

Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik

Status – Reformen – Perspektiven

herausgegeben von

Prof. Dr. Dieter Engels

Präsident des Bundesrechnungshofes, und

Prof. Dr. Manfred Eibelshäuser

Präsident des Hessischen Rechnungshofes

unter Mitarbeit von

Jörg Balk

Matthias Eckes

Dr. Karsten Nowak

Dr. Anja Ranscht

Dr. Andreas Rüdinger

Dr. Michael Zeising

aus dem Hessischen Rechnungshof

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XXI
 Teil 1 Historie und Status quo	
Leitsätze	1
Literatur	3
A. Historische Entwicklung der Kameralistik	11
B. Grundlagen der kameralistischen Rechnungslegung	15
I. Die kameralistischen Rechnungszwecke	15
II. Die kameralistischen Bücher	17
III. Die kameralistische Verrechnungstechnik	22
IV. Der kameralistische Abschluss	24
C. Öffentliche Rechnungslegung in Bund, Ländern und Kommunen	25
I. Öffentliche Rechnungslegung im Bund	25
II. Öffentliche Rechnungslegung in den Ländern	28
III. Das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen	35
IV. Exkurs: Öffentliche Rechnungslegung in Europa	39
 Teil 2 Reform der Rechnungslegung	
Leitsätze	41
Literatur	42
A. Reformbedarf	50
I. Einführung	50
II. Defizite der klassischen kameralistischen Rechnungslegung	52
Keine Erfassung von Ressourcenverbrauch und Zukunftslasten ..	52
Unzureichende Kosten- und Leistungsinformationen	54
Unvollständige Darstellung von Vermögen und Schulden	55
Außerachtlassung intergenerativer Gerechtigkeit	57
Inputorientierung	58

III.	Bewertung	58
IV.	Anforderungen an die öffentliche Rechnungslegung	59
	Informationen über Effizienz und Effektivität	60
	Darstellung der Vermögenslage	62
	Transparenz	63
	Berücksichtigung intergenerativer Gerechtigkeit	63
	Unterstützung der Outputorientierung	64
V.	Fazit	66
B.	Zulässigkeit anderer Rechnungslegungssysteme	68
I.	Allein- und Regelbetrieb	68
II.	Verfassungsrechtliche Vorgaben	71
	Festlegung auf kameralistischen Rechnungsstil?	72
	Harmonisierungsziel des Art. 109 Abs. 4 GG	74
III.	Fazit	77
C.	Erweiterte Kameralistik oder Doppik als Alternative?	78
I.	Erweiterte Kameralistik	78
	Begriffsbestimmung	78
	Pro und Contra	82
II.	Doppik	83
	Begriffsbestimmung	83
	Pro und Contra	87
III.	Bewertung	88
	Vergleich der Rechnungssysteme	88
	Ganzheitlicher Rechnungslegungs- und Controllingansatz	90
	Aufstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses	92
IV.	Fazit	94
D.	Exkurs: Die Rolle der Rechnungshöfe bei einer doppelten Rechnungslegung in der öffentlichen Verwaltung	96
I.	Zuständigkeit für die Jahresabschlussprüfung	96
II.	Das Prüfungstestat	97
III.	Die Feststellung des Jahresabschlusses	99
IV.	Entlastung	101

Teil 3 Ausgestaltung der Doppik für den öffentlichen Jahresabschluss

Leitsätze	103
Literatur	105
A. New Public Management	118
I. New Public Governance	118
II. Modernes ganzheitliches Rechnungswesen	122
B. Bilanzierungszwecke	122
I. Zwecke der öffentlichen Bilanzierung	122
II. Gewinn- und Vermögensermittlung	123
III. Generationenschutz	124
IV. Informationsfunktion	124
V. Konsolidierungsfunktion	124
VI. Fazit	125
C. Bilanzierungsgrundsätze	125
I. Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung	125
Vermögensprinzip	126
Realisationsprinzip	127
Imparitätsprinzip	127
Objektivierungsprinzip	127
Wirtschaftliche Betrachtungsweise	128
II. Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Rechnungslegung	129
III. Fazit	132
D. Rechnungslegung nach IPSAS	132
I. Einführung	132
II. Ableitung der IPSAS aus IAS/ IFRS	133
III. Veröffentlichte IPSAS	134
IV. Schwerpunkte der Entwicklung	136
Überarbeitung bestehender IPSAS	136
Aufnahme bestehender IAS/IFRS-Regelungen in die IPSAS	138
Erarbeitung von IPSAS für verwaltungsspezifische Geschäftsvorfälle	139
Erarbeitung eines verwaltungsspezifischen Rahmenkonzepts	144
V. Würdigung	146

Teil 4 Buchführung und Bilanzierung

Leitsätze	149
Literatur	153
A. Grundsätze der staatlichen doppelten Buchführung (staatliche Doppik)	173
I. Bedeutung des § 1a Abs. 1 Satz 1 HGrG für das staatliche Rechnungswesen	173
Entstehungsgeschichte	173
Doppelte Buchführung im Alleinbetrieb zulässig	174
Begriff der Grundsätze staatlicher Doppik	176
II. Bedeutung des Verweises auf das Handelsrecht in § 7a Abs. 1 HGrG	177
Gesetzeswortlaut, Sinn und Zweck	177
Vorschriften des Ersten und Zweiten Abschnitts Erster und Zweiter Unterabschnitt des Dritten Buches HGB i. d. F. des BilMoG ..	179
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)	180
Einfluss des BilMoG auf die GoB	183
Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bestimmungen für Kapitalgesellschaften	184
III. Kompetenzbereich des Bund-Länder-Gremiums nach § 7a Abs. 2 HGrG	186
Gesetzeswortlaut, Sinn und Zweck	186
Konkretisierungen	188
Konkretisierung handelsrechtlicher Wahlrechte	189
Abweichungserfordernis	191
B. Standardisierung der Grundsätze staatlicher Doppik nach § 49a HGrG	196
Sinn und Zweck der Standardisierung	196
Öffentlich-rechtlich organisiertes Standardisierungsgremium	197
Verbindlichkeit der Standards und Transformierung in Landesrecht	199
Verordnungsermächtigung des Bundes	200

C. Maßgebliche Vorschriften des HGB nach § 7a Abs. 1 HGrG	201
I. Erster Abschnitt des Dritten Buches HGB: Vorschriften für alle Kaufleute	201
Buchführung	201
Inventur	201
Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss	205
Ansatz- und Bewertungsvorschriften	207
Aufbewahrung und Vorlage von Unterlagen: Zum Abweichungsverständnis in der Gesetzesbegründung des HGrGMoG	208
II. Zweiter Abschnitt Erster Unterabschnitt des Dritten Buches HGB: Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft und Lagebericht	208
Bestandteile des erweiterten Jahresabschlusses	208
Lagebericht	210
Größenklassen: Zur Irrelevanzthese in der Gesetzesbegründung des HGrGMoG	214
Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	215
III. Zweiter Abschnitt Zweiter Unterabschnitt des Dritten Buches HGB: Konzernabschluss und Konzernlagebericht	216
Pflicht zur Konzernrechnungslegung	216
Bestandteile des Konzernabschlusses, Konzernlagebericht	216
IV. Wesentliche Änderungsmaßnahmen des BilMoG	219
Beseitigung von Ansatzwahlrechten und Bilanzierungshilfen	219
Abschaffung von Bewertungswahlrechten	220
Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit	221
Anhebung der Schwellenwerte	221
Aktivierungsfähigkeit selbst geschaffener immaterieller Anlagewerte	221
Kodifizierung der wirtschaftlichen Vermögenszurechnung	222
Rückstellungsbewertung mit dem abgezinnten Erfüllungsbetrag	223
Ergänzende Jahresabschlussbestandteile	224
Vorschriften zur Konzernrechnungslegung	224
V. Nicht auf die öffentliche Haushaltswirtschaft übertragbare Vorschriften des HGB	225
Vorschriften für bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften	225
Latente Steuern	225

Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	226
Eigenkapital	226
Größenabhängige Erleichterungen	227
Konzernrechnungslegung nach internationalen Standards	227
D. Handelsrechtliche Aktivierungsgrundsätze	229
I. Vermögensgegenstandsbegriff	229
Vorläufig keine Änderung durch das BilMoG	229
Greifbarer Vermögenswert	231
Selbstständig bewertbarer Vermögenswert	232
II. Vermögenszurechnung	233
Wirtschaftliches Eigentum	233
Verfügung über Substanz und Ertrag	233
III. Besonderheiten bei immateriellen Anlagewerten	234
Aktivierungswahlrecht für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Anlagewerte	234
Aktivierungsfähigkeit von Entwicklungskosten	235
Entgeltlicher Erwerb	236
IV. Gewinnrealisierung mit so gut wie sicherem Anspruch	237
Lediglich branchenspezifische Änderung durch das BilMoG	237
Risikoabbau	238
Orientierung an der zugrunde liegenden Rechtsstruktur	239
V. Aktive RAP	239
Begriff und Aktivierungsvoraussetzungen	239
Disagio	240
E. Aktivierungsfragen der öffentlichen Haushaltswirtschaft ..	240
I. Erweiterter Regelungsrahmen durch die Standards staatlicher Doppik zur Aktivierung	240
II. Inventurerleichterungen	240
Körperliche Bestandsaufnahme von Vermögensgegenständen nach Handelsrecht	240
Abweichende Inventurerleichterungen in den Standards staatlicher Doppik	242
Kein Erfordernis abweichender Regelungen i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	243

III.	Immaterielle Anlagewerte	244
	Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Anlage- werte nach den Standards staatlicher Doppik	244
	Bildungsinvestitionen	245
	Ausgaben für die innere Sicherheit	248
IV.	Geleistete Investitionszuwendungen	249
	Grundsätzliches Aktivierungsverbot nach Handelsrecht	249
	Aktivierungsfähigkeit nach den Standards staatlicher Doppik ...	251
	Fehlen eines Vermögenswertes	252
	Aktivierung von Nichtvermögenswerten	253
	Aktivierung geleisteter Investitionszuwendungen bei Vorliegen eines Abweicherfordernisses i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	254
V.	Dauerschuldverhältnisse	255
	Leasingverhältnisse	255
	Sale-and-Rent-Back-Transaktionen	255
	Öffentlich-Private Partnerschaften	256
VI.	Sachanlagen im Gemeingebrauch	258
	Straßeninfrastrukturvermögen	258
	Naturgüter	259
	Kulturgüter	260
VII.	Umlaufvermögen	261
	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	261
	Forderungen aus Steuern: Gewinnrealisierung nach Handelsrecht	262
	Konkretisierungen des Ertragsrealisationszeitpunkts von Steuern in den Standards staatlicher Doppik	265
VIII.	Aktive RAP	266
	Grundsätzliche Erfassung vorausbezahlter Beamtenbezüge nach den Standards staatlicher Doppik	266
	Wertgrenzen für die bilanzielle Erfassung von aktiven RAP nach den Standards staatlicher Doppik	266
	Kein Erfordernis abweichender Regelungen i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	266
F.	Handelsrechtliche Passivierungsgrundsätze	267
I.	Schuldenbegriff	267
	Keine Änderung durch das BilMoG	267
	Wirtschaftliche Vermögenslast	268
	Außenverpflichtung	268
	Objektivierte Mindestwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ..	269

II.	Aufwandsrückstellungen: Fehlender Schuldcharakter	270
III.	Passivierungszeitpunkt	271
	Wirtschaftliche Verursachung i. S. d. Realisationsprinzips	271
	Wirtschaftliche Verursachung i. S. d. Imparitätsprinzips	273
IV.	Passive RAP	275
G.	Passivierungsfragen der öffentlichen Haushaltswirtschaft . .	276
I.	Erweiterter Regelungsrahmen durch die Standards staatlicher Doppik zur Passivierung	276
II.	Ungewisse Verpflichtungen gegenüber Mitarbeitern	276
	Pensionsrückstellungen	276
	Beihilferückstellungen	277
	Altersteilzeitrückstellungen	278
III.	Sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber Mitarbeitern	281
	Passivierungspflicht nach Handelsrecht	281
	Keine Passivierung nach den Standards staatlicher Doppik	282
	Kein Erfordernis abweichender Regelungen i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	282
IV.	Ungewisse Verbindlichkeiten aus Gerichts- und Verwaltungsverfahren	283
	Prozesskostenrückstellungen	283
	Passivierungspflicht für Rückerstattungsansprüche nach Handelsrecht	285
	Keine Passivierung von Rückerstattungsansprüchen nach den Standards staatlicher Doppik	286
	Kein Erfordernis einer abweichenden Regelung i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	286
V.	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen	287
	Vereinfachungsbedingte Zulässigkeit nach Handelsrecht	287
	Keine Passivierung nach den Standards staatlicher Doppik	288
	Kein Erfordernis einer abweichenden Regelung i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	288
VI.	Drohverlustrückstellungen	289
VII.	Förderverpflichtungen	290
	Verpflichtungen aus Zuwendungen	290
	Gesetzliche Leistungsverpflichtungen	292

VIII.	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und Rückstellungen für ausstehende Rechnungen	295
IX.	Passive RAP	295
	Vollständige Erfassung nach Handelsrecht	295
	Wertgrenzen für die bilanzielle Erfassung von passiven RAP als nicht durch § 7a Abs. 2 HGrG gedeckte abweichende Regelung ..	296
H.	Handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze	296
I.	Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen	296
	Anschaffungskosten	296
	Herstellungskosten	297
	Vereinfachte Zugangsbewertung	299
II.	Folgebewertung von Vermögensgegenständen	300
	Planmäßige Abschreibung abnutzbarer Anlagegegenstände	300
	Außerplanmäßige Abschreibung von Anlagegegenständen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung	301
	Außerplanmäßige Abschreibung von Finanzanlagen bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung	302
	Abschreibungen bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens	302
	Wertaufholungsgebot	303
III.	Zugangsbewertung von Schulden	303
	Verbindlichkeitsbewertung mit dem Erfüllungsbetrag	303
	Rückstellungsbewertung mit dem abgezinsten Erfüllungsbetrag ..	304
	Besondere Vorschriften für Altersversorgungsverpflichtungen (Pensionen)	307
IV.	Folgebewertung von Schulden	308
J.	Bewertungsfragen der öffentlichen Haushaltswirtschaft ...	309
I.	Erweiterter Regelungsrahmen durch die Standards staatlicher Doppik zur Bewertung	309
II.	Zeitwertansatz in der Eröffnungsbilanz	309
	Zulässigkeit nach Handelsrecht	309
	Zeitwerte als fiktive Anschaffungs- und Herstellungskosten nach den Standards staatlicher Doppik	314

III.	Grundstücke und Gebäude	314
	Bewertungsverfahren und zulässige Vereinfachungen nach Handelsrecht	314
	Verwendung der Friedensneubauwerte von 1914 nach den Standards staatlicher Doppik zulässig	316
	Kein Erfordernis einer abweichenden Regelung i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	316
IV.	Fest- und Gruppenwerte	317
	Pauschale Zulässigkeit für bestimmte Sachanlagen nach den Standards staatlicher Doppik	317
	Kein Erfordernis abweichender Regelungen i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	317
V.	Vereinfachte Einzelwertberichtigung zweifelhafter Forderungen	318
	Einzelabwertungen für Forderungsgruppen nach Handelsrecht ..	318
	Ausnahmen von der Einzelwertberichtigung nach den Standards staatlicher Doppik	319
	Kein Erfordernis einer abweichenden Regelung i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	319
VI.	Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen	320
	Erfassung personenbezogener Daten	320
	Ermessensbegrenzte Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen nach den Standards staatlicher Doppik	320
	Grundsätzlich fester verwaltungsspezifischer Abzinsungssatz für Pensions- und Beihilferückstellungen nach den Standards staatlicher Doppik	322
	Grundsätzlich fester verwaltungsspezifischer Abzinsungssatz als abweichende Regelung i. S. d. § 7a Abs. 2 HGrG	322
	Kein saldierter Ausweis von Pensionsverpflichtungen und Deckungsvermögen nach den Standards staatlicher Doppik	325
	Fehlende Darlegung eines Abweichungserfordernisses in den Standards staatlicher Doppik	326

Teil 5 Perspektiven: Entwicklungspotenziale durch die Doppik

Leitsätze	327
Literatur	330
A. Steuerung	333
I. Verwaltungscontrolling	333
II. Steuerung und Kontrolle	335
III. Berichterstattung und Information	337
B. Verschuldungsbegrenzung	338
I. Gesetzesentwicklung	338
II. Konformität mit den Maastricht-Kriterien	340
III. Eigenkapital als Verschuldungskennzahl	341
C. Finanzstatistik	343
I. Zwecke und Aufgaben der Finanzstatistik	343
II. Datenbasis	344
III. Geänderte Datenbasis	346
IV. Datenbereitstellungsprozesse	347
Einleitung	347
Prozess zur Bedienung des Gruppierungsplans	348
Prozess zur Bedienung des Funktionenplans	353
V. Probleme bei der Bedienung der Finanzstatistik	356
Probleme bei der Bedienung des Gruppierungsplans	356
Probleme bei der Bedienung des Gliederungs- bzw. Funktionenplans	358
VI. Sicherung der Finanzstatistik	360
VII. Weiterentwicklung der Finanzstatistik	363