anwendung der betrieblichen Buchführung von Land zu Land unterscheiden. Die betriebliche Buchführung befindet sich jedoch auf dem Wege hin zu einer Anwendung gemeinsamer internationaler Normen. Der Harmonisierungsprozess auf globaler Ebene setzte am 29. Juni 1973 mit der Einrichtung des Ausschusses für internationale Rechnungslegungsgrundsätze (International Accounting Standards Committee, IASC) ein. Seine Aufgabe war es, grundlegende Rechnungslegungsnormen, erst IAS (International Accounting Standards) und später IFRS (International Financial Reporting Standards) genannt, auszuarbeiten, die weltweit angewandt werden können. In der Europäischen Union werden konsolidierte Unternehmensabschlüsse seit dem Jahr 2005 gemäß dem IFRS-Bezugsrahmen aufgestellt.

21.03 Ausführliche Leitlinien zum Inhalt der betrieblichen Buchführung und zur Frage, wie die betriebliche Buchführung und die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen verknüpft werden, werden in spezialisierten Handbüchern dargestellt. In diesem Kapitel werden die häufigsten Fragen im Zusammenhang mit der Erstellung der

Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen auf der Grundlage der betrieblichen Buchführung beantwortet und spezifische Aspekte der Messung unternehmerischen Handelns behandelt.

Einige spezifische Regeln und Methoden der betrieblichen Buchführung

21.04 Um Informationen aus den betrieblichen Abschlüssen herauszufiltern, sollten die Fachleute für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen die internationalen Rechnungslegungsnormen für private Unternehmen und staatliche Stellen kennen. Die Normen für private Unternehmen werden vom International Accounting Standards Board (IASB) aufgestellt und gepflegt und die für staatliche Stellen vom International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). In den folgenden Abschnitten werden allgemeine Grundsätze der betrieblichen Buchführung dargestellt.

Buchungszeitpunkt

21.05 In der betrieblichen Buchführung werden Transaktionen zu dem Zeitpunkt gebucht, zu dem sie erfolgen und unabhängig von der Zahlung zur Entstehung von Forderungen und Verbindlichkeiten führen. Die Buchung erfolgt nach dem Grundsatz der periodengerechten Zurechnung im Gegensatz zum Grundsatz des Zahlungszeitpunkts. Die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen werden ebenfalls nach dem Grundsatz der periodengerechten Zurechnung erstellt.

Doppelte und vierfache Buchführung

21.06 In der betrieblichen Buchführung wird jede Transaktion eines Unternehmens in mindestens zwei verschiedenen Konten erfasst, einmal auf der Sollseite und einmal auf der Habenseite in derselben Höhe. Dieses System der doppelten Buchführung ermöglicht eine Prüfung der Konsistenz der Konten.

In den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen kann für die meisten Transaktionen auch ein System der vierfachen Buchführung verwendet werden. Eine Transaktion wird von jeder der beteiligten institutionellen Einheiten zweimal gebucht, beispielsweise einmal als eine nichtfinanzielle Transaktion im Produktions-, Einkommens- und Vermögensbildungskonto und einmal als eine finanzielle Transaktion im Zusammenhang mit der Änderung der Forderungen und Verbindlichkeiten.

Bewertung

21.07 In der betrieblichen Buchführung und in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen werden Transaktionen zu dem von den Transaktionspartnern vereinbarten Preis gebucht.

Aktiva und Passiva werden im Jahresabschluss von Unternehmenseinheiten in der Regel zu ihren Herstellungs- oder Anschaffungskosten bewertet, möglicherweise in Verbindung mit anderen Preisen, wie Marktpreisen für Vorräte. Finanzinstrumente sollten mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wodurch die beobachteten Marktpreise widerspiegelt werden sollen, ggf. unter Verwendung spezifischer Bewertungsverfahren.

In Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen werden Aktiva und Passiva zu den jeweiligen Werten zu dem Zeitpunkt gebucht, auf den sich die Vermögensbilanz bezieht, und nicht zu ihren historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Gewinn- und Verlustrechnung und Vermögensbilanz

- 21.08 Für die betriebliche Buchführung werden zwei Bilanzen erstellt: die Gewinn- und Verlustrechnung und die Vermögensbilanz. In der Gewinn- und Verlustrechnung werden die Transaktionen im Zusammenhang mit den Einnahmen und den Kosten zusammengefasst und in der Vermögensbilanz die Vermögensbestände und die Verbindlichkeiten. Diese Bilanzen weisen die Kontensalden und die Transaktionen auf einer aggregierten Ebene aus. Sie werden in Form von Konten dargestellt und sind eng miteinander verknüpft. Die Gewinn- und Verlustrechnung weist als Saldo einen Gewinn oder Verlust des Unternehmens aus. Dieser Gewinn oder Verlust wird auch in die Vermögensbilanz aufgenommen.
- 21.09 Die Transaktionskonten, deren Saldo in der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten ist, sind Stromkonten. In ihnen werden die Gesamterträge und –aufwendungen des Geschäftsjahres dargestellt.
- 21.10 Vermögensbilanzen sind Bestandskonten. Sie bilden den Wert der Forderungen und Verbindlichkeiten am Ende eines Geschäftsjahres ab.

Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen und betriebliche Buchführung: praktische Fragen

- 21.11 Damit die Fachleute für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen die betriebliche Buchführung in großem Umfang und nicht nur in isolierten Fällen nutzen können, müssen eine Reihe von Bedingungen erfüllt sein.

Die erste Bedingung ist der Zugang zur betrieblichen Buchführung. Normalerweise ist die Veröffentlichung der Abschlüsse für große Unternehmen obligatorisch. Datenbanken über diese Abschlüsse werden von privaten oder staatlichen Stellen eingerichtet, und es ist wichtig, dass die Fachleute für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen auf diese zugreifen können. Bei großen Unternehmen besteht in der Regel die Möglichkeit, die Abschlüsse direkt von ihnen zu erhalten.

Die zweite Bedingung besteht in einem Mindestmaß an Standardisierung im Hinblick auf die von den Unternehmen veröffentlichten Buchführungsdokumente, da dies eine notwendige Bedingung für die computergestützte Datenverarbeitung darstellt. Ein hohes Maß an Standardisierung geht häufig mit dem Vorhandensein einer Stelle einher, die Unternehmensabschlüsse in entsprechend standardisierter Form erfasst. Die Erfassung kann auf freiwilliger Basis erfolgen, wenn eine Stelle eine Bilanzzentrale betreibt, die Prüfungen für ihre Mitglieder durchführt, oder sie kann gesetzlich vorgeschrieben sein, wenn die Datenerfassungsstelle die Steuerbehörde ist. In beiden Fällen müssen die Fachleute für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen unter Beachtung der geltenden Geheimhaltungsvorschriften Zugang zu den Datenbanken beantragen.

- 21.12 Die betriebliche Buchführung kann genutzt werden, wenn die Abschlüsse nicht nach einem standardisierten Verfahren erstellt werden. In vielen Ländern werden die

Wirtschaftsbereiche von einer kleinen Anzahl großer Unternehmen dominiert und die Abschlüsse dieser Unternehmen können für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen genutzt werden. Nützliche Informationen sind auch in den Anmerkungen zu den Abschlüssen enthalten, wie mehr Details oder Orientierungshilfen für die Auslegung der Angaben in den Abschlüssen.

- 21.13 Unternehmenserhebungen sind die andere wichtige Datenquelle für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen über unternehmerische Tätigkeiten. Diese Erhebungen liefern zufriedenstellende Ergebnisse, wenn die darin gestellten Fragen mit den Angaben und Konzepten der betrieblichen Buchführung vereinbar sind. Ein Unternehmen wird keine zuverlässigen Informationen liefern, die nicht auf seinem internen Informationssystem basieren. Unternehmenserhebungen sind in der Regel notwendig, auch im günstigsten Fall, wenn die Fachleute für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen Zugang zu den Datenbanken der betrieblichen Buchführung haben, da die in diesen Datenbanken enthaltenen Informationen selten ausführlich genug sind, um allen Anforderungen der Fachleute für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen zu genügen.
- 21.14 Die Globalisierung erschwert die Nutzung der betrieblichen Buchführung zum Zwecke der Erstellung Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen. Um nützlich zu sein, muss die betriebliche Buchführung auf nationaler Basis erstellt werden, und dies ist nicht der Fall, wenn Unternehmen Niederlassungen im Ausland haben. Geht die Tätigkeit des Unternehmens über das eigene Staatsgebiet hinaus, sind Anpassungen notwendig, um anhand der betrieblichen Buchführung ein nationales Bild zu zeichnen. Die Unternehmen müssen der Datenbank über die betriebliche Buchführung entweder auf nationaler Basis erstellte Abschlüsse zur Verfügung stellen oder die Anpassungen zur Erstellung der betrieblichen Buchführung auf nationaler Ebene. Werden die Abschlüsse der Unternehmen von der Steuerbehörde erfasst, verlangt die Steuerbehörde in der Regel, dass die Daten auf nationaler Basis zur Verfügung gestellt werden, damit die Ertragssteuer berechnet werden kann. Dies ist der günstigste Fall für die Verwendung der Daten für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen.
- 21.15 Eine weitere praktische Voraussetzung ist, dass das Geschäftsjahr mit dem Bezugszeitraum der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen übereinstimmen sollte. Bei jährlichen Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen ist dies in der Regel das Kalenderjahr; daher ist es erstrebenswert, dass die Mehrheit dieser Unternehmen ihr Geschäftsjahr am 1. Januar beginnt, um eine optimale Nutzung der betrieblichen Buchführung zu ermöglichen. Unternehmen können andere Anfangsdaten für ihr Geschäftsjahr wählen. Bei Transaktionen, die Strömen in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen entsprechen, ist es häufig akzeptabel, Abschlüsse auf der Basis eines Kalenderjahres durch Verknüpfung von Teilen zweier aufeinander folgenden Geschäftsjahren neu zu erstellen. Bei Vermögensbilanzen führt diese Methode jedoch zu weniger zufriedenstellenden Ergebnissen, insbesondere im Hinblick auf Positionen, die starken Schwankungen im Jahresverlauf unterworfen sind. Vierteljährliche Abschlüsse werden häufig von großen Unternehmen erstellt, aber selten systematisch erfasst.

Der Übergang von der betrieblichen Buchführung zu Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen am Beispiel nichtfinanzieller Unternehmen

21.16 Die Verwendung von Daten aus der betrieblichen Buchführung nichtfinanzieller Unternehmen zur Erstellung Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen macht mehrere Anpassungen erforderlich. Diese Anpassungen können in drei Kategorien eingeteilt werden: konzeptionelle Anpassungen, Anpassungen zur Ermöglichung der Konsistenz mit anderen Sektoren und Anpassungen zur Gewährleistung der Vollständigkeit.

Konzeptionelle Anpassungen

21.17 Konzeptionelle Anpassungen sind erforderlich, da bei der betrieblichen Buchführung nicht genau dieselben Konzepte verwendet werden wie bei den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, und da in Fällen, in denen diese Konzepte nah beieinander liegen, unter Umständen unterschiedliche Bewertungsmethoden angewandt werden. Beispiele für konzeptionelle Anpassungen zur Berechnung des Produktionswerts sind im Folgenden aufgeführt:

- a) Anpassung zwecks Übergangs zum Herstellungspreis: Der Umsatz der Unternehmen enthält in der Regel keine Mehrwertsteuer, umfasst jedoch häufig Gütersteuern. Umgekehrt sind Gütersubventionen selten im Umsatz enthalten. Daher ist es notwendig, eine Anpassung der Daten aus der betrieblichen Buchführung durch Abzug dieser Gütersteuern und Addition dieser Gütersubventionen vorzunehmen, um eine Schätzung des Produktionswerts zu Herstellungspreisen zu erhalten.
- b) Versicherungsprämien: Von Unternehmen gezahlte Versicherungsprämien sind Teil ihrer Ausgaben, doch die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen erfordern, dass diese in drei Bestandteile untergliedert werden: Nettoprämien, Versicherungsdienstleistung und zusätzliche Prämien. Nur bei dem Teil, der der Dienstleistung entspricht, handelt es sich um Vorleistungen; somit wird eine Berichtigung durch Abzug von Nettoprämien und zusätzlichen Prämien von der Bruttozahlung vorgenommen.

Anpassungen zur Ermöglichung der Konsistenz mit der Buchführung anderer Sektoren

21.18 Die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen erfordern, dass die betriebliche Buchführung mit der Buchführung anderer Unternehmen und Einheiten in anderen institutionellen Sektoren konsistent ist. Folglich müssen auf der Grundlage der betrieblichen Buchführung bewertete Steuern und Subventionen mit den vom Staat eingenommenen oder gezahlten konsistent sein. In der Praxis wird dies nicht beobachtet und es ist eine Vorschrift erforderlich, um Konsistenz herzustellen. In der Regel sind staatliche Informationen zuverlässiger sind als die von Unternehmen und an den Daten der betrieblichen Buchführung werden Anpassungen vorgenommen.

Beispiele für Anpassungen zur Gewährleistung der Vollständigkeit

21.19 Beispiele für Anpassungen der betrieblichen Buchführungsdaten zur Gewährleistung der Vollständigkeit sind der Mangel an statistischen Daten, Steuer- und Sozialversicherungsbefreiung sowie die Umgehung von Steuern und Sozialabgaben.

Im Folgenden sind Beispiele für besondere Anpassungen aufgeführt:

- a) Umgehung im Hinblick auf die abgesetzte Produktion und den Absatz von Handelsware: Unternehmen setzen unter Umständen den Wert des Absatzes zum Zwecke der Steuerumgehung zu tief an; es wird eine Anpassung für diese Unterbewertung vorgenommen, die auf Informationen der Steuerbehörden basiert.
- b) Sacheinkommen ist eine Vergütung der Beschäftigten in Form von kostenlos zur Verfügung gestellten Waren und Dienstleistungen. Werden dieser Produktionswert und dieses Einkommen in der betrieblichen Buchführung nicht erfasst, wird an den erfassten Werten zwecks Verwendung in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen eine Anpassung vorgenommen. Werden Beschäftigten mietfreie Wohnungen zur Verfügung gestellt, wird eine Schätzung der entsprechenden Immobilienmietkosten in den Produktionswert und das Einkommen der Beschäftigten einbezogen, sofern diese in der betrieblichen Buchführung nicht bereits berücksichtigt wurde.
- c) Trinkgelder: Erhalten Beschäftigte von Kunden des Unternehmens Trinkgelder, sind diese als Teil des Umsatzes und damit des Produktionswerts anzusehen. Trinkgelder, die in der betrieblichen Buchführung nicht als Produktionswert und Beschäftigteneinkommen erfasst werden, werden geschätzt und am Produktionswert und am Einkommen wird eine Anpassung für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen vorgenommen.

Spezifische Fragen

Umbewertungsgewinne/-verluste

- 21.20 Umbewertungsgewinne/-verluste sind ein wesentliches Problem beim Übergang von der betrieblichen Buchführung zu den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, was hauptsächlich auf die Art der in der betrieblichen Buchführung enthaltenen Daten zurückzuführen ist. Beispielsweise ist ein Vorleistungsverbrauch an Rohstoffen unter Umständen kein direkter Kauf, sondern eine Bestandsentnahme. In den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen wird die Bestandsentnahme zum jeweiligen Marktpreis bewertet, während die Bestandsentnahme in der betrieblichen Buchführung zu Anschaffungskosten bewertet wird, d. h. zum Preis der Güter zum Zeitpunkt ihres Erwerbs. Die Differenz zwischen den beiden Preisen wird in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen als Umbewertungsgewinn/-verlust bezeichnet.
- 21.21 Die Beseitigung der Umbewertungsgewinne/-verluste aus den Bestandsgrößen ist nicht einfach, da dabei eine Erfassung zahlreicher Teile von zusätzlichen Buchungsinformationen und die Verwendung vieler Annahmen erforderlich werden. Die erfassten Informationen müssen sich sowohl auf die Art der Bestandsgrößen als auch auf die Preisänderungen im Jahresverlauf beziehen. Da sich die zur Verfügung stehenden Informationen über die Art der Güter in den meisten Fällen auf die Käufe und Verkäufe und nicht auf den Bestand selbst beziehen, müssen die Schätzungen auf der Grundlage von Modellen erfolgen, deren Aussagekraft schwer nachprüfbar ist. Doch trotz dieser Ungenauigkeit ist dies der Preis, der zu zahlen ist, um die Daten der betrieblichen Buchführung verwenden zu können.

- 21.22 Die Bewertungen der Aktiva mit dem beizulegenden Zeitwert zeichnen ein genaueres Bild von der Vermögensbilanz als Bewertungen zu Anschaffungskosten, doch sie führen auch zu mehr Daten zu Umbewertungsgewinnen/-verlusten.

Globalisierung

- 21.23 Die Globalisierung erschwert die Nutzung der betrieblichen Buchführung bei Unternehmen mit Auslandsniederlassungen. Die jenseits der nationalen Grenzen ausgeübte Tätigkeit muss aus den Abschlüssen herausgenommen werden, um sie für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen nutzen zu können. Diese Nichtberücksichtigung ist schwierig, außer im bestmöglichen Fall, wenn Steuervorschriften die Unternehmen dazu verpflichten, Abschlüsse ausschließlich für ihre Tätigkeit auf dem nationalen Staatsgebiet zu veröffentlichen. Die Existenz multinationaler Unternehmensgruppen führt zu Problemen bei der Bewertung, da Tauschgeschäfte zwischen Filialen auf der Basis von Preisen vorgenommen werden können, die nicht auf dem freien Markt beobachtet werden, sondern zur Minimierung der globalen Steuerlast festgelegt werden. Die für die Erstellung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen zuständigen Personen nehmen Anpassungen vor, um die Preise von Transaktionen innerhalb von Unternehmensgruppen mit den Marktpreisen in Einklang zu bringen. In der Praxis ist dies äußerst schwierig, da es an Informationen fehlt und kein vergleichbarer freier Markt für hochspezialisierte Güter existiert. Anpassungen können nur in Ausnahmefällen auf der Basis einer von entsprechenden Fachleuten anerkannten Analyse vorgenommen werden.
- 21.24 Die Globalisierung hat die Wiedereinführung der Erfassung der Importe und Exporte auf der Grundlage des Eigentumswechsels anstelle der Veränderung des Standorts gefördert. Dadurch wird die betriebliche Buchführung geeigneter für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, da in der betrieblichen Buchführung ebenfalls ein Eigentumswechsel der Waren anstelle der physischen Veränderung des Standorts zugrunde gelegt wird. Wenn ein Unternehmen die Verarbeitung von einem außerhalb des nationalen Wirtschaftsgebiets ansässigen Unternehmens vornehmen lässt, ist die betriebliche Buchführung die geeignete Grundlage als eine Datenquelle für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen. Obgleich dies hilfreich ist, verbleiben viele Bemessungsfragen bei der Schätzung von multinationalen Unternehmen in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen.

Fusionen und Übernahmen

- 21.25 Die Umstrukturierung von Unternehmen verursacht das Entstehen und Verschwinden von Forderungen und Verbindlichkeiten. Wenn eine Kapitalgesellschaft von einer oder mehreren anderen Kapitalgesellschaften übernommen wird, verschwinden alle Forderungen und Verbindlichkeiten einschließlich Aktien und sonstige Anteilsrechte zwischen dieser Kapitalgesellschaft und den sie übernehmenden Kapitalgesellschaften aus dem System. Dieses Verschwinden wird als Änderung der Sektorzuordnung im Konto sonstiger realer Vermögensänderungen gebucht.
- 21.26 Der Erwerb von Aktien und sonstigen Anteilsrechten an einer Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Fusion wird jedoch als finanzielle Transaktion zwischen der erwerbenden Kapitalgesellschaft und dem bisherigen Eigentümer gebucht. Der

Umtausch vorhandener Aktien in Aktien der übernehmenden oder neuen Kapitalgesellschaft wird als Rücknahme von Aktien und gleichzeitige Ausgabe neuer Aktien gebucht. Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der übernommenen Kapitalgesellschaft und Dritten bleiben unverändert und gehen auf die übernehmende(n) Kapitalgesellschaft(en) über.

- 21.27 Wenn eine Kapitalgesellschaft rechtlich in zwei oder mehr institutionelle Einheiten geteilt wird, werden neue Forderungen und Verbindlichkeiten (Entstehen von Forderungen) als Änderung der Sektorzuordnung gebucht.