

## Book Reviews

*Svetlana Anuschka Barz: Rechnungslegung und Buchführung in Rußland. Jahresabschluß – Buchführungssystem – Normen der Rechnungslegung. Ein Leitfaden mit Buchungsbeispielen, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, 1997, 158 S.*

Märkte im Osten sind noch immer für viele von einer Aura des Geheimnisvollen umgeben. Rätselhaftes aber erklärt sich zum großen Teil lediglich aus Unkenntnis. Dieses Labyrinth auf einem wirtschaftlichen Spezialgebiet wenigsten partiell entwirren zu helfen, setzt sich die Autorin, beschäftigt bei einer renommierten Moskauer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, zum Ziel.

Ihre Schrift wendet sich in erster Linie an deutsche Firmeninhaber, die vorhaben, sich in Rußland wirtschaftlich zu engagieren, die dort investieren wollen oder beabsichtigen, Niederlassungen einzurichten, die Unternehmen gründen möchten bzw. das alles bereits getan haben.

Darüber hinaus ist das Buch eine Informationsquelle für Finanzfachleute, die sich für den russischen Markt interessieren sowie auch für Studenten der entsprechenden Fachrichtungen.

Die aktuelle Bedeutung des von der Autorin gewählten Themas resultiert daraus, daß nach russischem Recht – nach einer Übergangsphase, in der dies zumindest für die juristische Form der Repräsentanz nicht erforderlich gewesen ist – nunmehr auch ausländische Unternehmen, die auf dem russischen Markt erwerbswirtschaftlich agieren, zur doppelten Buchführung verpflichtet werden und auf ihre Erträge Gewinnsteuern an den russischen Fiskus zu zahlen haben. Für diese Unternehmen bzw. Investoren werden damit Kenntnisse über das System der russischen Rechnungslegung und Buchführung zur notwendigen Voraussetzung eines erfolgreichen Auftretens auf dem für viele noch unbekannten großen östlichen Markt. Allerdings ist dabei auch zu beachten, daß, wie die Autorin selbst schreibt, „die russische Gesetzgebung fest entschlossen (sei), ihre Rechnungslegungsnormen bis zum Jahre 2000 an die International Accounting Standards anzunähern“ (S.1). Insofern dürfte die Schrift wohl eher ein kurzfristiges Bedürfnis befriedigen und jene deutschen Unternehmen ansprechen, die sich bereits vor Ort befinden und bisher durch das russische Recht eine Sonderbehandlung erfuhren. Weitere Veränderungen im russischen Rechnungslegungssystem sind mit Sicherheit zu erwarten.

Hilfreich für den Leser ist, daß wichtige Bilanzpositionen und Kontenbezeichnungen in beiden Sprachen beschrieben werden, so daß selbst derjenige, der die russische Sprache nicht beherrscht, sich dennoch in den in dieser Sprache erstellten Buchführungsunterlagen sehr gut orientieren kann.

Barz gliedert ihre Arbeit in drei Teile: Teil I (S.1 – 40) behandelt die rechtlichen Regelungen des russischen Jahresabschlusses; im Teil II (S. 41 – 112) wird das

russische Buchführungssystem erläutert und im Teil III (S. 113 – 118) erfolgt ein zusammenfassender, grundsätzlicher Vergleich deutscher und russischer Rechnungslegungsnormen..

Mit dem *Jahresabschluß in Rußland* beschäftigt sich die Autorin im Teil I. Grundlage sind die im Anhang 4.2. beigefügten, in Rußland gebräuchlichen 5 Jahresabschlußblätter. Auf den ersten Seiten des Buches findet der Leser die deutsche Übersetzung dieser Formblätter, deren Inhalt die Verfasserin mit einigen Erläuterungen und Ergänzungen wiedergibt: Formular 1: Bilanz, Formular 2: Gewinn- und Verlustrechnung, Formular 3: Eigenkapitalspiegel, Formular 4: Geldmittelherkunft und –verwendung, Formular 5: Anhang, der u.a. den Anlagespiegel (in Nettoform), einen Fremdkapitalspiegel und ergänzende Angaben zu Forderungen und Verbindlichkeiten enthält. Die Autorin ist bemüht, dem Leser immer wieder die Unterschiede zwischen den russischen und den deutschen handelsrechtlichen Regelungen zu verdeutlichen, was nicht nur dann notwendig ist, wenn – wie nicht selten – mit gleichen oder ähnlichen Begriffen in beiden Sprachen unterschiedliche Inhalte ausgedrückt werden. Sehr informativ ist die tabellarische Gegenüberstellung der unterschiedlichen Bilanzansätze und Bewertungsverfahren in Deutschland und in Rußland (S.10/11). Leider differenziert die Verfasserin dabei nicht zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften. Auch läßt sie die teilweise doch erheblich abweichenden steuerrechtlichen Regelungen außer acht und beschränkt sich auf Probleme der Handelsbilanz.. Das ist um so bedauerlicher, weil die russische Gesetzgebung – im Gegensatz zur deutschen, die in erster Linie dem Gläubigerschutz und der Kapitalerhaltung dienen soll - , vorrangig auf den Steuerbedarf des Fiskus zugeschnitten sei. Insofern hätte sich ein Vergleich mit den deutschen steuerrechtlichen Normen immerhin angeboten.

Im Teil II stellt die Verfasserin das *russische Buchführungssystem* dar. Dieser Abschnitt enthält Aussagen über Verfahren und Techniken der Buchführung, die bei allen Unterschieden der deutschen Systematik auch ähnlich sind (Hauptbuch, Grundbuch, Nebenbuchhaltungen u.ä.). Der Leser erfährt konkret, wie wichtige betriebliche Vorgänge im russischen zu buchen sind (z.B. Umsatzerlöse nach dem cash- und accrual-principle, Buchungen im Sachanlagenbereich und im Beschaffungsbereich usw.).

Im Mittelpunkt dieses Teils aber steht die Darstellung aller russischen Konten (das sind 97 zuzüglich der außerhalb der Bilanz zu führenden Konten). Von Vorteil ist, daß die Konten sowohl mit ihren russischen Bezeichnungen vorgestellt als auch in deutscher Übersetzung angegeben werden und ihr Inhalt je nach Wichtigkeit mehr oder weniger ausführlich erläutert wird (S. 55 –112). Die Autorin nennt auch wichtige Unterkonten und erleichtert dem Leser das Verständnis dadurch, daß sie zeigt, wie grundlegende Geschäftsfälle verbucht werden. Bei diesem Schwerpunktteil der Arbeit handelt es sich somit um eine sehr brauchbare Orientierungsgrundlage, eine rasch zu erschließende

Wissensquelle und damit um eine ausgezeichnete Arbeitsgrundlage für diejenigen, die ihre Bücher nach russischem Recht führen müssen.

Eine übersichtliche, zusammenfassende Gegenüberstellung der *Rechnungslegungssysteme im Vergleich* enthält der Teil III der Arbeit, der jedoch durch Einbeziehung der deutschen steuerrechtlichen Regelungen und der IAS –Normen (internationale Bilanzierungsgrundsätze des International Accounting Standards Committee) an Aussagekraft noch gewonnen hätte.

Im Anhang (Teil IV der Arbeit) hat die Autorin die deutsche Übersetzung einer gegenwärtig gültigen Anweisung des Ministeriums der Finanzen der Russischen Föderation über Buchführung und Rechnungslegung sowie die Jahresabschlußformblätter in russischer Sprache beigefügt, die es dem Leser ermöglichen, sich an den Originalen zu orientieren.

Eine kleine (und unsystematische) Auswahl von Unterschieden in der rechtlichen Ausgestaltung der Rechnungslegungs- und Buchführungssysteme zwischen beiden Ländern soll abschließend den unbestreitbaren Wert unterstreichen, den die Veröffentlichung besonders für jene besitzt, die aufgrund ihrer Standortentscheidungen bzw. –intentionen sich ernsthaft mit russischem Recht auf jenem Gebiet beschäftigen müssen.

- Verlustvortrag und Jahresfehlbetrag werden in Rußland im Gegensatz zur deutschen Bilanz auf der Aktivseite ausgewiesen
- Geschäfts- und Kalenderjahr sind in Rußland immer identisch
- Die Bildung von Rückstellungen ist in Rußland stark eingeschränkt (die Autorin nennt dafür eine durchaus stichhaltige Begründung, S. 12)
- Imparitäts-, Vorsichts-, Niederstwertprinzip oder z.B. auch die umgekehrte Maßgeblichkeit sind Bewertungsgrundsätze, die das russische Recht nicht kennt, nicht zuläßt bzw. nicht anwendet
- Eine im Sinne des deutschen Handelsrechts erstellte Gewinn- und Verlustrechnung existiert in Rußland nicht
- Eine Abgrenzung zwischen Aufwendungen, Ausgaben und Kosten erfolgt nicht
- Kalkulatorische Kosten sind folglich unbekannt
- Unterschiede zwischen betrieblichen und neutralen Aufwendungen bzw. Erträgen erfolgen zwar, werden aber anders als im deutschen Recht abgegrenzt und zugeordnet
- Eine periodengerechte Gewinnermittlung erfolgt in Rußland nicht; das cash-principle wird z. Z. noch dem accrual-principle vorgezogen
- Unter Zugrundelegung aller russischen Vorschriften wird man immer ein höheres Ergebnis als nach deutscher Berechnung erhalten (S.19); ein Teil der

Betriebsausgaben ist nach russischem Steuerrecht nur beschränkt oder überhaupt nicht abzugsfähig (detailliert wird dies im Abschnitt 1.9, S. 33 bis 40 gezeigt)

- Im russischen Bilanzierungs- und Buchführungsrecht sind außerplanmäßige Abschreibungen bei vorübergehender Wertminderung nicht bekannt (S.49)
- Das russische Recht kennt nur lineare Abschreibungen, gestattet aber bei Abstimmung mit dem Finanzamt in Ausnahmefällen auch leistungsbezogene und degressive Abschreibung (S.61)
- Im Rahmen der Forderungsbewertung gibt es nur die Einzelwertberichtigung. Abgeschriebene, jedoch einbringliche Forderungen müssen fünf Jahre lang außerhalb der Bilanz ausgewiesen werden

Insgesamt gelingt es Svetlana Anuschka Barz, für Uneingeweihte Licht in das Dunkel russischer Bilanzierungs- und Buchführungsvorschriften zu bringen. Da sie durchgängig bemüht ist, dem Leser die Unterschiede zwischen deutscher und russischer Rechtssprechung zu erklären, erweist sie v.a. deutschen Investoren in Rußland und generell Interessierten am russischen Markt eine große Hilfe auf einem speziellen, für die Unternehmensführung bedeutsamen Gebiet.

*Klaus Müller, Lehrbeauftragter für Rechnungswesen I (Buchführung) am Lehrstuhl BWL III „Unternehmensrechnung und Controlling“ an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Chemnitz*

◆◆◆

*Horst Brezinsky, Michael Fritsch (Hrg.): The Economic Impact of New Firms in Post-Socialist Countries. Bottom-up Transformation in Eastern Europe, Edward Elger Publishing Ltd., Cheltenham UK; Brookfields USA, 1996 (I)*

*Horst Brezinsky, Michael Fritsch (Hrg.): The Emergence and Evolution of Markets, Edward Elger Publishing Ltd., Cheltenham UK; Lyme USA, 1997 (II)*

Erschreckend deutlich wird die Aktualität der in den vorliegenden Bänden behandelten Themen durch die jüngste Finanz- und Wirtschaftskrise in Rußland. Was sich hier noch in einzelnen empirischen Untersuchungen, vorsichtigen Fragestellungen und ebenso vorsichtigen Schlußfolgerungen andeutet, erweist angesichts jener weltbewegenden Vorgänge seine perspektivische Aktualität, ja prognostische Brisanz. Insofern kommt der zweite Band zeitlich gerade recht, aber auch der erste ist nach wie vor zeitgerecht und zeitgemäß. Beide sind im Zusammenhang zu sehen und zu besprechen.

Hervorgegangen aus dem zweiten und dritten Freiberger Ökonomie-Symposium (Technische Universität Bergakademie Freiberg, Deutschland) 1993 und 1994 sowie einigen Beiträgen zu Forschungsseminaren, vereinigen beide Bände Abhandlungen zahlreicher osteuropäischer, deutscher und anderer

Forscher von Rang zu Fragen, deren Beantwortung für die post-sozialistischen Länder im wirklichen Wortsinne lebens- ja überlebensnotwendig ist. Zugleich erweist sich Ostdeutschland hier ein weiteres Mal als Drehscheibe zwischen Ost und West, weniger im territorialen Sinne als darin, daß ost- und westdeutsche Forscher ihre sehr unterschiedlich gelebten Erfahrungen in den europäischen Verständigungs- und Einigungsprozeß gemeinsam einbringen und damit Anschlußstücke in beide Himmelsrichtungen verlegen können.

Bereits in der Mitte der siebziger Jahre war tiefer lotenden Wirtschaftswissenschaftlern in Osteuropa, die entscheidende Unterschiede zwischen zentralistischen Plan- und selbstorganisierenden Marktwirtschaften nicht ideologisch, sondern systemtheoretisch zu erfassen suchten, vollkommen klar, daß erstere aufgrund ihrer gravierenden inneren Widersprüche in einem echten wirtschaftlichen Wettbewerb auf lange Sicht nicht bestehen konnten. Ebenso klar war ihnen jedoch, daß der Übergang von der einen zur anderen Organisationsform bereits aus systemtheoretischer Sicht immense Schwierigkeiten mit sich bringen muß. Erinnert sei an János Kornai's „Anti-Äquilibrium“ Modell, das die Faktoren „Druck“ (Warenüberschuß) und „Sog“ (Nachfrageüberschuß) als Hauptcharakteristika der Unterschiede von Plan und Markt identifizierte und unter dem Gesichtspunkt der Leistung des Systems verdeutlichte, daß die Orientierung auf „Druck“ – also auf eine funktionierende Marktwirtschaft – klar zu favorisieren sei. Früher oder später seien alle (damals) sozialistischen Länder zum „Übergang vom Sogzustand in den Druckzustand“ gezwungen, obwohl dies mit großen Opfern verbunden wäre. Das große Problem läge allerdings im Übergangsprozeß selbst, bei dem sich das Wachstumstempo des Realoutputvolumens stark verringere und der mit einer Übergangsverlangsamung verbunden sei. Kornaj's Voraussagen haben sich bis ins Detail erstaunlich bestätigt. Man kann die in den vorliegenden Bänden zusammengetragenen Untersuchungen als theoretische Weiterführungen und empirische Bestätigungen solcher Überlegungen lesen.

Dabei ist es wohltuend, daß sich die Herausgeber wie auch die einzelnen Autoren von politischen Erwünschtheits – Urteilen freihalten. Das wird besonders im ersten der beiden Bände deutlich. Zweifellos ist neben der notwendigen „top-down“ Transformation (der Privatisierung einstiger staatlicher Wirtschaftseinheiten und Unternehmen) gerade die „bottom-up“ Transformation (die Gründung neuer oder die Weiterentwicklung bereits bestehender Privatunternehmen) mit einem positiven Vorurteil belegt: ihre generelle Rolle für Innovationen und die Schaffung neuer Arbeitsplätze wird oft überschätzt. Andererseits zeigen gerade die hier publizierten Ergebnisse, daß ihre Rolle auch nicht unterschätzt werden darf. Sie ist jedoch eher „katalytischen“ Charakters: Innovationen und Arbeitsplätze werden durch sie oft nicht direkt geschaffen, aber angestoßen. Nicht zu überschätzen ist dagegen ihre Bedeutung für die Weiterentwicklung der pluralistischen Gesellschaft, einer echten

Wettbewerbsatmosphäre, eine Erhöhung der sozialen und wirtschaftlichen Flexibilität und einer Kompensation von Arbeitsplatzverlusten (I, S.3).

Drei substanzreiche theoretische Aufsätze betten die Einzeluntersuchungen zur „bottom-up“ Transformation in den verschiedenen osteuropäischen Ländern ein. Michael Keren zeichnet – u.a. an neuere Modellentwicklungen Kornai's anknüpfend – eine dynamisch–evolutionäre Transformationsperspektive, welche die Funktion unterschiedlicher (erfolgreich / erfolglos privatisierter, erfolgreich / erfolglos neugegründeter) Unternehmenstypen im Transformationsprozeß simuliert. (I,S.35 ff) Dabei wird dann die Initiativbedeutung der neugegründeten Firmen, aber auch die Wichtigkeit der sogenannten spontanen Privatisierung von ehemals staatlichen Unternehmen verdeutlicht. Obwohl die Politik möglichst wenig den Privatisierungsprozeß steuern sollte, hat sie Randbedingungen zu schaffen, die ihn ermöglichen und erleichtern. Daß neben den systemtheoretischen auch personale und mileudeterminierte Voraussetzungen die Schaffung neuer Unternehmen maßgeblich beeinflussen, macht Paul Reynolds in einer materialreichen Studie deutlich. (I, S.7 ff) Sergio Arzeni gibt einen Gesamtsicht auf das Unternehmertum in Osteuropa und zeigt, daß unabhängig von der großen Zahl neugegründeter Unternehmen ernste politische- und Akzeptanzprobleme bestehen, welche die Wirksamkeit der Neugründungen stark herabsetzen. (I, S.52 ff) Weitere Beiträge russischer, estnischer, rumänischer, bulgarischer, polnischer und tschechischer Autoren untermauern die allgemeinen Aussagen, liefern eine große Fülle differenzierten empirischen Materials und belegen, wie unterschiedlich sich die „bottom-up“ Transformation in den einzelnen Ländern gestaltet.

Graduell, aber nicht prinzipiell anders war die personale Ausgangsposition für die Transformation vom Plan zum Markt in der ehemaligen DDR, wie Michael Thomas (I, S.227 ff) darlegt: Einerseits gab es eine kleine, aber im osteuropäischen Vergleich beachtliche Zahl privater Unternehmer, allerdings in ihren Möglichkeiten stark eingeschränkt und bevormundet; andererseits wurden bestimmte Aspekte des realsozialistischen Systems hier stärker akzeptiert, was zu einer deutlicheren Kritik an den Transformationsfolgen führte. In diesem Spannungsfeld müssen sich die neuen Unternehmen entwickeln und behaupten. Prinzipiell, nicht nur graduell unterschiedlich, so Thomas Hinz und Rolf Ziegler, waren der finanzielle Spielraum (insbesondere durch den Währungsumtausch) und die Kapitalausstattung, obwohl diese für das Überleben dennoch oft zu gering ist. (I, S.233 ff)

Das Fazit der Herausgeber in Form von Empfehlungen für eine künftige ökonomische Politik: Unternehmerische Aktivität zu legalisieren und zu konsolidieren, Marktbedingungen zu implementieren, die einen produktiven Austausch ermöglichen, ein effizientes Finanzsystem zu generieren, entsprechende politische und soziale Rahmenbedingungen rechtlich zu

stabilisieren, unternehmerische Fähigkeiten zu qualifizieren und die Anzahl erfolgreicher Unternehmer zu erhöhen, stabile makroökonomische Bedingungen zu formieren und die nationale Wirtschaft in den Weltmarkt zu integrieren. (I, 259 f)

Beschäftigt sich der erste Band nur mit einem Teilaспект der Transformation vom Plan zum Markt, macht der zweite Band diesen Transformationsprozeß selbst zum zentralen Thema: Wie entstehen und entwickeln sich Märkte? Dies wird historisch (Silvio Goglio, II, S.20 ff, in Bezug auf Aktienmärkte von Larry Neal, II, S.59 ff) und funktional-systemtheoretisch (Michael Keren, II, S.40 ff) angegangen. Eine gelungene Synthese systematischer und historischer Aspekte, ökonomischer Theorie und realitätsbezogener Empirie geben die Herausgeber selbst in ihrem als Einführung und Überblick angelegten Beitrag. (II, S.7 ff) Dort machen sie auch das Kernproblem namhaft, das bereits in der erwähnten frühen Arbeit von Kornaj explizit auftaucht, aber bis heute nicht annähernd geklärt ist: „Fundamentale Fragen sind zu lösen: Was ist ein Markt und wie funktioniert er? Unser Wissen davon ist ziemlich unbefriedigend, ein Defizit das sich deutlich in den Problemen widerspiegelt die uns begegnen, wenn wir den post-sozialistischen Ländern für den Übergang von einer Zentralplanökonomie zur Markökonomie westlichen Zuschnitts Ratschläge zu geben versuchen. *Uns fehlt insbesondere eine dynamische Theorie des Marktes und der Marktevolution.*“ (II, S.7; Hervorh.: J.E.)

Merkwürdiger Weise spielen hier Selbstorganisationsmodelle gar keine Rolle, obwohl sie z.B. besser als alle anderen die bereits erwähnte Behauptung Michael Keren's verstehen ließen, daß Politik Randbedingungen (der Selbstorganisation des Marktes) im Privatisierungsprozeß schaffen müsste, um diesen zu ermöglichen und zu erleichtern, den (Selbstorganisations-)Prozeß aber möglichst wenig steuern sollte. Brezinski und Fritsch diskutieren stattdessen das „life-cycle“ Modell des Marktes (das zu einer sehr differenzierten Betrachtung der Bildung von monopolistischen und oligopolistischen Tendenzen und von Preiskontrollen im Übergangsprozeß führt, II, S.9), dann das sogenannte „spot-market“ Modell als ökonomisches Standardmodell perfekten Wettbewerbs und das Gegenmodell der perfekten Hierarchie zentralistischer Kommandowirtschaft (beides Idealisierungen der realen Verhältnisse; auch im Sozialismus gab es – sehr eingeschränkt – formelle und informelle Märkte, an die heute aber nicht angeknüpft werden kann, II, S.13 ff), schließlich den eher sozialwissenschaftlich gegründeten „network approach“, der die sozialen Dimensionen der am Markt tätigen Akteure berücksichtigt (und damit für den Transformationsprozeß entscheidende Aspekte wie die Kommunikationskultur im weitesten Sinne, ungeschriebene Verhaltensnormen, Vertrauen und Reputation einzubeziehen vermag, II, S.12). Im Gegensatz zu Selbstorganisationsmodellen sind alle diese Modelle aber in der Tat statische, nicht-dynamische Ansätze. (II, S.13)

Es kommt dem Band sehr zugute, daß die post-sozialistischen Erfahrungen, von Fallbeispielen abgesehen (Bulgarien: Junior Davis, II, S.133 ff; Kirgisien: John Garland, II, S.181 ff) in sich verglichen und verallgemeinert werden (Marktentstehung in post-sozialistischen Volkswirtschaften: Wim Swaan, II, S.115 ff; Rolle und Möglichkeiten der Banken: Jozef van Brabant, II, S.149 ff) und überdies mit speziellen westlichen Erfahrungen und Sichten konfrontiert sind (Telekommunikationsmarkt: Karl-Ernst Schenk, II, S.83 ff; Fluorchlorkohlenstoffmarkt: Ellen Krupa, II, S.99 ff).

So erfüllen die hier vorgelegten Bände eine doppelte Funktion: Wer sich für den realen historischen Verlauf der osteuropäischen Transformationsprozesse gegenwärtig oder in Zukunft interessiert, wird nicht umhin können, zu diesen beiden umfassenden Textsammlungen zu greifen. Aber auch derjenige, der nach theoretischen Anregungen, insbesondere zum tieferen Verständnis der Dynamik von Marktentstehung, Marktveränderung und „bottom-up“ Transformationsprozessen sucht, wird hier reichliches Denk- und Tatsachenmaterial finden.

*John Erpenbeck, Berlin*