

Susanne Braun

**Umstellung des Rechnungswesens
der öffentlichen Verwaltung von der
Kameralistik auf die Doppik**

*Vergleich der beiden Rechnungslegungssysteme
und Darstellung der aus einer Systemumstellung
resultierenden Auswirkungen mit Fokus auf die
Chancen zur Vermeidung eines weiteren
Anstiegs der Staatsverschuldung*

Verlag Dr. Kovač

Hamburg

2011

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abbildungsverzeichnis	XIX
Tabellenverzeichnis	XX
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
Symbolverzeichnis	XXVIII
1 Problemstellung, Ziel der Arbeit und Gang der Untersuchung	1
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Zielsetzung der Arbeit.....	7
1.3 Gang der Untersuchung	9
2 Das Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltung	13
2.1 Abgrenzung der Untersuchungsgegenstände „öffentliche Haushalte“ und „privatwirtschaftliche Unternehmen“	13
2.2 Das öffentliche Rechnungswesen	20
2.2.1 Begriff des öffentlichen Rechnungswesens	20
2.2.2 Funktionen des öffentlichen Rechnungswesens	21
2.2.3 Adressaten des öffentlichen Rechnungswesens	25
2.3 Bestandteile des kameralistischen öffentlichen Rechnungswesens.....	26
2.3.1 Der Haushaltsplan.....	26
2.3.1.1 Definitiorische Grundlagen	26
2.3.1.2 Funktionen des Haushaltsplans	29
2.3.1.2.1 Bedarfsdeckungsfunktion.....	29
2.3.1.2.2 Wirtschaftspolitische Steuerungsfunktion.....	30
2.3.1.2.3 Politische Programmfunktion.....	33
2.3.1.2.4 Ermächtigungsfunktion	34
2.3.1.2.5 Kontrollfunktion.....	36
2.3.1.2.6 Verschuldungsbegrenzende Funktion	37

2.3.1.2.7	Haushaltsplan als Voraussetzung sparsamer Geschäftsführung?	37
2.3.1.3	Rechtsverbindlichkeit des Haushaltsplans	38
2.3.1.4	Struktur des Haushaltsplans	38
2.3.1.4.1	Vorbemerkung.....	38
2.3.1.4.2	Die Einzelpläne	39
2.3.1.4.3	Die Kapitel	40
2.3.1.4.4	Die Titel.....	40
2.3.1.4.5	Der Gesamtplan.....	43
2.3.1.5	Der Haushaltskreislauf am Beispiel des Bundeshaushalts	44
2.3.1.5.1	Vorbemerkung.....	44
2.3.1.5.2	Haushaltsplanaufstellung	46
2.3.1.5.3	Haushaltsfeststellung.....	49
2.3.1.5.4	Haushaltsvollzug und Haushaltskontrolle.....	50
2.3.1.6	Änderung des Haushaltsplans.....	51
2.3.2	Die kameralistische Buchführung.....	51
2.3.3	Die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung	53
2.3.3.1	Rechtliche Verpflichtung zur Rechnungslegung.....	53
2.3.3.2	Elemente der staatlichen Rechnungslegung	53
2.3.3.2.1	Die Haushaltsrechnung	53
2.3.3.2.2	Der kassenmäßige Abschluss	54
2.3.3.2.3	Der Haushaltsabschluss.....	55
2.3.3.2.4	Die Finanzierungsrechnung	55
2.3.3.2.5	Die Vermögensrechnung.....	56
2.4	Das betriebliche Rechnungswesen.....	58
2.4.1	Begriff des betrieblichen Rechnungswesens	58
2.4.2	Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens	58
2.4.3	Bestandteile des betrieblichen Rechnungswesens.....	63
2.5	Öffentliches Rechnungswesen im Vergleich zum Rechnungswesen privatwirtschaftlicher Betriebe.....	69

3 Die Kameralistik.....	77
3.1 Begriff und Historie der Kameralistik	77
3.1.1 Begriff der Kameralistik	77
3.1.2 Die Entwicklungsgeschichte der Kameralistik.....	78
3.2 Formen der Kameralistik	79
3.2.1 Die Verwaltungskameralistik	79
3.2.1.1 Ziel der Verwaltungskameralistik	79
3.2.1.2 Struktur der Verwaltungskameralistik.....	79
3.2.1.3 Bestandteile der Verwaltungskameralistik.....	80
3.2.1.4 Abbildungsgegenstand der Verwaltungskameralistik	80
3.2.1.5 Der haushaltsrechtliche Einnahme- und Ausgabebegriff im Vergleich zum betriebswirtschaftlichen Einnahme- und Ausgabebegriff	83
3.2.1.5.1 Der haushaltsrechtliche Einnahme- und Ausgabebegriff.....	83
3.2.1.5.2 Der betriebswirtschaftliche Einnahme- und Ausgabebegriff.....	84
3.2.1.6 Bücher und Buchführungssystematik der Verwaltungskameralistik.....	91
3.2.1.7 Die Kontenstruktur der Verwaltungs kameralistik	94
3.2.1.8 Die Erfolgsermittlung in der Verwaltungskameralistik.....	98
3.2.1.9 Abbildung von Vermögens- und Schulden beständen in der Verwaltungskameralistik.....	99
3.2.1.10 Beispielhafte Darstellung der verwaltungs- kameralistischen Buchungstechnik	101
3.2.1.11 Die modifizierte Verwaltungskameralistik des Bundes und der Länder	103
3.2.2 Die Betriebskameralistik.....	107
3.2.3 Die erweiterte Kameralistik.....	112

4 Die Doppik	117
4.1 Begriff und Historie der Doppik	117
4.2 Abbildungsgegenstand der Doppik	119
4.3 Grundsystematik der Doppik	119
4.4 Elemente des doppischen Jahresabschlusses	123
4.4.1 Die Bilanz	123
4.4.1.1 Begriff, Formalaufbau und Inhalt der Bilanz	123
4.4.1.2 Auflösung der Bilanz in Konten	140
4.4.1.3 Das Inventar als Basis für die Bilanzerstellung	146
4.4.2 Die Gewinn- und Verlustrechnung	149
4.4.2.1 Begriff und Gliederung der GuV	149
4.4.2.2 Konto- vs. Staffelform	151
4.4.2.3 Gesamtkostenverfahren vs. Umsatzkostenverfahren	153
4.4.2.4 Die Konten der GuV	159
4.4.2.5 Die Erfolgsspaltung	160
4.4.3 Der Anhang	160
4.4.3.1 Rechtliche Grundlagen	160
4.4.3.2 Funktionen des Anhangs	161
4.4.3.3 Inhalte des Anhangs	164
5 Zusammenfassende Gegenüberstellung der beim Bund und den Ländern praktizierten Verwaltungskameralistik und der Doppik	167
5.1 Unterschiede bezüglich der Rechnungslegungsziele und der daraus abgeleiteten Steuerungsinformationen	167
5.2 Steuerungsdefizite der Kameralistik im Vergleich zu denen der Doppik	169
5.2.1 Steuerungsdefizite der Kameralistik	169
5.2.1.1 Fehlendes Gesamtbild über die Finanz- und Vermögenslage	169
5.2.1.2 Unzureichende Möglichkeit zur Wirtschaftlichkeitsbetrachtung	179

5.2.1.3	Fehlende Konzernsicht	181
5.2.1.4	Verbindung zwischen der kameralen Haushaltsplanung und der Plan-KLR.....	190
5.2.2	Steuerungsdefizite der Doppik	192
5.3	Unterschiede bezüglich der Konten- und Buchungssystematik	195
5.4	Zusammenfassende Gegenüberstellung der Kameralistik und der Doppik.....	199
6	Abgleich der Steuerungsinteressen der Adressaten des öffentlichen Rechnungswesens mit den Steuerungsinformationen und -defiziten der Kameralistik und der Doppik.....	201
6.1	Notwendigkeit zur Berücksichtigung adressatenspezifischer Steuerungsinteressen	201
6.2	Abgleich der adressatenspezifischen Steuerungsinteressen mit den Steuerungsinformationen und -defiziten der Kameralistik und der Doppik.....	202
6.2.1	Bürgerinnen und Bürger	202
6.2.2	Politik.....	204
6.2.3	Öffentliche Verwaltung	206
6.2.4	Banken und private Anleger	207
6.2.5	Rechnungshöfe.....	208
6.2.6	Arbeitnehmer der öffentlichen Verwaltung.....	209
7	Die Doppik als Instrumentarium zur Reduzierung der Staatsverschuldung?	211
7.1	Entwicklung der expliziten und der impliziten Staatsverschuldung sowie Darstellung der hieraus resultierenden Chancen und Risiken.....	211
7.1.1	Entwicklung der expliziten und der impliziten Staatsverschuldung	211
7.1.2	Aus der hohen Staatsverschuldung resultierende Chancen und Risiken	219
7.1.2.1	Aus der hohen Staatsverschuldung resultierende Chancen	219
7.1.2.2	Aus der hohen Staatsverschuldung resultierende Risiken	222

7.2	Kameralistik als Ursache für die hohe Staatsverschuldung?	229
7.3	Finanzverfassungs- und haushaltsrechtliche Ursachen für den starken Anstieg der Staatsverschuldung und Darstellung der ab 2011 in Kraft tretenden Finanzverfassungsänderungen	232
7.3.1	Finanzverfassungsrechtliche Ursachen für den starken Anstieg der Staatsverschuldung und Darstellung der ab 2011 in Kraft tretenden haushaltsausgleichs- und neuverschuldungsrelevanten Finanzverfassungsänderungen	232
7.3.1.1	Hinführung zur Thematik	232
7.3.1.2	Haushaltsausgleich nach Art. 110 GG i. V. m. Art. 115 Abs. 2 GG	233
7.3.1.3	Goldene Finanzierungsregel des Art. 115 GG	236
7.3.1.4	Fehlende Kriterien zur Beurteilung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts sowie mögliche aus Art. 109 Abs. 2 GG resultierende wirtschaftspolitische Fehlsteuerungen	244
7.3.1.5	Fehlende Definition des Investitionsbegriffs in der Finanzverfassung.....	249
7.3.1.6	Kreditobergrenze des Art. 115 GG gilt lediglich für den Haushaltsplan	250
7.3.1.7	Fehlende Verpflichtung zur Tilgung von Altschulden sowie fehlende Einbeziehung von Anschlussfinanzierungskrediten in die finanzverfassungsrechtliche Schuldengrenze.....	255
7.3.1.8	Schulden der staatlichen Sondervermögen.....	259
7.3.1.9	Fehlende Berücksichtigung von Abschreibungen und Desinvestitionen bei der Ermittlung der investitionsbezogenen Kreditobergrenze	260
7.3.1.10	Fehlende Sanktionen bei Überschreitung der verfassungsrechtlichen Kreditobergrenze	263
7.3.2	Haushaltsrechtliche Ursachen für die hohe Staatsverschuldung.....	263
7.3.2.1	Vorbemerkung	263
7.3.2.2	Weit gefasster haushaltsrechtlicher Investitionsbegriff.....	264
7.3.2.3	Kassenverstärkungskredite zählen nicht zur finanzverfassungsrechtlichen Kreditobergrenze	268

7.4	Mögliche Auswirkungen einer Doppik-Einführung auf die Staatsverschuldung.....	269
7.5	Weitere Maßnahmen zur Reduzierung der Staatsverschuldung.....	272
8	Rechtliche Würdigung des kameralistischen und des doppischen Rechnungswesens	277
8.1	Vereinbarkeit des kameralistischen und des doppischen Rechnungswesens mit den Haushaltsgrundsätzen.....	277
8.1.1	Hinführung zur Thematik	277
8.1.2	Grundsatz der Einheit und Vollständigkeit.....	278
8.1.3	Grundsatz des Haushaltsausgleichs	280
8.1.4	Grundsatz der Jährlichkeit	281
8.1.5	Grundsatz der Vorherigkeit	283
8.1.6	Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit	284
8.1.7	Grundsatz der Gesamtdeckung	287
8.1.8	Bruttoprinzip	288
8.1.9	Grundsatz der Einzelveranschlagung	291
8.1.10	Grundsätze der Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit	292
8.1.11	Grundsatz der Spezialisierung	293
8.1.12	Grundsatz der Öffentlichkeit	294
8.1.13	Bepackungsverbot.....	296
8.1.14	Fälligkeitsprinzip	297
8.2	Verfassungsrechtliche Würdigung des kameralistischen Rechnungswesens	298
8.3	Finanzverfassungsrechtliche Würdigung des doppischen Rechnungsstils.....	299
9	Nationaler und internationaler Stand der Umstellung des öffentlichen Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik.....	303

10 Empfehlung an die Entscheidungsträger in Politik und öffentlicher Verwaltung bezüglich der Wahl des zweckadäquatesten Rechnungsstils	307
10.1 Handlungsempfehlung bezüglich des zweckadäquatesten Rechnungsstils.....	307
10.2 Change-Management-Prozesse als wichtiger Faktor für eine erfolgreiche Doppikeinführung.....	317
11 Bestandteile des doppischen Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung	319
11.1 Haushalts- und handelsrechtliche Grundlagen bezüglich der Bestandteile des doppischen Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung.....	319
11.2 Aus dem HGB resultierende Pflichtbestandteile des doppischen öffentlichen Rechnungswesens	322
11.2.1 Überblick über die Pflichtbestandteile des doppischen öffentlichen Rechnungswesens.....	322
11.2.2 Der Lagebericht	324
11.2.2.1 Rechtliche Grundlagen	324
11.2.2.2 Aufgaben des Lageberichts	325
11.2.2.3 Inhalt des HGB-Lageberichts	327
11.2.2.4 Inhalt des Lageberichts von Bund und Ländern.....	329
11.2.2.5 Abbildung des Human Capitals im Lagebericht der öffentlichen Verwaltung.....	329
11.2.2.5.1 Definition des Begriffs Human Capital.....	329
11.2.2.5.2 Bedeutung des Human Capitals für die öffentliche Verwaltung.....	331
11.2.2.5.3 Informationen zum Human Capital im Lagebericht der öffentlichen Verwaltung.....	332
11.2.3 Der Anlagespiegel.....	333

11.2.4	Der Konzernabschluss der öffentlichen Verwaltung.....	334
11.2.4.1	Hinführung zum Thema	334
11.2.4.2	Der Konzernabschluss nach HGB.....	335
11.2.4.2.1	Der handelsrechtliche Konzernbegriff	335
11.2.4.2.2	Kreis der zur Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses verpflichteten Unternehmen.....	336
11.2.4.2.3	Aufgaben, Bestandteile und Adressaten des HGB-Konzernabschlusses.....	340
11.2.4.2.4	Die Konsolidierung im Rahmen des HGB-Konzernabschlusses	341
11.2.4.2.5	Grundsätze der Konzernrechnungslegung nach HGB	346
11.2.4.3	Die Konzernstruktur im Bereich der öffentlichen Verwaltung.....	349
11.2.4.4	Die Kapitalflussrechnung und der Eigenkapitalspiegel im Konzernabschluss der öffentlichen Verwaltung.....	355
11.2.4.4.1	Hinführung zur Thematik.....	355
11.2.4.4.2	Die Kapitalflussrechnung.....	357
11.2.4.4.3	Der Eigenkapitalspiegel	363
11.3	Instrumentarien zur Budgetierung im Bereich der öffentlichen Verwaltung	366
11.3.1	Vorbemerkung	366
11.3.2	Der Leistungsplan	366
11.3.3	Der Erfolgsplan.....	368
11.3.4	Der Finanzplan.....	370

12 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierungsregeln für die öffentliche Verwaltung.....	371
12.1 Überblick über die für nach HGB bilanzierenden Unternehmen geltenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	371
12.1.1 Begriff und Aufgabe der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	371
12.1.2 Für die Buchführung maßgebliche Dokumentationsgrundsätze.....	375
12.1.2.1 Vorbemerkung	375
12.1.2.2 Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung	376
12.1.2.3 Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit der Konten	376
12.1.2.4 Grundsatz der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung.....	376
12.1.2.5 Beleggrundsatz	377
12.1.2.6 Grundsatz der Einhaltung der Aufbewahrungs- und Aufstellungsfristen	378
12.1.2.7 Grundsatz der Sicherung der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens durch ein der Art und Größe des Unternehmens angemessenes internes Überwachungssystem.....	378
12.1.2.8 Grundsatz der Dokumentation und Sicherung des internen Überwachungssystems	379
12.1.3 Für den gesamten HGB-Jahresabschluss maßgebliche Grundsätze	380
12.1.3.1 Vorbemerkung	380
12.1.3.2 Rahmengrundsätze.....	380
12.1.3.2.1 Grundsatz der Richtigkeit	380
12.1.3.2.2 Grundsatz der Vergleichbarkeit	382
12.1.3.2.3 Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit	384
12.1.3.2.4 Grundsatz der Vollständigkeit.....	385
12.1.3.2.5 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	386

12.1.3.3	Systemgrundsätze	387
12.1.3.3.1	Prinzip der Unternehmensfortführung	387
12.1.3.3.2	Grundsatz der Pagatorik	388
12.1.3.3.3	Grundsatz der Einzelbewertung	388
12.1.3.4	Ansatzgrundsätze für die Bilanz	390
12.1.3.4.1	Hinführung zum Thema	390
12.1.3.4.2	Die Aktivierungsgrundsätze	391
12.1.3.4.3	Die Passivierungsgrundsätze	398
12.1.3.4.4	Das Verrechnungsverbot	402
12.1.3.5	Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg	404
12.1.3.5.1	Vorbemerkung	404
12.1.3.5.2	Das Realisationsprinzip	404
12.1.3.5.3	Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach	406
12.1.3.6	Kapitalerhaltungsgrundsätze	407
12.2	Übertragbarkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auf die öffentliche Verwaltung	409
12.3	Spezifische Ansatzwahlrechte für die öffentliche Verwaltung?	418
12.4	Bilanzierung von Spezifika der öffentlichen Verwaltung	419
13	Bewertung der Aktiv- und Passivposten der öffentlichen Verwaltung	423
13.1	Bewertungsmaßstäbe des HGB	423
13.2	Übertragbarkeit der HGB-Bewertungsmaßstäbe auf die öffentliche Verwaltung	437
13.3	Für die Eröffnungsbilanz relevante Bewertungsmaßstäbe	443

14 Aus der Doppikeinführung resultierende Konsequenzen für den Haushaltsausgleich sowie für die Rechnungsprüfung	447
14.1 Haushaltsausgleich im doppischen Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltung	447
14.2 Prüfung des Jahresabschlusses der öffentlichen Verwaltung durch den Rechnungshof als Ersatz für ein Wirtschaftsprüfertest?.....	449
14.2.1 Die handelsrechtliche Jahresabschlussprüfung	449
14.2.2 Die Rechnungsprüfung im Bereich der öffentlichen Verwaltung	453
15 Resümee.....	457
Literaturverzeichnis.....	461
Verzeichnis der Rechtsquellen	511