

SCHRIFTEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG

BAND 7

Herausgeber:

Prof. Dr. Volker BREITHECKER, Universität Duisburg-Essen,
Campus Duisburg

Prof. Dr. Roland EULER, Johannes Gutenberg-Universität Mainz

Prof. Dr. Michael HOMMEL, Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

Prof. Dr. Detlef KLEINDIEK, Universität Bielefeld

Prof. Dr. Joachim KRAG, Philipps-Universität Marburg

Prof. Dr. Ute SCHMIEL, Universität Duisburg-Essen, Campus Essen

Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung

Von

Dipl.-Kfm. Dr. rer. oec. Holger Wirtz, Steuerberater

2., neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
ESV.info/978 3 503 12426 8

- 1. Auflage 2008
- 2. Auflage 2010

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 12426 8

eBook: ISBN 978 3 503 12642 2

ISSN 1617-4860

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2010

www.ESV.info

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Geleitwort

Seit der im Jahr 2005 erfolgten Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen ist ein Paradigmenwechsel im öffentlichen Rechnungswesen sichtbar geworden. Für die ehemals kameral geprägte kommunale Rechnungslegung ist seither in sämtlichen Bundesländern ein rechtlicher Rahmen für die Einführung der Doppik geschaffen worden. Auch die staatliche Ebene, für die inzwischen die Grundsätze staatlicher Doppik geschaffen wurden, ist dieser Entwicklung gefolgt. Nachdem der Stadtstaat Hamburg schon im Jahr 2006 eine Eröffnungsbilanz vorgelegt hat, liegt mit der Eröffnungsbilanz des Landes Hessen nun auch bereits die erste Vermögensrechnung eines deutschen Flächenlandes vor.

Die auf den ersten Blick sehr homogen verlaufende Reform der öffentlichen Rechnungslegung offenbart auf den zweiten Blick jedoch sehr heterogene Ausgestaltungen. Da bestehende Ausgestaltungsalternativen von den Bundesländern unterschiedlich ausgeübt wurden bestehen zwischen den verschiedenen Regelwerken zur kommunalen Doppik im Detail zahlreiche Unterschiede. Es bleibt abzuwarten, ob der in jüngster Zeit unternommene Versuch, der zu beobachtenden Tendenz divergierender Entwicklungen mit den Grundsätzen staatlicher Doppik entgegenzuwirken, eine Ausstrahlungswirkung auf die gesamte öffentliche Rechnungslegung entfalten wird. Solange es jedoch an einem Rahmenkonzept für die öffentliche Rechnungslegung fehlt, werden sich insbesondere zur Behandlung spezifisch öffentlicher Fragestellungen unterschiedliche Regelungen finden lassen.

Auf internationaler Ebene befasst sich derzeit der International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS-Board) mit der Entwicklung eines solchen Rahmenkonzepts für die öffentliche Rechnungslegung. Nachdem dieses Gremium mit den IPSAS bereits ein anerkanntes Set von Standards für die öffentliche Rechnungslegung entwickelt hat, wird nun an einem Public Sector Framework gearbeitet. Die Arbeiten und Diskussionen im Zusammenhang mit diesem Projekt zeigen, dass es dabei fundierter Überlegungen bedarf. So ist deutlich geworden, dass eine Anwendbarkeit der privatwirtschaftlichen Rechnungslegungstheorie im Detail analysiert werden muss.

Die vorliegende Abhandlung über Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung zeigt aktuelle Entwicklungen auf und veranschaulicht bestehende Unterschiede. Weil zudem jene Grundlagen dargelegt werden, die für das Verständnis und die Interpretation von öffentlichen Jahresabschlüssen hilfreich erscheinen, leistet das Buch einen wertvollen Beitrag zu den derzeit dringenden Fragestellungen der öffentlichen Rechnungslegung.

Stuttgart im Mai 2010

Thomas Müller-Marqués Berger
Deutsches Mitglied im IPSAS-Board

Vorwort zur 2. Auflage

In den letzten Jahren ist die Verbreitung der Doppik in der öffentlichen Rechnungslegung kontinuierlich vorangeschritten, was mit einer zunehmenden Berücksichtigung der Spezifika des öffentlichen Sektors einhergegangen ist. Es ist jedoch wenig überraschend, dass jene spezifisch öffentlichen Fragestellungen, in denen eine Anleihe an privatwirtschaftliche Grundsätze als nicht möglich oder nicht nahe liegend erscheint, Anwender und ihre Berater vor Probleme stellt.

In der hiermit vorliegenden zweiten Auflage der „Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“ sind auf der Grundlage einer Analyse über den aktuellen Reformstand der öffentlichen Rechnungslegung zunächst die für die Entwicklung und Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen erforderlichen betriebswirtschaftlichen Grundlagen zusammengefasst dargestellt. Anschließend werden mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) und den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) zwei Ansätze zur öffentlichen Rechnungslegung zusammenfassend dargestellt. Darauf aufbauend wird ein Rechnungslegungsansatz für Gebietskörperschaften abgeleitet. Die Ableitung eines solchen Ansatzes relativiert die Gefahr, dass durch eine unreflektierte Übertragung von erwerbswirtschaftlichen Prinzipien auf den öffentlichen Bereich mit unverhältnismäßigem Aufwand ein Rechenwerk ohne relevanten Aussagegehalt erstellt wird.

Neben gebotenen Aktualisierungen lag der Schwerpunkte der Überarbeitung dieser Auflage in der Erweiterung der Kapitel über das NKF und die IPSAS. Aktualisierungen und Erweiterungen sind insbesondere hinsichtlich des Reformstandes der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland, der Grundsätze für die öffentliche Konzernrechnungslegung sowie der Thematik Verschuldung und Nachhaltigkeit geboten. Darüberhinaus waren die Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf das NKF zu thematisieren. Für ihre nachhaltige Unterstützung gilt mein Dank Herrn StB Univ.-Prof. Dr. Volker Breithecker, Herrn WP/StB Prof. Dr. Peter Oser sowie Herrn Dr. Jens Heiling.

Stuttgart im Mai 2010

Dr. Holger Wirtz

Vorwort zur 1. Auflage

Die öffentliche Rechnungslegung erfährt seit einigen Jahren tiefgreifende Veränderungen. So findet in der Rechnungslegung von Kommunen, Bundesländern und Hochschulen ein Paradigmenwechsel von der Kameralistik hin zu einer an kaufmännischen Grundsätzen ausgerichteten Doppik statt. Dabei finden die Spezifika des öffentlichen Sektors jedoch keine hinreichende Berücksichtigung, weil die verwendeten Rechnungslegungsgrundsätze (noch) sehr stark an die Rechnungslegungsgrundsätze für den unternehmerischen Bereich angelehnt sind.

Eine Tendenz, den Besonderheiten des öffentlichen Sektors in Ansätzen wie dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) oder den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) verstärkt Rechnung zu tragen, ist jedoch unverkennbar. Ziel dieser Arbeit über die Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) ist es, zu mehr Klarheit über eine zweckmäßige Ausgestaltung der öffentlichen Rechnungslegung beizutragen. Auf diese Weise wird ein Beitrag zum Verständnis und zur Entwicklung von hinreichend konzeptgeleiteten Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung angestrebt.

Die vorliegende Arbeit wurde von der Mercator School of Management der Universität Duisburg-Essen als Dissertation angenommen. Besonders herzlich möchte ich meinem Doktorvater Herrn Steuerberater Professor Dr. Volker Breithecker für seine engagierte Unterstützung bei der Durchführung des Promotionsverfahrens danken. Er hat die Entstehung meiner Arbeit mit großem Interesse verfolgt, stand mir stets mit Rat und Tat hilfreich zur Seite und hat mir gleichzeitig jede gewünschte Freiheit gewährt. Mein Dank gilt weiterhin Frau Professorin Dr. Annette G. Köhler und Herrn Professor Dr. Michael Wohlgemuth.

Nicht zuletzt möchte ich meinen Eltern für ihre Unterstützung und meinen Freunden für die gewährte Diskussionsbereitschaft danken. Wegen ihrer stetigen Gesprächsbereitschaft gilt dies insbesondere für Miriam Rokitta, Britta Strauch und Philipp Ohmen.

Duisburg im April 2008

Holger Wirtz

Inhaltsübersicht

1	Spezifika der öffentliche Rechnungslegung	1
1.1	Zum Begriff der öffentlichen Rechnungslegung.....	1
1.2	Besonderheiten der öffentlichen Hand.....	3
1.3	Spezifische Probleme der Bilanzierung	10
2	Reformstand der öffentlichen Rechnungslegung	13
2.1	Reformen der öffentlichen Rechnungslegung im Überblick	13
2.2	Doppikeinführung in deutschen Kommunen	15
2.3	Staatlichen Rechnungslegung in Deutschland	18
2.4	Entwicklung internationaler Standards	22
2.5	Reformen und ihre Referenzmodelle	24
3	Betriebswirtschaftliche Theorie der Rechnungslegung	29
3.1	Ableitung von Rechnungslegungsgrundsätzen	31
3.2	Systematisierung von Rechnungslegungsgrundsätzen.....	41
3.3	Betriebswirtschaftliche Jahresabschlussauffassungen	55
3.4	Weitere Aspekte der Rechnungslegungstheorie.....	68
3.5	Zusammenfassung der Ergebnisse	80
4	Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)	83
4.1	Grundlagen	83
4.2	Kodifizierte Rechnungslegungsgrundsätze	87
4.3	Lösungen für spezifische Probleme	109
5	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	119
5.1	Grundlagen	119
5.2	Kodifizierte Rechnungslegungsgrundsätze	125
5.3	Lösungen für spezifische Probleme	144
6	Deduktiver Rechnungslegungsansatz für Gebietskörperschaften.....	153
6.1	Zweckbestimmung der öffentlichen Rechnungslegung	153
6.2	Zieldefinition für die öffentliche Rechnungslegung	172
6.3	Allgemeine Grundsätze der öffentlichen Rechnungslegung.....	180
6.4	Rechnungslegungsgrundsätze für spezifische Probleme.....	204
6.5	Würdigung von NKF und IPSAS.....	216
7	Thesenförmige Zusammenfassung	225
Anhang	229
Anhang 1:	Formulierung eines Rahmenkonzepts	229
Anhang 2:	Synoptischer Vergleich von NKF, IPSAS und GoöB	233
Anhang 3:	Auswirkungen durch das BilMoG auf das NKF	239

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Vorwort zur 2. Auflage	VII
Vorwort zur 1. Auflage	IX
Inhaltsübersicht	XI
Inhaltsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Symbolverzeichnis	XVIII
Darstellungsverzeichnis	XIX
1 Spezifika der öffentliche Rechnungslegung	1
1.1 Zum Begriff der öffentlichen Rechnungslegung.....	1
1.2 Besonderheiten der öffentlichen Hand	3
Exkurs: Ausfallrisiko öffentlicher Verbindlichkeiten	6
1.3 Spezifische Probleme der Bilanzierung	10
2 Reformstand der öffentlichen Rechnungslegung	13
2.1 Reformen der öffentlichen Rechnungslegung im Überblick	13
2.2 Doppikeinführung in deutschen Kommunen	15
2.3 Staatlichen Rechnungslegung in Deutschland	18
2.4 Entwicklung internationaler Standards	22
2.5 Reformen und ihre Referenzmodelle	24
3 Betriebswirtschaftliche Theorie der Rechnungslegung	29
3.1 Ableitung von Rechnungslegungsgrundsätzen	31
3.1.1 Betriebswirtschaftlicher Rechnungszweck	34
3.1.2 Rechnungsziel	38
3.1.3 Rechnungslegungsgrundsätze	39
3.2 Systematisierung von Rechnungslegungsgrundsätzen.....	41
3.2.1 Ansatzgrundsätze	44
3.2.2 Definitions- und Bewertungsgrundsätze	46

Inhaltsverzeichnis

3.2.3	Kapitalerhaltungsgrundsätze	48
3.2.4	Informationsgrundsätze	50
3.2.5	Grundsätze der Finanzrechnung	52
3.2.6	Grundsätze der Konzernrechnungslegung	54
3.3	Betriebswirtschaftliche Jahresabschlussauffassungen	55
3.4	Weitere Aspekte der Rechnungslegungstheorie	68
3.4.1	Regulierungstheorie	68
3.4.2	Informationshaltigkeit der Rechnungslegung	70
3.4.3	Informationsökonomische Vorteilhaftigkeit	75
3.5	Zusammenfassung der Ergebnisse	80
4	Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)	83
4.1	Grundlagen	83
4.1.1	Normenübersicht	83
4.1.2	Adressaten und Rechnungszweck	84
4.2	Kodifizierte Rechnungslegungsgrundsätze	87
4.2.1	Ansatzgrundsätze	90
4.2.2	Definitions- und Bewertungsgrundsätze	94
4.2.3	Kapitalerhaltungsgrundsätze	97
4.2.4	Informationsgrundsätze	99
4.2.5	Grundsätze der Finanzrechnung	103
4.2.6	Grundsätze der Konzernrechnungslegung	104
4.3	Lösungen für spezifische Probleme	109
4.3.1	Einseitige Leistungsbeziehungen	109
4.3.2	Nutzungsorientierte öffentliche Immobilien	112
4.3.3	Kulturgüter	115
4.3.4	Aufwandsrückstellungen	117
4.3.5	Verschuldung und Nachhaltigkeit	118
5	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	119
5.1	Grundlagen	119
5.1.1	Normenübersicht	119
5.1.2	Adressaten und Rechnungszweck	123
5.2	Kodifizierte Rechnungslegungsgrundsätze	125
5.2.1	Ansatzgrundsätze	127
5.2.2	Definitions- und Bewertungsgrundsätze	131
5.2.3	Kapitalerhaltungsgrundsätze	136
5.2.4	Informationsgrundsätze	138

Inhaltsverzeichnis

5.2.5	Grundsätze der Finanzrechnung.....	141
5.2.6	Grundsätze der Konzernrechnungslegung	141
5.3	Lösungen für spezifische Probleme	144
5.3.1	Einseitige Leistungsbeziehungen	144
5.3.2	Nutzungsorientierte öffentliche Immobilien	146
5.3.3	Kulturgüter	148
5.3.4	Aufwandsrückstellungen.....	150
5.3.5	Verschuldung und Nachhaltigkeit.....	151
6	Deduktiver Rechnungslegungsansatz für Gebietskörperschaften.....	153
6.1	Zweckbestimmung der öffentlichen Rechnungslegung	153
6.1.1	Adressaten der öffentlichen Rechnungslegung	153
6.1.2	Einzelwirtschaftlicher Ansatz	159
6.1.2.1	Zweckvorstellungen von Aufsichtsbehörden.....	159
6.1.2.2	Zweckvorstellungen der Legislative	160
6.1.2.3	Zweckvorstellungen von Vertragspartnern	163
6.1.3	Gesamtwirtschaftlicher Ansatz	166
6.1.4	Rechnungszweck der öffentlichen Rechnungslegung.....	169
6.2	Zieldefinition für die öffentliche Rechnungslegung	172
6.2.1	Jahresabschlussauffassung	172
6.2.2	Erfolgs- und Eigenkapitalverständnis	176
6.3	Allgemeine Grundsätze der öffentlichen Rechnungslegung.....	180
6.3.1	Ansatzgrundsätze	180
6.3.2	Definitions- und Bewertungsgrundsätze	184
6.3.3	Kapitalerhaltungsgrundsätze	190
6.3.4	Informationsgrundsätze.....	193
6.3.5	Grundsätze der Finanzrechnung.....	198
6.3.6	Grundsätze der Konzernrechnungslegung	199
6.4	Rechnungslegungsgrundsätze für spezifische Probleme.....	204
6.4.1	Einseitige Leistungsbeziehungen	204
6.4.2	Nutzungsorientierte öffentliche Immobilien	208
6.4.3	Kulturgüter	210
6.4.4	Aufwandsrückstellungen.....	213
6.4.5	Verschuldung und Nachhaltigkeit.....	215
6.5	Würdigung von NKF und IPSAS.....	216
6.5.1	Würdigung des NKF	217
6.5.2	Würdigung der IPSAS.....	220
6.5.3	Vergleichende Würdigung	222
7	Thesenförmige Zusammenfassung	225

Inhaltsverzeichnis

Anhang	229
Anhang 1: Formulierung eines Rahmenkonzepts	229
Anhang 2: Synoptischer Vergleich von NKF, IPSAS und GoöB	233
Anhang 3: Auswirkungen durch das BilMoG auf das NKF	239
Literaturverzeichnis	243
Verzeichnis weiterer Quellen	275
Sachverzeichnis.....	281