FORSCHUNGSINSTITUT
FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNG
BEI DER HOCHSCHULE
FÜR VERWALTUNGSWISSENSCHAFTEN SPEYER

K. Lüder/C. Hinzmann/B. Kampmann/R. Otte

VERGLEICHENDE ANALYSE ÖFFENTLICHER RECHNUNGSSYSTEME

- KONZEPTIONELLE GRUNDLAGEN FÜR DAS STAATLICHE RECHNUNGSWESEN MIT BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

SPEYERER FORSCHUNGSBERICHTE 97

ISSN 0179-2326

K. Lüder/C. Hinzmann/B. Kampmann/R. Otte

Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme - Konzeptionelle Grundlagen für das staatliche Rechnungswesen mit besonderer Berücksichtigung der Bundesrepublik Deutschland

Speyerer Forschungsberichte 97

K. Lüder/C. Hinzmann/B. Kampmann/R. Otte

VERGLEICHENDE ANALYSE ÖFFENTLICHER RECHNUNGSSYSTEME

- Konzeptionelle Grundlagen für das staatliche Rechnungswesen mit besonderer Berücksichtigung der Bundesrepublik Deutschland

FORSCHUNGSINSTITUT FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNG
BEI DER HOCHSCHULE FÜR VERWALTUNGSWISSENSCHAFTEN SPEYER

1991

Projektleiter: Univ.-Prof. Dr. Klaus Lüder
Univ.-Prof. Dr. Hannes Streim

Projektmitarbeiter: Dipl.-Volkswirtin Christiane Hinzmann
Dipl.-Handelslehrerin Brigitte Kampmann
Dipl.-Kaufmann Dr. rer.pol. Ralph Otte

Druck und Verlag:
FORSCHUNGSINSTITUT FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNG
bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer

Alle Rechte vorbehalten

INHALTSVERZEICHNIS

VORWORT 1

1. EINLEITUNG 3

1.1 Ausgangslage und Problemstellung 3

1.2 Vorgehensweise und methodische Vorbemerkungen 6

2. DIE ZWECKE DES EXTERNEN STAATLICHEN RECHNUNGSWESENS UND DER INFORMATIONSBEDARF DER RECHNUNGSADRESSATEN 11

2.1 Vorbemerkung 11

2.2 Die Zwecke staatlicher Rechnungslegung auf der Beziehungsebene Parlament und Regierung 13

2.3 Die Zwecke staatlicher Rechnungslegung auf der Beziehungsebene Öffentlichkeit und Parlament 16

2.4 Die Deduktion zweckorientierter Anforderungen an den Informationsgehalt staatlicher Rechnungslegung 20

2.5 Die Prüfung der empirischen Relevanz der Anforderungen an den Informationsgehalt der staatlichen Rechnungslegung 25

2.6 Zwischenergebnis 27

3. RAHMENGRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG UND RECHNUNGSLEGUNG 29

3.1 Vorbemerkung 29

3.2 Die Gültigkeit traditioneller Budgetgrundsätze als Rahmengrundsätze für das externe staatliche Rechnungswesen 30

3.3 Die Gültigkeit privatwirtschaftlicher Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung für den staatlichen Bereich 34

3.4 Die Gültigkeit der angelsächsischen "Governmental Generally Accepted Accounting Principles" für das

externe staatliche Rechnungswesen in der Bundesrepublik Deutschland 40
3.5 Zwischenergebnis 43

4. DAS RECHNUNGSSYSTEM 44

4.1 Vorbemerkung 44
4.2 Die Bestandteile des Rechnungssystems 44
4.3 Die Darstellung alternativer Rechnungskonzepte für den öffentlichen Bereich 50
4.3.1 Das Zahlungskonzept 50
4.3.2 Das erweiterte Zahlungskonzept 50
4.3.3 Das Einnahmen-Ausgaben-Konzept 52
4.3.4 Das Kosten-Leistungs-Konzept 53
4.3.5 Das vollständige Aufwands-Ertrags-Konzept (Reinvermögenskonzept) 55
4.3.6 Praxisrelevante Modifikationen der Rechnungskonzepte 59
4.4 Der Informationsgehalt der Rechnungskonzepte im Vergleich 61
4.5 Meßobjekt und Meßzweck des Rechnungskonzeptes: "Interperiod Equity" 68
4.5.1 Die Grundidee 68
4.5.2 Die unterschiedlichen Operationalisierungsprobleme und -erfordernisse 71
4.6 Ansatz- und Bewertungsregeln (Definitionsgrundsätze) für Vermögen und Schulden sowie Aufwand und Ertrag 78
4.6.1 Ansatzgrundsätze 78
4.6.2 Bewertungsgrundsätze 90
4.7 Technische Aspekte der Ausgestaltung des Rechnungssystems 101
4.7.1 Rechentechnik 101
4.7.2 Fund-Accounting 111
4.8 Zwischenergebnis 115

5. RECHNUNGSLEGUNG 126

5.1 Vorbemerkung 126
5.2 Konsolidierungskreis 128
5.3 Konsolidierungsverfahren 138
5.4 Gesamt-Jahresabschluß 141
5.4.1 Jahresabschlußrechnungen 141
5.4.2 Erläuterungsbericht 159
5.4.3 Lagebericht 168
5.5 Prüfung des Gesamt-Jahresabschlusses 172
5.6 Zwischenergebnis 181

6. SCHNITTSTELLENPROBLEME 185

6.1 Vorbemerkung 185
6.2 Rechnungssystem und Budgetierungssystem 185
6.3 Rechnungssystem und internes Rechnungswesen 195
6.4 Nationales Rechnungssystem und ausländische Rechnungssysteme 201
6.5 Zwischenergebnis 209

7. VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE IMPLEMENTIERUNG IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND 210

7.1 Vorbemerkung 210
7.2 Haushaltsrechtliche Voraussetzungen 213
7.3 Anforderungen an die Datenbasis 229
7.4 Technische Voraussetzungen für die Implementierung 242
7.5 Zwischenergebnis 256

8. ZUSAMMENFASSUNG 259

LITERATURVERZEICHNIS 275

VORWORT

Der vorliegende Bericht enthält die Ergebnisse der IV. und letzten Phase[1] der von der Deutschen Forschungsgemeinschaft geförderten Studie

"Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme".

Nachdem in Phase I/II die staatlichen Rechnungssysteme westeuropäischer und nordamerikanischer Industrieländer erhoben und dokumentiert wurden (Speyerer Forschungsberichte Nr. 73, Bd. 1-6)[2] und in Phase III eine Querschnittsanalyse der vorgefundenen Rechnungspraktiken erfolgte (Speyerer Forschungsberichte Nr. 89)[3], wurden darauf aufbauend in Phase IV konzeptionelle Grundlagen für die Gestaltung des staatlichen Rechnungswesens entwickelt. Die erarbeiteten Vorschläge gelten zu einem erheblichen Teil unabhängig von speziellen politisch-administrativ-rechtlichen Rahmenbedingungen und damit länder-übergreifend. Soweit jedoch Rahmenbedingungen zu berücksichtigen waren, sind es die der Bundesrepublik Deutschland.

Die Ergebnisse der gesamten Studie – aber insbesondere ihr konzeptioneller Teil – werden hoffentlich dazu beitragen, die Diskussion um die künftige Gestaltung des staatlichen Rechnungswesens in Deutschland zu intensivieren und Änderungen einzuleiten. Dazu ist es hohe Zeit, wenn der Zweck des staatlichen Rechnungswesens nicht allein in der Rechtmäßigkeitskontrolle des Haushaltsvollzuges gesehen wird, sondern auch in der Gewinnung von Informationen über die Fi-

---

1 Eine Übersicht über die einzelnen Phasen der Studie findet sich in *Lüder* 1989c, S. 3 f.

2 Vgl. Speyerer Forschungsberichte Nr. 73, Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssystme – Länderberichte, Band 1: USA; Band 2: Kanada; Band 3: Frankreich und Großbritannien; Band 4: Dänemark; Band 5: Schweden; Band 6: Kommission der Europäischen Gemeinschaften.

3 Vgl. *Lüder u.a.*, 1990.

nanz- und Vermögenslage der staatlichen Gebietskörperschaften und über die Effizienz ihres Verwaltungshandelns.

Ohne die vielfältige Unterstützung durch die sachkundigen Hinweise unserer Gesprächs- und Diskussionspartner aus Praxis und Wissenschaft hätte dieses Projekt ebensowenig durchgeführt werden können wie ohne die finanzielle Hilfe der Deutschen Forschungsgemeinschaft. Dafür möchte ich im Namen aller Projektmitarbeiter herzlich danken. Ein ganz besonderer Dank gebührt meinem Co-Projektleiter Prof. Dr. Hannes Streim, der aufgrund seines Wechsels an die Universität Würzburg und der damit verbundenen zeitlichen Inanspruchnahme in der letzten Phase leider nicht mehr so intensiv an der Projektarbeit teilnehmen konnte, wie wir uns dies beide gewünscht hätten. Dennoch hat er auch die letzte Projektphase kritisch begleitet. Sein sachverständiges Urteil war stets wertvoll und seine Anregungen sind an vielen Stellen in das Projektergebnis eingeflossen.

Klaus Lüder

1. EINLEITUNG

1.1 AUSGANGSLAGE UND PROBLEMSTELLUNG

Die derzeitige staatliche Rechnungslegung in der Bundesrepublik Deutschland hat – sowohl im internationalen Vergleich als auch bei isolierter Betrachtung – nur einen eng begrenzten Informationswert. Die nach Artikel 114 (1) des Grundgesetzes (bzw. entsprechender Bestimmungen der Länderverfassungen) generalklauselartig geforderte umfassende Rechenschaft "über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden" wird durch die spezialgesetzlichen Vorschriften des Haushaltsrechts (insbes. des Haushaltsgrundsätzegesetzes, HGrG, der Bundeshaushaltsordnung, BHO und der Landeshaushaltsordnungen, LHO) sowie die ergänzenden Verwaltungsvorschriften teilweise erheblich eingeengt. So erfolgt die finanzielle Rechnungslegung der staatlichen Gebietskörperschaften in der Bundesrepublik Deutschland nach Teil IV der BHO/LHO durch[1]

- die Haushaltsrechnung, in der die Einnahmen und Ausgaben den Ansätzen des Haushaltsplans gegenübergestellt werden,
- den kassenmäßigen Abschluß, der sich zusammensetzt aus dem
  - * kassenmäßigen Jahresergebnis als Differenz der Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben (Zahlungssaldo),
  - * dem kassenmäßigen Gesamtergebnis als das um die noch nicht abgewickelten Ergebnisse früherer Jahre erweiterte kassenmäßige Jahresergebnis,
  - * und dem Finanzierungssaldo, der im wesentlichen den Umfang der Nettokreditaufnahme und die Änderungen der Rücklagen offenlegt,

---

1 Vgl. auch *Lüder* 1989 a, S. 1006 f.

- den Haushaltsabschluß, bestehend aus
  * dem rechnungsmäßigen Jahresergebnis, das dem kassenmäßigen Jahresergebnis zuzüglich der in Folgejahren noch abzuwickelnden Haushaltsreste gleicht und
  * dem rechnungsmäßigen Gesamtergebnis als dem um die noch abzuwickelnden Haushaltsreste erweiterten kassenmäßigen Gesamtergebnis und
- die Vermögensrechnung, die als Aktiva lediglich die liquiden Mittel und Liquiditätsreserven (Wertpapiere), Darlehnsforderungen, Beteiligungen (teilweise) und das Reinvermögen der Einheiten nach § 26 BHO/LHO enthält sowie als Passiva nur die Geldschulden ausweist. Sie enthält insbesondere kein Sachvermögen, nicht sämtliche Beteiligungen, keine Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Ansprüche und Verpflichtungen sowie keine ungewissen Verbindlichkeiten (Rückstellungen).

Nach dieser Grundstruktur veröffentlichen Bund und Länder alljährlich ihre Haushalts- und Vermögensrechnungen in einer sehr detaillierten und entsprechend umfangreichen[2] Form, die hinsichtlich ihres Informationsgehaltes dennoch sehr lückenhaft sind. Eindeutig im Mittelpunkt der Berichterstattung steht die detaillierte Gegenüberstellung der Plan- und Ist-Zahlungen in der Haushaltsrechnung.[3] Diese Art der Darstellung ermöglicht die rechtlich vorgeschriebene Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit und Rechtmäßigkeit der Haushaltsführung als Voraussetzung zur Entlastung der Regierung durch das Parlament. Über diese – zweifellos notwendige – Kontrolle der Haushalts- und Wirtschaftsführung hinaus erlauben die Jahresrechnungen kaum weitere Einblicke in das Finanzgebaren der staatlichen Gebietskörperschaften. Aufgrund der ausschließlichen Erfassung zahlungswirksamer Vorgänge wird nur ein eng begrenzter Ausschnitt der finanziellen Gesamtlage dokumen-

---

2 So hat beispielsweise die Jahresrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 1987 einen Umfang von etwa 2 200 Seiten; bei den Ländern ist die Situation ähnlich.

3 In der Jahresrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 1987 entfielen von den ca. 2 200 Seiten fast 2 000 Seiten auf den titelweisen Nachweis der Zahlungen.

tiert. Die finanziellen Folgen von Entscheidungen, die erst in künftigen Haushaltsjahren zu einem Zu- oder Abfluß von Mitteln führen, bleiben verborgen. Informationen darüber sind jedoch für die Akteure in Politik und Verwaltung in bezug auf ihre Entscheidungs- und Steuerungsfunktionen erforderlich. Der vermittelte Einblick in die finanzielle Lage muß demnach nicht nur der parlamentarischen Kontrolle genügen, sondern umfassend die finanzielle Situation einer Gebietskörperschaft widerspiegeln, um den beteiligten Entscheidungsträgern eine bessere Steuerung der finanziellen Ressourcen zu ermöglichen. Umfassende Information bedeutet beispielsweise Antwort auf die Frage nach der Höhe bereits bestehender Verpflichtungen, die künftig erfüllt werden müssen sowie nach dem Wert des eventuell dafür einsetzbaren Vermögens, generell also Informationen zur Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit. Ein Informationsinteresse hieran ist nicht nur bei Parlament, Regierung und Verwaltung anzunehmen, sondern kann durchaus auch in der Öffentlichkeit vermutet werden, wie einige empirische Untersuchungen[4] nahelegen:

> "The people needing such information include those who have primary responsibility for making and implementing government policies – the legislators and government managers – and those external to the government who are concerned with or affected by its policies – citizens, corporations, lenders, analysts and the media."[5]

Die Erkenntnis, daß staatliche finanzielle Rechnungslegung nicht nur der Haushaltskontrolle dienen solle, sondern darüber hinaus die Entscheidungs- und Steuerungsfunktion von Parlament und Regierung zu unterstützen sowie den Informationsinteressen der Öffentlichkeit zu entsprechen habe, hat in den vergangenen Jahren in einigen westlichen Industrieländern zu einer Umorientierung und Umstrukturierung des staatlichen Rechnungswesens geführt. Sofern Neukonzeptionen bereits implementiert sind, wie etwa in der Schweiz und in Großbritannien,

---

4 Vgl. z.B. *Jones* 1985 und *Carlson* 1983.

5 *Office of the Auditor General of Canada/United States General Accounting Office* 1986, p. iii.

teilweise auch in den Vereinigten Staaten und in Kanada, dominieren sie hinsichtlich ihres Informationsgehaltes die Rechnungslegungspraxis der staatlichen Gebietskörperschaften in der Bundesrepublik Deutschland. Gemeinsam ist diesen neueren Konzeptionen eine mehr oder weniger stark ausgeprägte Annäherung an Praktiken des kaufmännischen Rechnungswesens und der kaufmännischen Rechnungslegung.

Auch wenn die Rechnungssysteme und die Rechnungslegung anderer Länder im Vergleich zur Bundesrepublik Deutschland informativer sind, kann für keine dieser Konzeptionen eine Übertragung auf die staatlichen Gebietskörperschaften der Bundesrepublik Deutschland empfohlen werden. Einer Übertragung stehen (noch) vorhandene Schwachstellen oder länderspezifische Besonderheiten entgegen. Auch eine bloße Kopie des kaufmännischen Rechnungswesens kann nicht empfohlen werden, da Unterschiede zwischen den spezifischen Informationsinteressen gegenüber der Rechnungslegung von erwerbswirtschaftlichen Unternehmern einerseits (z.B. Besteuerung, Gewinnausschüttung) und der Rechnungslegung von staatlichen Gebietskörerschaften andererseits auch Unterschiede zwischen den jeweiligen Rechnungskonzeptionen erforderlich machen (können). Es bedarf daher der Entwicklung einer spezifischen Konzeption eines staatlichen Rechnungswesens und der daraus hervorgehenden Rechnungslegung, deren Informationsgehalt den Informationsbedarf weitestgehend befriedigt.

1.2 VORGEHENSWEISE UND METHODISCHE VORBEMERKUNGEN

Im Mittelpunkt der vorliegenden Untersuchung steht die Entwicklung der Konzeption eines externen staatlichen Rechnungswesens, d.h. der finanziellen Rechnungslegung nach außen. Den Ausgangspunkt zur Entwicklung dieser Konzeption bildet die Frage nach den Zwecken eines Rechnungswesens. Die Formulierung von Zwecken staatlicher Rechnungssysteme ist von grundlegender Bedeutung, da Inhalt, Umfang und

Aufbau eines Rechnungssystems sinnvoll nur an den zugrunde gelegten Zwecken ausgerichtet werden können. Diesem Problembereich ist Abschnitt 2. gewidmet. Der Ermittlung eines Zwecksystems staatlicher finanzieller Rechnungslegung wird der Informationsbedarf der Rechnungsadressaten zugrunde gelegt, wie er sich in Entscheidungsprozessen offenbart, die finanzielle Informationen notwendig machen. Der Informationsbedarf determiniert somit den Rechnungszweck, aus dem sich die inhaltlichen und formalen Anforderungen an das Rechnungssystem deduzieren lassen.[6] Abschließend wird die empirische Relevanz des auf diesem theoretischen Weg ermittelten Informationsbedarfs anhand der Ergebnisse von Untersuchungen überprüft, die sich mit der Ermittlung von Adressaten staatlicher Rechnungslegung und deren Informationsbedarf auseinandersetzen.

Aus den derart abgesicherten Erkenntnissen zum Informationsbedarf werden in Abschnitt 3. generelle Grundsätze für die Rechnungslegung formuliert, die formale und inhaltliche Mindestanforderungen an eine adressatenorientierte staatliche finanzielle Rechnungslegung darstellen. Derartige Mindestanforderungen gelten mit den nötigen Abänderungen universell für alle Rechnungssysteme, so daß für die hier zugrunde liegende Zielsetzung auf vergleichbare Rahmengrundsätze des privatwirtschaftlichen Rechnungswesens (z. B. die Grundsätze der Vollständigkeit und Richtigkeit) und des (ausländischen) öffentlichen Sektors (z. B. die "governmental generally accepted accounting principles" wie fair presentation, legal compliance usw.) zurückgegriffen werden kann und ihre Anwendbarkeit und Gültigkeit – u.U. in modifizierter Form – zu prüfen ist.

Auf dieser Grundlage wird in Abschnitt 4. geprüft, welche Merkmale das einem zweckkonformen, am Informationsbedarf orientierten Rechnungswesen zugrunde liegende Rechnungssystem aufweisen sollte. Ein Rechnungssystem wird geprägt durch seine einzelnen Bestandteile (Teilrechnungen wie die Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung), die von den einzelnen Bestandteilen erfaßten Daten ("Geschäftsvorfäl-

---

6 Vgl. zu dieser Vorgehensweise auch *Streim* 1986, S. 7 ff. und *Merschbächer* 1987, S. 134 ff.

le") und – primär – durch das angewandte Rechnungskonzept. Das Rechnungskonzept bestimmt, welche Vermögensgegenstände und Schulden sowie deren Bestandsveränderungen zu erfassen und zu bewerten sind, und wann und welche Transaktionen (mit und ohne Zahlungswirkung) zu berücksichtigen sind. Die Entwicklung eines Rechnungskonzeptes erfordert demnach die Formulierung konkreter Ansatz- und Bewertungsregeln für die Transaktionen, die von den einzelnen Teilrechnungen des Rechnungssystems zu erfassen sind. Neben diesen inhaltlichen Einzelgrundsätzen eines staatlichen Rechnungswesens sind in diesem Zusammenhang auch technische Aspekte der Ausgestaltung des Rechnungssystems von Relevanz, z.B. die Frage nach der zweckmäßigen Buchungstechnik (Doppik oder Kameralistik) oder der buchungsmäßigen Verknüpfung von Haushaltsplanung, -vollzug und Rechnungssystem.

Abschnitt 5. ist der sich aus Rechnungskonzept und Rechnungssystem ergebenden Rechnungslegung gewidmet. Dabei geht es nicht allein um Aufbau und Inhalt eines nach Abschnitt 4. vorgezeichneten Einzelabschlusses, sondern auch um die Einbeziehung und den Ausweis der gegenüber ihrer Trägerkörperschaft mehr oder weniger verselbständigten Einrichtungen (z.B. Bundes-/Landesbetriebe, Bundes-/Länderbeteiligungen) im Gesamt-Jahresabschluß der betreffenden Gebietskörperschaft. Dieser Aspekt problematisiert die – ebenfalls am Informationszweck zu orientierende – Abgrenzung des Konsolidierungskreises und die Auswahl adäquater Konsolidierungsverfahren, was zum Teil durch die parallele Anwendung inkongruenter Rechnungssysteme (z. B. Abweichungen zwischen der in Abschnitt 4. entwickelten Soll-Konzeption und den in den Konsolidierungskreis einbezogenen, nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnung legenden Einrichtungen) erschwert wird. Zur Vervollständigung des Jahresabschlusses werden neben den Anforderungen an Struktur und Inhalt der konsolidierten Teilrechnungen (Mindest-) Anforderungen an einen ergänzenden Erläuterungsbericht und einen Lagebericht formuliert. Den Abschluß des 5. Abschnittes bilden Fragen bezüglich der Prüfung des Gesamt-Jahresabschlusses sowohl hinsichtlich Inhalt und Umfang der Prüfung als auch hinsichtlich der prüfenden Institution(en).

Ein in der beschriebenen Vorgehensweise entwickeltes staatliches externes Rechnungswesen, das sowohl Planungs- als auch Kontrollaspekte in sich vereint, weist Überschneidungen zu ergänzenden Rechenwerken, insbesondere dem Budgetierungssystem und dem (wenn in der Bundesrepublik Deutschland auch nur rudimentär vorhandenen) staatlichen internen Rechnungswesen auf. Darüber hinaus durchbricht es die gegenwärtigen nationalen und internationalen Standards für das staatliche Rechnungswesen. Derartigen "Schnittstellenproblemen" zum Budgetierungssystem, zum internen Rechnungswesen und zur (national erreichten, international dagegen, insbes. EG-weit bisher nur für den privatwirtschaftlichen Bereich vollzogenen) Harmonisierung staatlicher Rechnungssysteme als "Randgebieten" des externen staatlichen Rechnungswesens ist der Abschnitt 6. gewidmet.

Abschnitt 7. prüft die Voraussetzungen, die gegeben sein müssen, um die entwickelte Soll-Konzeption eines externen staatlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland implementieren zu können. Hierbei handelt es sich im wesentlichen um Rahmenbedingungen formaler Art, wie der Umstellung der Datenerfassung von rein zahlungswirksamen Größen auf auch nicht-zahlungswirksame (ergebnis- und/ oder vermögenswirksame) Größen über die bisherige Erfassung hinaus, des Einsatzes geeigneter DV-Systeme und damit zusammenhängend der (De-) Zentralisation der Datenerfassung und -aufbereitung sowie insbesondere der Rechtsanpassung, seien es Gesetze (z.B. BHO/LHO) oder "nur" Verwaltungsvorschriften.

In Abschnitt 8. erfolgt eine Zusammenfassung der Ergebnisse dieses Berichts.

In der skizzierten Form werden Rechnungssystem und Rechnungslegung axiomatisch-deduktiv, zum Teil ergänzt durch empirische Ergebnisse, entwickelt. Die aus der "Natur der Sache" entwickelten Hypothesen über die Zweckelemente von Rechnungssystem und Rechnungslegung und ihre (deduktiv ermittelten) Bestandteile werden also nicht allein aus theoretischen Überlegungen abgeleitet, sondern unter Berücksichtigung empirischer Forschungsergebnisse (Fallstudien) formuliert.[7]

---

7 Vgl. *Lüder* 1989 und *Lüder* u.a. 1990.

Dieses Vorgehen stützt einerseits die Hypothesen und bietet die Gewähr für ein höheres Maß allgemeiner Anerkennung, andererseits erhöht es die empirische Relevanz der Untersuchungsergebnisse.

2. DIE ZWECKE DES EXTERNEN STAATLICHEN RECHNUNGSWESENS UND DER INFORMATIONSBEDARF DER RECHNUNGSADRESSATEN

2.1 VORBEMERKUNG

Um zu Entscheidungen über Anforderungen an den Inhalt eines externen staatlichen Rechnungswesens zu gelangen, müssen die mit dem Informationsinstrument 'Rechnungslegung' verfolgten Zwecke offengelegt werden, da ausschließlich auf dieser Grundlage ein zweckadäquates (d.h. am Informationsbedarf der Adressaten orientiertes) und widerspruchsfreies (d.h. konsistente Auswahl aus alternativen Abbildungsregeln) Regelsystem von Anforderungen an die Rechnungslegung deduktiv ermittelt werden kann.[8] Zur Entwicklung einer eindeutigen Zweckhierarchie – sowohl im Bereich des privatwirtschaftlichen als auch des staatlichen Rechnungswesens – hat in neuerer Zeit eine agency – theoretisch orientierte Betrachtungsweise eine dominierende Stellung eingenommen.[9] Die agency-Theorie, ursprünglich als Theorie der Unternehmung entwickelt[10], befaßt sich mit den spezifischen Problemen, die sich aus der Trennung zwischen Eigentum und Verfügungsgewalt über Ressourcen in Institutionen ergeben sowie der Suche nach geeigneten Anreiz- und Kontrollmechanismen zur Verringerung dieser Probleme, dem "principal (Eigentümer)- agent (Stellvertreter)-Konflikt."[11] Charakteri-

---

8 Vgl. z. B. *Baetge* 1986, S. 2 ff. und *Streim* 1986, S. 3 ff.

9 So z. B. bei *Streim* 1986 und 1988, *Ewert* 1986 und *Merschbächer* 1987. Im Gegensatz dazu steht z. B. die hermeneutische Methode, nach der die Rechnungslegungszwecke aus dem Wortsinn kodifizierter Vorschriften zum Rechnungswesen abgeleitet werden; vgl. dazu z.B. *Baetge* 1986, S. 4 f.

10 Vgl. *Jensen/Meckling* 1976.

11 Vgl. *Fama* 1980, S. 288 ff. und *Schneider* 1987, S. 553 ff. Daß diese Problematik heute fast die gesamte Unternehmenswirklichkeit betrifft, zeigt die Tatsache, daß agency-Probleme nur in vollständig mit Eigenkapital finanzierten Eigentümer-Unternehmen **nicht** auftreten.

stisches Merkmal der Eigentümer-Stellvertreter-Beziehung ist die Existenz von Auftragsbeziehungen zwischen einem Auftraggeber (principal) und einem Beauftragten (agent), der für seinen Auftraggeber zwischen verschiedenen Handlungsmöglichkeiten entscheidet. Es wird unterstellt, daß der Auftraggeber die Handlungen des Stellvertreters nicht vollständig beobachten kann. Es herrscht eine asymmetrische Informationsverteilung zu Lasten des Auftraggebers. In dieser Situation kann der Stellvertreter im Zuge der auf ihn delegierten Entscheidungskompetenz Handlungen zum Schaden seines Auftraggebers vornehmen. Die Agency-Theorie sucht (in ihrer normativen Ausprägung) nach Systemen, die den Auftraggeber vor solchem Schaden schützen. Dazu gehören neben Anreizsystemen auch Überwachungssysteme wie die finanzielle Rechnungslegung. Oberster Zweck der Rechnungslegung ist damit der Schutzzweck (in verschiedenen Ausprägungen), aus dem Schutzregeln, das sind letztlich die inhaltlichen Merkmale der Rechnungslegung, abzuleiten sind.

Die – stark verkürzt wiedergegebene – Grundstruktur des agency-Problems läßt sich mit einigen Modifikationen auf den staatlichen Bereich übertragen. Die Modifikationen betreffen speziell den Übergang von der beschriebenen abstrakt-singulären agency-Beziehung auf die vernetzten agency-Strukturen eines staatlichen Gemeinwesens. Um diese vernetzten Strukturen in überschaubarer Weise darstellen zu können, erfolgt eine gesonderte (partiale) Analyse der für parlamentarische Demokratien typischen mehrstufigen Auftragsbeziehung auf zwei Ebenen: dem durch Wahl begründeten Auftragsverhältnis zwischen Bürgern/Wählern als principals und Parlamentariern als agents und der darauf aufbauenden agency-Beziehung zwischen Parlament (principal) und dem letztlichen Entscheidungsträger Regierung (agent).[12]

---

12 Weitere Differenzierungen sind natürlich denkbar, so z. B. die Differenzierung der Exekutive nach Regierung (Gubernative) als principal und nachgeordneter Verwaltung als agent. Diese Unterscheidung wäre für die Entwicklung eines internen Rechnungswesens von Bedeutung, nicht jedoch für die hier angestrebte Konzeption eines externen staatlichen Rechnungswesens.

Für die Formulierung der konkreten Ausprägungen des Schutzzwecks wird die Darstellung dieses zweistufigen Zusammenhangs umgekehrt, d.h., vor der Beziehung Öffentlichkeit (Wähler) - Parlament werden zunächst die Zwecke staatlicher Rechnungslegung auf der Ebene Parlament-Regierung analysiert. Der Grund dafür ist darin zu sehen, daß in einer parlamentarischen Demokratie der ursprüngliche Prinzipal 'Bürger' seine politischen Vertreter wählt, die über Einzelprobleme in seinem Interesse entscheiden (sollen). An der finanzpolitischen Willensbildung sind Parlamentarier daher unmittelbarer beteiligt. In dieser für die Finanzwissenschaft üblichen engen Interpretation bezieht sich die finanzpolitische Willensbildung zunächst nur auf die Aufstellung und parlamentarische Beratung des Budgets. Das Parlament (als Vertreter der Öffentlichkeit) steht somit in einer unmittelbareren Auftragsbeziehung zur Regierung, als dies bei der Öffentlichkeit der Fall ist. Die weiterreichenden Einflußmöglichkeiten des Parlaments legen auch die Vermutung eines unmittelbareren Informationsbedarfs nahe, was auch durch die kodifizierten haushalts- und verfassungsrechtlichen Normen offensichtlich wird. Die rechtlichen Normen werden daher parallel zur agency-theoretischen Betrachtung in die Auswertung einbezogen. Die aus diesen Betrachtungen abgeleiteten Schutzregeln (Informationserfordernisse) werden abschließend anhand der Ergebnisse empirisch orientierter Untersuchungen auf ihre empirische Relevanz hin überprüft.

2.2 DIE ZWECKE STAATLICHER RECHNUNGSLEGUNG AUF DER BEZIEHUNGSEBENE PARLAMENT UND REGIERUNG

Um ihre Schutzzwecke zu entfalten, hat die Rechnunglegung in ihrer Funktion als Rechenschafts- bzw. Informationsinstrument den Rechnungsadressaten Informationen zu liefern, die den von diesen Adressaten zu treffenden Entscheidungen eine rationalere Grundlage geben. Rechenschaft und Information haben somit die Funktion, vor Fehlent-

scheidungen zu schützen, die ohne die Kenntnis der in der Rechnungslegung enthaltenen Informationen getroffen werden könnten.

Zu den klassischen Entscheidungskompetenzen der Parlamente in westlichen Demokratien zählt das Recht der Haushaltsbewilligung und damit verbunden das Recht zur Vollzugskontrolle des Haushalts. Das aus dem Schutzzweck zu formulierende Überwachungssystem hat somit Planungsaspekte und Kontrollaspekte zu vereinen.

Unter Planungsgesichtspunkten sind Informationen für die Parlamentarier entscheidungsrelevant, die ihnen eine rationale Wahl zwischen alternativen Maßnahmen (-bündeln) nach Art und Umfang ermöglichen. Darüber hinaus sind die unterschiedlich langfristigen finanziellen Auswirkungen der Entscheidungen von Bedeutung, die, entweder durch frühere Entscheidungen bedingt, den aktuellen Dispositionsspielraum begrenzen oder, aktuelle Entscheidungen betreffend, den zukünftigen Dispositionsspielraum einengen.[13] Liefert ein Rechnungsinstrument derartige Informationen, ermöglicht es dem Parlament "bessere" (rationalere) Haushalts-Bewilligungsentscheidungen in Richtung auf den fiktiven Idealzustand allokativer und distributiver Effizienz. Es schützt damit die Funktionsfähigkeit des Institutionensystems, die durch längerfristige "Mißwirtschaft" (hier ausgedrückt durch das Verhältnis zwischen erreichbarer und erreichter Effizienz) des Staates gefährdet werden kann (Funktionenschutz).

Unter Kontrollgesichtspunkten sind solche Informationen für die Parlamentarier relevant, die ihnen die Überwachung der Einhaltung der verbindlichen Vorgaben des Haushaltsgesetzes durch die Exekutive ermöglichen. Schutzwirkung entfaltet eine kontrollorientierte Rechnungslegung dann, wenn sie einen möglichen Mißbrauch des (trotz relativ detaillierter Vorgaben des Haushaltsgesetzes verbleibenden, sachlich begründeten) Entscheidungsspielraums der Exekutive zumindest soweit reduzieren kann, daß eigennutzorientierte (wohlfahrtsmindernde) Handlungen der Exekutivorgane offengelegt und entsprechend sanktioniert werden können. Als generelle Wohlfahrtsverluste (die sich im speziellen beispielsweise mit dem Schlagwort einer übermäßigen "consumption on

---

13 Vgl. auch *Anthony* 1978, S. 42 und *Freeman/Shoulders/Lynn* 1988, S. 29-35.

the job" skizzieren lassen) sind prinzipiell alle Handlungen mit finanziellen Folgen anzusehen, die den Mehrheitsinteressen zuwider laufen. Eine Rechnungslegung, die diese Informationsfunktion leistet, schützt die Allgemeinheit vor Vermögensverlusten (z. B. aufgrund sachlich ungerechtfertigter Steuererhöhungen) als konkreter Ausprägung allgemeiner Wohlfahrtsverluste. Der Schutz der Allgemeinheit impliziert einen Schutz der einzelnen Individuen vor derartigen Vermögensverlusten (Individualschutz).

Die beschriebenen Schutzzwecke haben in der Bundesrepublik Deutschland Verfassungsrang: Artikel 110 des Grundgesetzes (bzw. die entsprechenden Vorschriften der Länderverfassungen) schreibt vor, daß alle vorhersehbaren Einnahmen und Ausgaben veranschlagt und – eben vorhersehbar – in den Haushaltsplan eingestellt werden müssen. Ebenso erhält die Haushaltskontrolle durch Art. 114 GG (bzw. den entsprechenden Vorschriften der Länderverfassungen) Verfassungsrang, die eine umfassende Rechnungslegungspflicht über die Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden durch den Finanzminister gegenüber dem Parlament institutionell garantiert. Gleiches gilt für die Rechnungsprüfung durch die Rechnungshöfe. Die Verfassungsnormen zur Planung und Kontrolle des Finanzgebarens werden durch spezialgesetzliche Regelungen (HGrG, BHO/LHO) spezifiziert. Die durch Planung und Kontrolle angestrebte Schutzfunktion dokumentiert sich in den für die Haushaltsplanung explizit formulierten (und aufgrund des Haushaltszyklus' für die Haushaltskontrolle implizit geltenden) traditionellen Haushaltsgrundsätzen wie z. B. den Grundsätzen der Vollständigkeit, Genauigkeit und Klarheit. Dieser Funktion gerecht zu werden, setzt offensichtlich eine möglichst objektive Informationspolitik der Exekutive gegenüber der Legislative voraus.

2.3 DIE ZWECKE STAATLICHER RECHNUNGSLEGUNG AUF DER BEZIEHUNGSEBENE ÖFFENTLICHKEIT UND PARLAMENT

Erweitert man die enge, auf die parlamentarische Haushaltsberatung begrenzte Interpretation finanzpolitischer Willensbildung, gelangt man zu der für parlamentarische Demokratien ursprünglichen Form der agency-Beziehung zwischen Öffentlichkeit (Wählern) und Parlament. Das Zustandekommen der für die Grundstruktur des agency-Problems typischen Auftragsbeziehung läßt sich aus den effizienzsteigernden Vorteilen der Delegation herleiten, da einerseits im Interesse der Funktionsfähigkeit der Demokratie nicht alle betroffenen Individuen an staatlichen Entscheidungen beteiligt werden können und andererseits nicht jeder Bürger für die große Zahl der zu treffenden Entscheidungen die notwendige Zeit und die notwendigen Spezialkenntnisse aufbringen kann.[14] Die Delegation von Entscheidungsbefugnissen und die (freiwillige und unfreiwillige) Überlassung finanzieller Ressourcen birgt aufgrund asymmetrisch verteilter Information zu Lasten der Prinzipale die Gefahr von Wohlfahrtsverlusten. Im Eigeninteresse handelnde, nach den Erkenntnissen der ökonomischen Theorie der Demokratie[15] auf Anreize wie Macht, Prestige, Einkommen usw. reagierende Politiker können mit ihren Entscheidungen bei asymmetrischer Informationsverteilung den Mehrheitswillen unterlaufen. Soweit die Entscheidungen finanzielle Auswirkungen haben – was bei den meisten der Fall sein dürfte – bedarf es einer Berichterstattung über das staatliche Finanzgebaren, um das Informationsgefälle zu nivellieren und so vor Wohlfahrtsverlusten zu schützen. Der Öffentlichkeit, spezieller den stimmberechtigten Wählern als

---

14 Vgl. *von Arnim* 1977, S. 44. Der gleiche Einwand trifft im Grunde auch die Parlamentarier, denen es aufgrund ihrer ursprünglichen Qualifikation kaum möglich ist, sich zu Sachfragen kompetent zu äußern. Sie müssen ihre Meinung der ihrer sachverständigen Kollegen in den Fraktionen und Ausschüssen anschließen. Vgl. *Wittmann* 1983. S. 34 f.

15 Vgl. z. B. *Downs* 1968.

primären Trägern der Staatsgewalt, dient die Publizität des Finanzgebarens als Informationsquelle im (finanz-)politischen Willensbildungsprozeß. Finanzielle Informationen stellen den Willensbildungsprozeß des einzelnen auf eine rationalere Basis und versachlichen seine Wahlentscheidung, die nicht nur Legitimation für Zukunft (Planungsaspekt), sondern auch Kontrollakt gegenüber der bisherigen Regierungsarbeit ist (Kontrollaspekt).[16] Nach dieser demokratietheoretischen Betrachtung dient finanzielle Rechnungslegung auch auf der Beziehungsebene Öffentlichkeit – Parlament dem Schutz der Funktionsfähigkeit des Institutionssystems. Es ist jedoch zu beachten, daß dieser Zusammenhang im demokratietheoretischen Modell nur bei partialanalytischer Betrachtung der Wirkung von Rechnungslegungsinformationen auf das Wahlverhalten anzunehmen ist; bei totalanalytischer Betrachtung dominieren letztlich wohl andere Faktoren (z. B. soziologische, sozialpsychologische) das Wahlverhalten.[17] Angesichts der begrenzten direkten Steuerungsmöglichkeit staatlichen Handelns durch das Instrument 'Wahl', das als Steuerungs- und Kontrollinstrument in der Regel nur in mehrjährigen Abständen die Möglichkeit der (Ab-)Wahl von Mandatsträgern bietet und angesichts der offensichtlichen Tatsache, daß bei der Verschiedenheit der Lebensbereiche die wahlbestimmenden politischen, sozialen und wirtschaftlichen Interessenlagen nur teilweise in einem Informationsinstrument wie der finanziellen Rechnungslegung Berücksichtigung finden, scheint der Zweck des Funktionenschutzes durch Rechnungslegung wohl eher für die Beziehungsebene Parlament-Regierung von Relevanz zu sein. Auf der Beziehungsebene Öffentlichkeit-Parlament rückt vielmehr der Zweck des Individualschutzes in den Vordergrund: Soweit Individuen oder private Organisationen (z. B. Unternehmen) nach eigenem Ermessen darüber entscheiden können, ob sie dem Staat finanzielle Ressourcen zur Verfügung stellen oder nicht (z. B. als Anleihezeichner am Kapitalmarkt, als standortsuchende Unternehmen), haben sie einen Bedarf an entscheidungsrelevanten Informationen. Der Informationsbedarf bezieht sich allgemein auf Investitions- bzw. Desinvestitionsentscheidun-

---

16 Vgl. *Hett* 1987, S. 23 ff.

17 Vgl. ausführlicher *Wittmann* 1983, S. 26 ff.

gen, die – insbes. für international tätige Investoren – beispielsweise von der erwarteten künftigen Entwicklung der Zins- und Steuersätze beeinflußt werden. Werden diesbezügliche Informationen zur Verfügung gestellt, schützen sie insoweit vor Vermögensverlusten, als z.B. die einkommensmaximierende/steuerminimierende Anlage- bzw. Standortalternative realisiert werden kann.[18] Im Gegensatz zu diesen grundsätzlich freiwilligen Formen der Ressourcenüberlassung manifestiert sich der Zweck des Individualschutzes durch Rechnungslegung im Bereich der unfreiwilligen Ressourcenüberlassung – das betrifft insbes. die Besteuerung – unmittelbarer: Staatliche Gebietskörperschaften besitzen kraft gesetzlicher Ermächtigung das Recht, Steuern zu erheben. Soweit die steuerrechtlichen Vorschriften auf sie zutreffen, können sich Individuen und Institutionen (Unternehmen) weder der zwangsweisen Überlassung finanzieller Ressourcen entziehen, noch die Verwendung dieser Ressourcen unmittelbar beeinflussen. Unter allokativen Gesichtspunkten, d.h. unter dem Aspekt einer präferenzentsprechenden optimalen Höhe und Zusammensetzung der privaten und öffentlichen Güter und Dienstleistungen sowie unter distributiven Gesichtspunkten, d. h. unter dem Aspekt der "gerechten" Verteilung der Güter und Leistungen sind Informationen relevant, die die allokative und distributive Effizienz staatlichen Handelns offenlegen. Diese Überlegung, wie sie bereits im Zusammenhang mit dem Funktionenschutz angesprochen wurde, liegt den angelsächsichen 'accountability'-Ansätzen zur öffentlichen Rechnungslegung zugrunde.[19] Wer zwangsweise finanzielle Ressourcen in Form von Steuern zur Verfügung stellt, hat Anspruch auf Rechenschaft (accountability, stewardship) über die Verwendung dieser Mittel, um bei – tatsächlicher oder subjektiv empfundener – mangelhafter Bewirtschaftung dieser Mittel die trotz der zwangsweisen Überlassung der finanziellen Ressourcen verbleibenden Einflußmöglichkeiten auf die Ressourcenverwendung (z. B. Abwanderung von Unternehmen, veränderte Wahlentscheidungen der Bürger) zu nutzen, um sich vor Vermögens-/Einkom-

---

18 Entscheidungsrelevant ist natürlich nicht allein der Erwartungswert von Einkommen oder Steuerlast, sondern auch die als Risiko zu bezeichnenden möglichen Abweichungen davon.

19 Vgl. GASB 1987a, S. 3 ff. mit weiteren Nachweisen.

mensverlusten durch staatliche "Mißwirtschaft" zu schützen. Ein finanzielles Rechnungssystem, das diese Informationen liefert, schützt den einzelnen (Individualschutz) bzw. die Allgemeinheit (erweiterter Individualschutz) vor (vermeidbaren) Vermögensverlusten aufgrund staatlichen Handelns. Eine Voraussetzung dafür ist die Offenlegung staatlichen Finanzgebarens **auch** gegenüber der Öffentlichkeit. Die Offenlegung des exekutivischen Handelns gegenüber dem Parlament allein ist nicht ausreichend, da das Parlament aufgrund seiner Budgetkompetenz selbst im Bereich der Ressourcenverteilung dispositiv tätig wird. Hervorzuheben ist, daß sich die Öffentlichkeit nicht nur aus betroffenen Individuen (z. B. Wähler, Steuerzahler) und privaten Institutionen (z. B. Unternehmen) zusammensetzt, sondern daß der Kreis der zu informierenden Öffentlichkeit auch solche Individuen/Institutionen umfaßt, die durch Analyse und Aufbereitung der staatlichen Rechnungslegung die finanziellen Informationen für die letztlich Betroffenen entscheidungsspezifisch transformieren. Dazu zählen in erster Linie die Medien und Interessenverbände, aber auch professionelle Finanzanalysten und Wissenschaftler. Prüfungsinstitutionen wie die Rechnungshöfe nehmen hier eine Zwischenstellung ein, da ihre Berichterstattung sowohl an das Parlament als auch an die Öffentlichkeit gerichtet ist.

Inwieweit die Öffentlichkeit einen rechtlich kodifizierten Anspruch auf finanzielle Rechnungslegung hat, läßt sich im Unterschied zum Informationsanspruch des Parlaments nicht unmittelbar aus dem Wortlaut sowohl der einfachen Gesetze als auch des Grundgesetzes/der Länderverfassungen herleiten. Ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf umfassende Information wird im Schriftum[20] im allgemeinen aus dem Demokratieprinzip (Art. 20 GG) hergeleitet. Als Konkretisierungen des demokratischen Prinzips werden das Wahlrecht (Art. 20, Abs. 2 GG) und das Recht auf Teilhabe am politischen Willensbildungsprozeß durch freie Meinungsbildung und -äußerung (Art. 5, Abs. 1 GG) in Verbindung mit dem Grundsatz der Öffentlichkeit der Parlamentsverhandlun-

---

20 Vgl. z. B. *von Arnim* 1978 und 1981 und *von Beyme* 1980.

gen (Art. 42, Abs. 1 GG) und dem Repräsentationsprinzip (Art. 38, Abs. 1) herangezogen.[21]

Aus diesen Konkretisierungen wird eine Informationspflicht der Exekutive abgeleitet, um den Willensbildungsprozeß und letztlich die Wahlentscheidung auf eine rationalere Basis zu stellen und die politische Kontrolle durch den Wähler, die aufgrund der Freiheit des Mandats nicht unmittelbar erfolgen kann, zu ermöglichen.[22] Staatliche Informationspflicht erweitert somit demokratische Partizipationsmöglichkeiten. "Auf den Staat (im weitesten Sinne) bezogen, verlangt dies die grundsätzliche Publizität seiner Aktivitäten."[23]

2.4 DIE DEDUKTION ZWECKORIENTIERTER ANFORDERUNGEN AN DEN INFORMATIONSGEHALT STAATLICHER RECHNUNGSLEGUNG

Dem Schutzzweck in seinen verschiedenen Ausprägungen (Funktionenschutz, Individualschutz) kann ein Informationsinstrument wie die staatliche finanzielle Rechnungslegung nur insoweit gerecht werden, wie sich staatliche Maßnahmen und ihre künftigen Auswirkungen monetär quantifizieren lassen. Gegenstand der Rechnungslegung ist somit das Finanzgebaren des Staates. Dabei hat die Rechnungslegung das Finanzgebaren entsprechend dem Informationsbedarf verschiedener Adressaten(-gruppen) unter verschiedenen Aspekten (Planung und Kontrolle) Rechnung zu tragen.

Für die Adressatengruppe der Parlamentarier beispielsweise wurde oben im Zusammenhang mit Planungs- und Steuerungsaufgaben festgehalten, daß für Haushalts-Bewilligungsentscheidungen Informationen darüber notwendig sind, inwieweit Handlungsalternativen den aktuellen

---

21 So z. B. *von Arnim* 1981, S. 23 ff. und 31 ff.

22 Vgl. *von Arnim* 1981, S. 36 f. mit weiteren Nachweisen.

23 Vgl. *von Arnim* 1981, S. 35.

Dispositionsspielraum belasten, bzw. ob und inwieweit aufgrund von Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre, die durch die Wahl einer Handlungsalternative ausgelöst werden, auch in Zukunft Leistungen erbracht und eingegangene Verpflichtungen erfüllt werden können. Zur Zielgröße der staatlichen Rechnungslegung werden damit Informationen über die "Kosten"[24] (im Sinne der Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabengebiete) einzelner Maßnahmen sowie über die künftige finanzielle Leistungs- und Lebensfähigkeit des Gemeinwesens.[25] Hinsichtlich seiner Kontrollfunktion sind für das Parlament Informationen relevant, die die Rechtmäßigkeit der Mittelverwendung in dem durch das Haushaltsgesetz vorgegebenen Rahmen dokumentieren. Zur Zielgröße der Rechnungslegung wird hier der Nachweis der Übereinstimmung bzw. Abweichung zwischen Haushaltsansätzen und Haushaltsvollzug (Einhaltung des Budgets). In der Ausübung ihrer Kontrollfunktion werden die Parlamente durch Aufsichts- und Prüfungsinstitutionen wie den Rechnungshöfen unterstützt. Diese wachen – nach deutschem Haushaltsrecht – auch über die Einhaltung der Grundsätze "der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit" (Art. 114 (2) GG, § 6 HGrG bzw. § 7 BHO/LHO i. V. m. § 90 Ziff. 3 BHO/LHO). Dadurch wird auch der Nachweis der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns zur Zielgröße der Rechnungslegung.

Bei den verschiedenen zur 'Öffentlichkeit' zusammengefaßten Adressatengruppen (Bürger, Wähler, Steuerzahler, Leistungsempfänger, Anleihezeichner, Unternehmen und "Informationsintermediäre" wie den Medien, Interessenverbänden und Analysten) sind ebenfalls für Planungs- und/oder Kontrollzwecke entscheidungsrelevante Informationen von Interesse. Der Informationsbedarf richtet sich hier – wenn auch in unterschiedlicher Form und in unterschiedlichem Ausmaß – grundsätzlich auf die gleichen Zielgrößen wie der Informationsbedarf des Parlaments. Diese Hypothese trifft auf die (nach ihren Interessenlagen offen-

---

24 Kosten sind hier nicht, wie im betriebswirtschaftlichen Schrifttum allgemein definiert, die im Rahmen der Leistungserstellung verbrauchten bewerteten Ressourcen, sondern nur die für die Leistungserstellung anfallenden Ausgaben.

25 Vgl. auch *Anthony* 1978, S. 48.

sichtlich inhomogenen Gruppen der) Rechnungsadressaten Bürger/ Wähler/Steuerzahler/Leistungsempfänger/Unternehmen usw. – also alle von staatlichen Entscheidungen letztlich betroffenen Individuen und Institutionen – mit unterschiedlicher Gewichtung gleichermaßen zu: Wer akzeptiert als Wähler eine dauerhaft subjektiv als Fehldistribution und/oder -allokation empfundene Verwendung von Haushaltsmitteln, welcher Steuerzahler (auch Unternehmen) stört sich nicht an einem (soweit monetär überhaupt meßbaren) "Mißverhältnis" zwischen Input und Output als Maß wirtschaftlichen Verwaltungshandelns, welchen Anleihezeichner und Leistungsempfänger interessiert nicht die künftige Leistungs- und Lebensfähigkeit "seines" Gemeinwesens? Allenfalls die Rechtmäßigkeit des Haushaltsvollzugs i. S. der Übereinstimmung von Plan- und Ist-Zahlungen spielt eine (scheinbar) untergeordnete Rolle als Zielgröße der Rechnungslegung. Die Rechtmäßigkeitskontrolle ist im Zuge der Delegation (auch) der Kontrollbefugnisse auf das Parlament zumindest mittelbar für die Öffentlichkeit von Interesse. Für die Medien, Interessenverbände usw., oben als Informationsintermediäre bezeichnet, gelten identische Informationsfunktionen staatlicher Rechnungslegung. In ihrer Transformationsfunktion kommt ihnen im Interesse der anderen Adressaten lediglich die zusätzliche Aufgabe zu, den Informationsgehalt der in der Rechnungslegung enthaltenen Größen durch Umformungen und Analysen derart zu erhöhen, daß aus diesen Größen mehr als in ihrer ursprünglichen Form erkennbar wird.

Anhaltspunkte zur Beurteilung des Finanzgebarens anhand der genannten Zielgrößen

- Einhaltung des Budgets bzw. Haushaltskontrolle,
- zukünftige Leistungs- bzw. Lebensfähigkeit,
- Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns und
- Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabengebiete

liefert die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage als Oberbegriff zur Finanz-, Vermögens- und Ergebnislage als Teillagen. Instrumente zur Darstellung dieser Teillagen sind entsprechend ausgestaltete (Haushalts-) Finanz-, Vermögens- und Ergebnisrechnungen.

Die Haushaltsrechnung traditioneller Form weist die Einzahlungen und Auszahlungen entsprechend den haushaltsrechtlichen Erfordernissen nach. Hier erfolgt die der Gliederung des Haushaltsplans entsprechende detaillierte Gegenüberstellung von geplanten und tatsächlichen Zahlungen (im Haushaltsrecht in Abweichung von der betriebswirtschaftlichen Terminologie als "Einnahmen" und "Ausgaben" bezeichnet). In dieser Form wird die Haushaltsrechnung dem Informationsziel hinsichtlich der Übereinstimmung zwischen Haushaltsansätzen und Haushaltsvollzug gerecht.

Durch Aggregation der detailliert nachgewiesenen Zahlungen und durch eine entsprechende Umstrukturierung der Rechengrößen läßt sich aus der Haushaltsrechnung die Finanzrechnung entwickeln. In Abhängigkeit von ihrer Struktur weist sie die Finanzmittelquellen (z.B. Eigen- und Fremdfinanzierung) und die Finanzmittelverwendung des Rechnungsjahres nach und wird somit dem Informationsziel des Nachweises der Mittelverteilung auf verschiedene Aufgabenbereiche gerecht.

Der Vermögensrechnung kommt zur Darstellung der Vermögenslage die Aufgabe zu, sämtliche (bilanziell erfaßbaren) Vermögensteile und Schulden auszuweisen. Ein vollständiger Nachweis des Bestandes an Vermögen und Schulden erlaubt Rückschlüsse auf das künftige Nutzungspotential (Vermögen) und die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre (Schulden) und dient damit dem Informationsziel der Darstellung der zukünftigen Leistungs- bzw. Lebensfähigkeit. Im Zeitvergleich liefert der vollständige Vermögens- und Schuldennachweis – in Abhängigkeit von der Bilanzgliederung – Anhaltspunkte zum Grad der Kapitalerhaltung und damit auch Anhaltspunkte zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns.

Einen detaillierteren Einblick in die Wirtschaftlichkeit und die künftige Leistungsfähigkeit kann die Ergebnisrechnung liefern. Aus der Gegenüberstellung der hier erfaßten Erträge und Aufwendungen werden die Quellen der Wertebildung und die Ursachen des Werteverzehrs ersichtlich. Bei entsprechender Strukturierung und vollständiger Aufwands- und Ertragserfassung werden Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen verbessert und Anhaltspunkte für die künftige Leistungsfähigkeit gegeben.

Die Möglichkeiten, anhand der genannten Teilrechnungen das staatliche Finanzgebaren zutreffend zu beurteilen, sind in mehrfacher Hinsicht beschränkt. Zunächst stellt sich das grundlegende Problem, daß der Entscheidungsbezug der Informationsziele in die Zukunft gerichtet ist,[26] das Material dagegen, das die Rechnungslegung zur Darstellung der Lage zur Verfügung stellt, gänzlich oder doch überwiegend aus Vergangenheitsgrößen stammt. Das nicht zu lösende Prognoseproblem steht somit der Befriedigung der Informationsbedürfnisse entgegen. Die angestrebte Darstellung der Lage kann deshalb nur durch akzeptable Näherungsrechnungen bestmöglichst approximiert werden. Darüber hinaus müssen diese Näherungsrechnungen möglichst universell die Informationsbedürfnisse aller möglichen Rechnungsadressaten berücksichtigen. Daß die Entscheidungssituationen und damit die Informationsbedürfnisse der Rechnungsadressaten zum Teil erheblich voneinander abweichen, ist evident. Das durch die Rechnungslegung vermittelte Bild des staatlichen Finanzgebarens muß sich daher auf eine "allgemeine" Darstellung der Lage und damit auf Anhaltspunkte zu ihrer Beurteilung beschränken. Unmittelbar adressaten- und entscheidungsspezifische Informationen lassen sich erst durch eine entsprechende Analyse (ggf. von Spezialisten z.B. der Medien oder Interessenverbände durchgeführt) oder durch ergänzende Spezialberichte (z.B. Subventionsbericht) gewinnen.[27] Diese Einschränkung soll keinesfalls die Anforderungen an den Aussagegehalt der Rechnungslegung reduzieren, vielmehr hat die universelle Darstellung des Finanzgebarens so zu erfolgen, daß der Analyseaufwand (und zugleich die Gefahr einer Fehlinterpretation) der Rechnungslegung für die einzelnen Rechnungsadressaten insgesamt minimiert wird.

---

26 Einzig die Haushaltskontrolle ist - sofern man sie auf die reine Ordnungsmäßigkeitsprüfung beschränkt - vergangenheitsbezogen.

27 Andererseits kann es nicht das Ziel einer allgmeinen Rechnungslegung sein, die Informationsinteressen einzelner Adressaten, die u.U. mit denen anderer konfligieren, zu befriedigen, da es als hervorragende Aufgabe der Rechnungslegung angesehen wird, die unterschiedlichen Entscheidungsprozesse unterschiedlicher Adressaten zu objektivieren.

2.5 DIE PRÜFUNG DER EMPIRISCHEN RELEVANZ DER ANFORDERUNGEN AN DEN INFORMATIONSGEHALT DER STAATLICHEN RECHNUNGSLEGUNG

Zur Überprüfung der empirischen Relevanz der oben formulierten Anforderungen an den Informationsgehalt staatlicher Rechnungslegung werden im folgenden die Ergebnisse einiger empirischer Untersuchungen[28] vorgestellt, die aus Befragungen möglicher Rechnungsadressaten zu ihrem Informationsbedarf in bezug auf die staatliche Rechnungslegung ebenfalls Anforderungen an den Informationsgehalt entwickelt haben.

Eine der herausragenden Untersuchungen auf diesem Gebiet ist die in den USA und Kanada unter der Leitung des *Office of the Auditor General of Canada* und des *United States General Accounting Office* durchgeführte Studie zur Rechnungslegung des kanadischen und U.S.-amerikanischen Bundes, die "Federal Government Reporting Study" (FGRS).[29] Die dort ermittelten Rechnungsadressaten (user-groups) sind in drei Gruppen zusammengefaßt:

- Das Parlament und die Regierung (mit ihrer nachgeordneten Verwaltung),
- die Bürger und die Unternehmen und
- die Medien, Analysten und Interessenverbände.

Das Parlament benötigt finanzielle Informationen zur Beschlußfassung und Vollzugskontrolle des Haushalts, die Regierung hat einen Informationsbedarf hinsichtlich der Beurteilung und Auswahl zu ergreifender Maßnahmen. Damit weist die FGRS für die Adressatengruppe

---

28 Theoretisch-konzeptionelle Untersuchungen auf diesem Gebiet, die in ihrer Vorgehensweise der in 2.4 beschriebenen entsprechen, sind u.a. von *Anthony* 1978 und 1983, *Drebin/Chan/Ferguson* 1981 und *Holder* 1980 durchgeführt worden.

29 *Office of the Auditor General of Canada/United States General Accounting Office* 1986.

Parlament/Regierung die o.g. Funktionen staatlicher Rechnungslegung (Einhaltung des Budgets, zukünftige Leistungsfähigkeit, Mittelverteilung auf verschiedene Aufgabenbereiche, Wirtschaftlichkeit) auch empirisch nach.

Das Interesse der Bürger und Unternehmen an finanziellen Informationen richtet sich darauf, die Auswirkungen der Staatstätigkeit, z. B. hinsichtlich der Entwicklung der Inflationsrate, der Steuersätze, der Zinsen und der Wechselkurse, antizipieren zu können, um u.a. auf dieser Grundlage Wahlentscheidungen sowie Investitions- und Finanzierungsentscheidungen treffen zu können. Die vier Funktionen sind von der staatlichen Rechnungslegung demnach auch im Hinblick auf den Informationsbedarf der Bürger und Unternehmen – wenn auch gegenüber den staatlichen Stellen mit anderer Gewichtung (z.B. Haushaltskontrolle) – zu erfüllen.

Die Informationsbeschaffung der Medien, Analysten und Interessenverbände hat zwar keinen unmittelbaren Entscheidungsbezug, diese Rechnungsadressaten erbringen jedoch durch ihre Analysetätigkeit wesentliche Transformationsleistungen für die anderen Adressatengruppen. Der empirische Befund der FGRS zeigt auf, daß die Medien, Analysten und Interessenverbände als Informationsvermittler sowohl für die staatlichen als auch für die sonstigen Rechnungsadressaten von Bedeutung sind: Bürger und Unternehmen benötigen die Analysen der Medien und Experten wegen der Komplexität der Berichterstattung des Bundes; Parlament, Regierung und Verwaltung sind auf die Berichterstattung der Medien und Analysten angewiesen, da hier auch über die staatliche finanzielle Rechnungslegung hinaus gehende Informationen über die Auswirkungen staatlichen Handelns einfließen. Aufgrund ihrer ausschließlichen Transformationsfunktion für andere sind der Informationsbedarf und damit die von der staatlichen Rechnungslegung zu erfüllenden Informationsfunktionen für die Informationsintermediäre identisch mit denen der übrigen Rechnungsadressaten.

Die Befragungen im Rahmen der FGRS ergaben einen Bedarf an einem "... comprehensive but concise Annual Financial Report ... to provide a broad and complete picture and understanding of the government's many and varied activities and resulting overall financial position

..."[30] Die aus den Befragungsergebnissen entwickelte Rechnungslegungskonzeption der FGRS enthält (speziell für die U.S.-amerikanische Teilstudie[31]) als Rechnungsinstrumente

- eine Haushaltsrechnung (statement of outlays and receipts),
- eine Finanzrechnung (statement of changes in financial position),
- eine Vermögensrechnung (statement of financial position) und
- eine Ergebnisrechnung (statement of operations).

Die inhaltlichen Anforderungen an diese Teilrechnungen entsprechen den oben in 2.4 formulierten.

Andere empirische Untersuchungen zur Ermittlung von Adressaten staatlicher (und kommunaler) Rechnungslegung und ihres Informationsbedarfs, so z.B. die Arbeiten von *Jones u.a.* und *Carlson*[32], kommen, soweit sie einzelnen Teilbereichen der FGRS entsprechen, zu ähnlichen Ergebnissen.

2.6 ZWISCHENERGEBNIS

Die eingangs kurz skizzierte staatliche Rechnungslegung der Bundesrepublik Deutschland in ihrer gegenwärtigen Form ist auf die haushaltsrechtlichen Erfordernisse der Budgetkontrolle beschränkt. Die Informationsfunktion der Rechnungslegung erschöpft sich im Nachweis der ordnungsmäßigen Haushaltsführung. Dieser Nachweis ist zweifellos bedeutsam, der hier zugrunde gelegte agency-theoretische Ansatz und die daraus abgeleiteten (Schutz-) Zwecke erweitern die Funktionen der staatlichen finanziellen Rechnungslegung jedoch erheblich. Die von den

---

30 *Office of the Auditor General of Canada/United States General Accounting Office* 1986, S.v.

31 Die kanadische Teilstudie weist einige Abweichungen auf, die inhaltlich jedoch nicht von Bedeutung sind.

32 Vgl. *Jones u.a.* 1985 und *Carlson* 1983.

Adressaten staatlicher Finanzberichterstattung zu treffenden Entscheidungen (z.B. durch das Parlament, Wahlentscheidungen von Bürgern, Standortentscheidungen von Unternehmen) offenbaren einen Informationsbedarf, der über die überwiegend formale Ordnungsmäßigkeitskontrolle hinaus stärker inhaltlich, ergebnisorientiert ausgerichtet ist. Dies ist sowohl auf der Beziehungsebene Parlament-Regierung (2.2) als auch auf der Beziehungsebene Öffentlichkeit-Parlament (2.3) nachweisbar. Im Mittelpunkt des Informationsinteresses aller Rechnungsadressaten steht das staatliche Finanzgebaren und seine Auswirkungen insgesamt. Der aus theoretischen Überlegungen abgeleitete vermutete Informationsbedarf läßt sich als verfassungsrechtlich kodifizierter Informationsanspruch belegen (für das Parlament unmittelbarer als für die Öffentlichkeit).

Anhaltspunkte zur Beurteilung des Finanzgebarens liefert die Darstellung der wirtschaftlichen Lage, d.h. der Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage (und ihr jeweiliges Zustandekommen). Geeignete Instrumente zur Darstellung dieser Teillagen sind entsprechend ausgestaltete (Haushalts-) Finanz-, Vermögens- und Ergebnisrechnungen. Konkretisierungen zur Ausgestaltung der einzelnen Rechnungen lassen sich aus den informationellen Zielgrößen

- Einhaltung des Budgets,
- künftige Leistungs- bzw. Lebensfähigkeit,
- Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns und
- Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabengebiete

herleiten.

Diese Zielgrößen sind - mit unterschiedlicher Gewichtung - für sämtliche Rechnungsadressaten trotz offensichtlich unterschiedlicher Interessenlagen (z.B. Leistungsempfänger und Steuerzahler) von Interesse (2.4).

Die empirische Relevanz dieser Anforderungen an den Informationsgehalt der staatlichen Rechnungslegung läßt sich anhand einschlägiger Untersuchungsergebnisse belegen (2.5).

3. RAHMENGRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BUCHFÜHRUNG UND RECHNUNGSLEGUNG

3.1 VORBEMERKUNG

Um aus dem in Abschnitt 2. entwickelten Zielsystem staatlicher Rechnungslegung und dem daraus abgeleiteten Instrumentarium zur Darstellung des Finanzgebarens und seiner Auswirkungen ein System konkreter Abbildungsregeln (Rechnungssystem, Abschnitt 4.) zu entwickeln, werden in diesem Abschnitt zunächst Mindestanforderungen an Inhalt und Form des Rechnungs-Instrumentariums formuliert. Derartige Mindestanforderungen, hier in Anlehnung an das Schrifttum zur privatwirtschaftlichen Rechnungslegung als Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung bezeichnet, formulieren als "Bindeglied" in der Deduktionskette zwischen Zwecksystem und Rechnungssystem generalklauselartige Normen, nach denen das Rechnungssystem zweckkonform auszugestalten ist. Als ausschließlich zweckspezifische Normen sind diese Rahmengrundsätze zugleich instituionen-unspezifisch. D.h., bei kongruenten Zwecksystemen des externen Rechnungswesens gelten die Rahmengrundsätze universell, unabhängig davon, ob es sich bei der rechnungslegenden Institution um eine privatwirtschaftliche Unternehmung oder um eine kommunale oder staatliche Gebietskörperschaft (sowohl auf nationaler wie auch auf internationaler Ebene) handelt. Daß die Zwecksysteme des externen Rechnungswesens (nicht die der gesamten rechnungslegenden Institution!) von privatwirtschaftlichen Unternehmen und von Gebietskörperschaften durchaus kongruent sind (Schutz der Unternehmensgläubiger und -gesellschafter im privatwirtschaftlichen Bereich, Schutz des Parlaments und der Öffentlichkeit im staatlichen Bereich), ist mehrfach nachgewiesen wor-

den[33]; daß sie auch im internationalen Vergleich übereinstimmen, wurde bereits in Abschnitt 2.5 gezeigt.[34]

Diese Übereinstimmungen führen zu folgendem Vorgehen: Zunächst wird die Eignung traditioneller Budgetgrundsätze als Grundsätze staatlicher Rechnungslegung untersucht. Als Kontrollinstrument des Haushaltsvollzugs ist die staatliche Rechnungslegung Spiegelbild des Budgets im Budgetkreislauf. Aus Gründen der Kompatibilität müssen daher beide Rechenwerke gleichen Grundsätzen entsprechen (3.2). Ergänzend erlauben die o.g. Übereinstimmungen eine Überprüfung der Eignung und der Gültigkeit der privatwirtschaftlichen Rahmengrundsätze (3.3) und der nordamerikanischen "Governmental Generally Accepted Accounting Principles" (3.4) für den staatlichen Bereich der Bundesrepublik Deutschland.

3.2 DIE GÜLTIGKEIT TRADITIONELLER BUDGETGRUNDSÄTZE ALS RAHMENGRUNDSÄTZE FÜR DAS EXTERNE STAATLICHE RECHNUNGSWESEN

Von den hier zu untersuchenden traditionellen Budgetgrundsätzen[35] interessieren allein diejenigen, die im Rahmen der kurzfristigen Haushaltsplanung nicht ausschließlich unter Aspekten der Aufstellung, Feststellung und Ausführung des Haushalts relevant sind, sondern darüber hinaus auch für die Rechenschaft und Kontrolle, allgemeiner: die Rechnungslegung, von Bedeutung sind. Danach scheiden hier die Grundsätze der Vorherigkeit und Genauigkeit (mit dem damit zusammenhängenden Jährlichkeitsgrundsatz) als reine Planungsgrundsätze sowie der Grund-

---

33 Vgl. z.B. *Streim* 1986, S. 16 ff., *Anthony* 1980, S. 83 ff. und *ders.* 1987, S. 75 ff. Anderer Ansicht sind z.B. *Oettle* 1984 und 1987, *Mülhaupt* 1985, *Mautz* 1990.

34 Vgl. besonders die dort zitierte Studie des Office of the Auditor General of Canada und des U.S. General Accounting Office.

35 Vgl. im Überblick z.B. *Wittmann* 1983, S. 180 ff. oder *Andel* 1983, S. 68 ff.

satz der (quantitativen, qualitativen und zeitlichen) Spezialität als reiner Ausführungsgrundsatz von vornherein aus. Für die Rechnungslegung möglicherweise relevante Budgetgrundsätze sind demnach der inhaltlich orientierte Grundsatz der Vollständigkeit, die formal orientierten Grundsätze der Einheit[36] und Klarheit bzw. Übersichtlichkeit sowie der den gesamten Budgetzyklus umspannende Grundsatz der Öffentlichkeit.

Der Grundsatz der **Vollständigkeit** hat nicht nur für die Planung, die Feststellung und den Vollzug des Haushalts Verfassungsrang (Art. 110 Abs. 1 GG), sondern zwingend auch für die Rechnungslegung (Art. 114 Abs. 1 GG). Nach diesem Grundsatz ist die Gesamtheit der finanziellen Verhältnisse einer Gebietskörperschaft zu erfassen. Dazu gehören neben den Einnahmen und Ausgaben auch das Vermögen und die Schulden sowie diesbezügliche Veränderungen (Art. 114 Abs. 1 GG). "Nur ein umfassender Haushaltsplan kann widerspiegeln, was mit ihm politisch wirklich gewollt ist und tatsächlich getan wird, d.h. der politischen Budgetfunktion Rechnung tragen."[37] Eine analog umfassende Rechnungslegung läßt dementsprechend erkennen, ob das politisch Gewollte auch tatsächlich ausgeführt worden ist. Darüber hinaus offenbart nur eine vollständige Haushaltsplanung und -kontrolle (durch Rechnungslegung), daß es keine Bereiche staatlicher Aktivität gibt, die als "Schattenhaushalte" ein verselbständigtes, unkontrollierbares Eigenleben führen. Der Vollständigkeitsgrundsatz der kurzfristigen Haushaltsplanung gilt demnach unmodifiziert[38] auch für den Bereich der staatlichen finanziellen Rechnungslegung. Dieses Erfordernis ist evident, denn eine unvollständige Rechnungslegung verhindert partiell die Haushaltskontrolle.

Der Grundsatz der **Einheit** verlangt, alle veranschlagten Einnahmen und Ausgaben in einem einzigen Haushaltsplan zu veranschlagen. Die (unsaldierte) Zusammenfassung in einem Haushaltsplan ermöglicht eine

---

36 Einschließlich des für die Rechnungslegung irrelevanten Grundsatzes der Nonaffektation.

37 *Senf* 1977, S. 393.

38 D.h., als Ausnahmen vom Vollständigkeitsgrundsatz der Rechnungslegung können allenfalls diejenigen zugelassen werden, die auch im Bereich der Haushaltsplanung zugelassen sind.

Gesamtschau über die geplanten Maßnahmen finanzieller Art in (finanz-) politischer und ökonomischer Hinsicht. Die formale Zusammenfassung dieser Maßnahmen in der staatlichen Rechnungslegung gewährleistet eine entsprechende Gesamtschau über die durchgeführten Entscheidungen und ermöglicht dadurch die Beurteilung des Finanzgebarens insgesamt. Der Grundsatz der Einheit ist somit als formales Kriterium ergänzender Teil des inhaltlichen Erfordernisses der Vollständigkeit[39] und damit in gleicher Weise sowohl Grundsatz der Haushaltsplanung als auch der Rechnungslegung.

Die technische Umsetzung des Einheitsgrundsatzes sowohl in der Haushaltsplanung als auch in der Rechnungslegung kann jedoch angesichts der Fülle von Informationsquellen nicht als Zusammenfassung aller relevanten Teilrechnungen in einem einzigen Dokument verstanden werden. Der Einheitsgrundsatz ist "durch eine Synthese der Vielzahl der Dokumente zu ersetzen."[40] Dies bedeutet eine Interpretation des Einheitsgrundsatzes dahingehend, daß die Informationsbeschaffung von einer zusammenfassenden Gesamtschau bis hin zu detaillierten Teilrechnungen grundsätzlich ohne größere Schwierigkeiten ermöglicht wird. Andernfalls, d.h. bei einer auch technisch so verstandenen formalen Einheitlichkeit, würde der korrespondierende Grundsatz der Klarheit bzw. Übersichtlichkeit verletzt.

Der Grundsatz der **Klarheit/Übersichtlichkeit** postuliert eine übersichtliche Gliederung und Ordnung des Haushaltsplanes, die eine aussagefähige Darstellung von Mittelherkunft und -verwendung ermöglicht. Entscheidend für die Aussagekraft sowohl des Haushaltsplans als auch der Rechnungslegung im Sinne des Klarheitsgrundsatzes ist das Aggregationsniveau der erfaßten Daten. Eine zu detaillierte Gliederung behindert den Gesamtüberblick, bei nur wenigen Globalziffern gehen unter Umständen wichtige Informationen verloren. Der Grundsatz der Klarheit bzw. Übersichtlichkeit zielt mit dem Grundsatz der Einheit

---

39 Einheitlichkeit allein sichert nicht zugleich die Vollständigkeit, da voneinander getrennte Haushaltspläne und -rechnungen je in sich vollständig sein können. Vgl. *Senf* 1977, S. 398.

40 *Senf* 1977, S. 393.

unter formalen Gesichtspunkten in dieselbe Richtung: Die Forderung nach Detailinformation einerseits und Gesamtüberblick andererseits soll die Berichterstattung informativ und zugleich transparent machen. Klarheit bzw. Übersichtlichkeit sind zweifellos nicht nur im Rahmen der kurzfristigen Haushaltsplanung erforderlich, sondern zählen ebenso zu den informatorischen und analytischen Erfordernissen der Rechnungslegung.

Nach dem Grundsatz der **Öffentlichkeit** hat sich die Haushaltsführung derart in der Öffentlichkeit abzuspielen, daß grundsätzlich ein zutreffendes Bild des Finanzgebarens einer Gebietskörperschaft ersichtlich ist. "Dieses Postulat soll dazu dienen, einen der wichtigsten Bereiche des politischen, ökonomischen und sozialen Lebens so durchsichtig zu machen, daß jeder interessierte Bürger sich mühelos ein zutreffendes Bild über die öffentlichen Finanzen machen kann. Nur eine umfassende Budgetöffentlichkeit erhöht die instrumentale Effizienz des Haushaltsplans für die Ausgaben- und Einnahmenpolitik, d.h. für die Erfüllung der finanzpolitischen und wirtschaftspolitischen Budgetfunktionen. Nicht nur wird eine sachgerechte Diskussion und Kritik durch dazu berufene Fachleute ermöglicht mit der Folge einer rationelleren Planung und Gestaltung der Haushaltsführung, sondern auch bewirkt, daß die Chancen des Planungserfolges im privaten Sektor erhöht werden. Ferner bietet nur eine umfassende Informationsbasis die analytischen Möglichkeiten und Chancen einer direkten und indirekten Verwertbarkeit der budgetären Informationen für das Handeln der privaten Wirtschaftssubjekte, die für das Erreichen der finanz- und wirtschaftspolitischen Zielsetzungen von größter Bedeutung sind."[41] Öffentlichkeit in diesem von *Senf* aufgezeigten umfassenden Sinne bedeutet, alle Phasen des Haushaltszyklus' öffentlich zu machen. Nicht nur die Haushaltsplanung und der Haushaltsvollzug, sondern auch eine diesbezügliche Rechnungslegung als abschließende Phase des Haushaltskreislaufs sind in den Öffentlichkeits-

41 *Senf* 1977, S. 414 f.

grundsatz einzubeziehen, um der zitierten Zwecksetzung gerecht zu werden.[42]

3.3 DIE GÜLTIGKEIT PRIVATWIRTSCHAFTLICHER RAHMENGRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BUCHFÜHRUNG UND RECHNUNGSLEGUNG FÜR DEN STAATLICHEN BEREICH

Das einschlägige Schrifttum zum betriebswirtschaftlichen Rechnungswesen differenziert das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) in unterschiedlicher Weise. Unter den hier zu untersuchenden Rahmen-GoB werden im folgenden diejenigen Grundsätze behandelt, die grundlegende Anforderungen an die Rechnungslegung als Abbildungsmodell des finanziellen Geschehens betreffen. Das Schrifttum unterscheidet daneben oder alternativ häufig sog. Dokumentationsgrundsätze, Definitionsgrundsätze, Abgrenzungsgrundsätze usw.[43] Die dahinter stehenden Einzelgrundsätze lassen sich entweder als allgemeine Anforderungen unter die Rahmengrundsätze *im hier gebrauchten Sinne subsumieren* (z.B. der Dokumentationsgrundsatz) oder es handelt sich bereits um konkrete Abbildungsregeln, die die Behandlung von Einzelfällen vorschreiben (z.B. die Abgrenzungsgrundsätze). Auf letztere ist in Abschnitt 4. im Anschluß an die Skizzierung des Rechnungskonzeptes einzugehen.

Die Grundsätze der Dokumentation sind klar und unproblematisch. Sie entsprechen der primären Funktion der Buchführung, nämlich der planmäßigen Erfassung und systematischen Ordnung der Geschäftsvorfälle.[44] "Die Aufgabe jeder Dokumentation erstreckt sich auf (1)

---

42 Vgl. auch oben 2.3 zum Verhältnis zwischen Demokratieprinzip und staatlichen Rechnungslegung.

43 Vgl. z.B. *Baetge* 1986, *Leffson* 1987 und *Schildbach* 1987.

44 Vgl. *Leffson* 1987, S. 157.

Sammlung, Sichtung und Aufbereitung von Material, (2) zugriffsbereite Archivierung des Materials, (3) zweckgerichtete, d.h. adressatenorientierte systematische Aufzeichnung und inhaltliche Darstellung des Materials in Verbindung mit dessen Archivierung, (4) Schaffung eines Sicherungssystems für Dokumentation und Material und schließlich (5) Ablieferung der Dokumentationsergebnisse."[45]

An erster Stelle der Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung wird regelmäßig der Grundsatz der **Richtigkeit** genannt. Zugleich wird einschränkend hinzugefügt, daß es sich dabei nicht um eine absolute, sondern nur um eine relative Richtigkeit handelt. Absolute Richtigkeit im Sinne der uneingeschränkten Übereinstimmung des in der Rechnungslegung Abgebildeten mit der Realität kann es nicht geben, da die Transformation realer Vorgänge in die Geldgrößen der Rechnungslegung notwendigerweise eine subjektive, u.U. unrichtige Bewertung enthält. Mit der relativen Richtigkeit ist gemeint, daß die Abbildung der realökonomischen Sachverhalte diesbezüglichen Regeln, d.h. der anderen noch zu konkretisierenden Grundsätze der Buchführung und Rechnungslegung entspricht. Damit wird der Grundsatz der Richtigkeit zum Objektivierungsgrundsatz i.S. intersubjektiver Nachprüfbarkeit für den Rechnungsadressaten, der diese Regeln kennt.[46] Richtigkeit ist somit nur im Hinblick auf ein bestehendes Bezugssystem zu verstehen.

Ergänzt wird der Grundsatz der Richtigkeit durch den der **Willkürfreiheit**, wo eine sachlich-objektive Richtigkeit nicht zu ermitteln ist, d.h., wo das normierte Bezugssystem nicht anwendbar ist (z.B. bei in hohem Maße unsicheren Erwartungen über künftige Zahlungen). "In solchen Fällen hängt der Bilanzansatz von den subjektiven Schätzungen des Bilanzierenden ab. Aus diesem Grunde ist, um dem Grundsatz der Richtigkeit zu entsprechen, der « sachbezogene » Grundsatz der Objektivität durch den « personenbezogenen » Grundsatz der Willkürfreiheit

---

45 *Brunnmeier, Alfred J.*, Laufende Buchführung und Buchführungstätigkeit nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, unveröffentlichte Vervielfältigung, München 1977, S. 9, zitiert nach *Leffson* 1987, S. 157.

46 Vgl. *Baetge* 1986, S. 8.

zu ergänzen. Er verlangt, daß der Bilanzierende in diesen Fällen von ihm *für zutreffend gehaltene Annahmen zugrundelegt.*"[47] Der Grundsatz der Willkürfreiheit verlangt also, daß in die Rechnungslegung nur solche Werte eingehen, die aus realitätsnahen und für zutreffend gehaltenen Hypothesen abgeleitet sind.

Neben der Richtigkeit wird der Grundsatz der **Übersichtlichkeit** bzw. **Klarheit** im betriebswirtschaftlichen Schrifttum als einer der wichtigsten Grundsätze bezeichnet.[48] Nach dem Klarheitsgrundsatz hat die Rechnungslegung den Rechnungsadressaten verständliche, eindeutige (insbesondere also nicht irreführende) und hinreichend detaillierte Informationen zu geben, die übersichtlich geordnet sind. Der betriebswirtschaftliche GoB der Klarheit ist damit deckungsgleich mit dem finanzwissenschaftlichen Klarheitsgrundsatz der kurzfristigen Haushaltsplanung (s. o. 3.2).

Unmittelbar aus dem Grundsatz der Richtigkeit läßt sich der – ebenfalls bereits in 3.2 beschriebene – Grundsatz der **Vollständigkeit** herleiten. Eine unvollständige Rechnungslegung, die nicht alle relevanten Informationen erfaßt, kann nicht "richtig" sein. Für die Rechnungslegung bedeutet Vollständigkeit, daß alle buchungspflichtigen Vorfälle, das sind alle nach den übrigen GoB zu beachtenden Vermögens- und Schuldenänderungen (Aufwendungen und Erträge) sowie Vermögens- und Schuldenumschichtungen, ohne Ausnahme erfaßt werden. Dies gilt selbst für Vermögensgegenstände, denen kein Wertbetrag zukommt, wie z.B. vollständig abgeschriebene Anlagegegenstände. Diese sind mindestens mit einem Erinnerungswert auszuweisen, da die Rechnungslegung andernfalls unvollständig, unrichtig ist.[49]

Darüber hinaus soll die Rechnungslegung dem Grundsatz der **Vergleichbarkeit** genügen. Vergleichbarkeit der einzelnen Positionen der Rechnungslegung ist die Voraussetzung für sinnvolle Vergleiche der Rechnungslegungsinformationen im Zeitablauf und/oder "zwischenbetrieblich", d.h. auch zwischen Gebietskörperschaften. Vergleichbar be-

---

47 *Baetge* 1986, S. 8 f.

48 So z.B. bei *Leffson* 1987, S. 207.

49 Vgl. *Leffson* 1987, S. 220.

deutet, daß die abzubildenden Sachverhalte unter gleichen Bedingungen ermittelt und ausgewiesen werden, d.h. gleichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln unterliegen.

Diese Bedingungen sind gegeben, wenn dem Grundsatz der **Stetigkeit** Rechnung getragen wird. Folgt die Rechnungslegung immer (stetig) den gleichen Regeln, können Entwicklungen in der abzubildenden Realität verläßlicher dokumentiert werden, als wenn die Entwicklungen der Realität von Änderungen der Abbildungsregeln überlagert werden.[50] Der Grundsatz der Stetigkeit findet in sachlich begründeten Ausnahmefällen seine Grenzen. Durchbrechungen des Stetigkeitsgrundsatzes sind dann geboten, wenn ein Wechsel zwischen Ansatz-, Bewertungs- und/oder Ausweisregeln zu einer Erhöhung des Informationsgehaltes der Rechnungslegung, speziell zu einer klareren Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage führt. Andernfalls würden andere Grundsätze verletzt (z.B. Richtigkeit). Um trotz einer Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes den Grundsatz der Vergleichbarkeit zu wahren, müssen Veränderungen der Abbildungsregeln offengelegt, begründet und ihre Auswirkungen auf die Darstellung der Lage erläutert werden, um die Vergleichbarkeit mit der Vergangenheit herzustellen.

Eng mit dem Grundsatz der Stetigkeit verbunden ist der Grundsatz der **Unternehmensfortführung** (going concern concept). Durch die periodische, i.d.R. jährliche Rechnungslegung wird die Gesamtdauer des Bestehens eines Unternehmens in Teilperioden zerlegt. Diese Zerlegung in Einzelperioden birgt die Gefahr, daß der Inhalt aller Teilperioden nicht gleich dem Inhalt der Totalperiode sein könnte. Dieser Gefahr wird dadurch begegnet, daß die Schlußrechnung einer Periode mit der Eröffnungsrechnung der Folgeperiode identisch ist (sog. Bilanzidentität als formale Ausprägung der Stetigkeit). Der Grundsatz des going concern betrifft insbesondere die Bewertungsstetigkeit, z.T. auch die Ansatzstetigkeit. Ohne Fortführungsprinzip wäre der Ansatz von z.B. Bilanzierungshilfen und Kulanzrückstellungen, die im Zerschlagungsfall nicht zu Zahlungen führen, nicht möglich. Hinsichtlich der Bewertung verbietet das Fortführungsprinzip den Ansatz von am Rechnungsstichtag gelten-

50 Vgl. *Schildbach* 1987, S. 90.

den Zerschlagungswerten, die eine unrichtige Darstellung der Lage zur Folge hätten, sofern die Liquidation nicht tatsächlich geplant ist. Die mit einer stichtagsbezogenen Bewertung zu Zerschlagungswerten einhergehenden Unstetigkeiten behindern die Kongruenz der Darstellung zwischen der Summe der Einzelperioden und der Totalperiode.

In teilweisem Widerspruch zu den bisher genannten Grundsätzen steht der Grundsatz der **Wirtschaftlichkeit**.[51] Er fordert, daß bei der Informationsgewinnung der entstehende Nutzen und die damit verbundenen Aufwendungen gegeneinander abzuwägen sind. "Wirtschaftlich ist die Rechnungslegung, wenn die ihr zurechenbaren Informationserträge die Aufwendungen ihrer Erstellung übersteigen."[52] Die bei Beachtung des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes auftretenden Quantifizierungsprobleme sind - insbes. bei Anwendung im öffentlichen Bereich - zum Teil unlösbar. Zwar lassen sich die für ein Rechnungswesen erforderlichen Aufwendungen noch relativ unproblematisch ermitteln; der damit verbundene Informationsertrag ist jedoch - in der Terminologie der Nutzen/Kosten-Analyse - wegen des hohen Anteils externer (indirekter und intangibler) Nutzen nicht mehr zu ermitteln. Wegen der Quantifizierungsprobleme beim Informationsertrag sind einige Autoren[53] dazu übergegangen, den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit durch den der **Relevanz** bzw. **Wesentlichkeit** zu ersetzen. Als relevant werden im allgemeinen diejenigen Informationen angesehen, die in einer engen logischen Beziehung zu den verfolgten Informationszielen stehen. Damit werden grobe Anhaltspunkte dafür gegeben, inwieweit die anderen Grundsätze zu beachten sind.

Die hier beschriebenen betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung sind derart allgemeine Abbildungsregeln, daß sie Gültigkeit über den privatwirtschaftlichen Bereich hinaus beanspruchen können. Sie beschreiben unabhängig von konkreten Einzelregelungen die Grundvoraussetzungen einer "guten" (zweckmäßigen) Informationsvermittlung

---

51 Vgl. zum folgenden insbes. *Baetge* 1986, S. 9.

52 *Baetge* 1986, S. 9.

53 So z.B. *Baetge* 1986.

und erhalten bei der Übertragung auf den öffentlichen Bereich allenfalls eine andere Gewichtung, ohne daß dadurch ihre Gültigkeit eingeschränkt wird. Beispielsweise scheint es im Hinblick auf Gebietskörperschaften nicht erforderlich, den Grundsatz des going concern in Frage zu stellen. Insbesondere die fehlende Konkursfähigkeit der Gebietskörperschaften der Bundesrepublik Deutschland sichert die "Unternehmensfortführung". Anders verhält es sich dagegen z.B. mit dem Grundsatz der Klarheit bzw. Übersichtlichkeit. Bei der Konkretisierung dessen, was Klarheit und Übersichtlichkeit (insbes. Verständlichkeit) der Rechnungslegung inhaltlich bedeutet, wird als Maßstab der Verständlichkeit und Lesbarkeit im betriebswirtschaftlichen Schrifttum "der mit dem Lesen von Jahresabschlüssen vertraute Durchschnittsleser"[54] herangezogen. Dies impliziert, daß die Rechnungslegung für einen Nichtfachmann nicht lesbar und verständlich sein braucht, was für den staatlichen Bereich besondere Probleme aufwirft. Bei der auch an den interessierten Laien (Öffentlichkeit) gerichteten staatlichen Rechnungslegung kann nicht, wie im privatwirtschaftlichen Bereich, von sachverständigen Dritten ausgegangen werden. Andererseits führen überspannte Anforderungen an für jedermann verständliche Erläuterungen zur Unübersichtlichkeit (und sicherlich auch Unwirtschaftlichkeit) der Rechnungslegung. Dieses Dilemma läßt sich wohl nur mit Hilfe zusätzlicher Transformationsleistungen der in Abschnitt 2. als Informationsintermediäre bezeichneten Medien, Analysten usw. lösen.

---

54 *Ebenroth* 1986, S. 270.

3.4 DIE GÜLTIGKEIT DER ANGELSÄCHSISCHEN "GOVERNMENTAL GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES" FÜR DAS EXTERNE STAATLICHE RECHNUNGSWESEN IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

Rahmengrundsätze im (hier gebrauchten) Sinne grundlegender Anforderungen an die Informationsvermittlung sind im einschlägigen nordamerikanischen Schrifttum[55] nur in geringem Umfang systematisiert. Die sog. "Basic Governmental Accounting Principles", die dem Wortlaut nach am ehesten als Rahmengrundsätze zu bezeichnen wären,[56] umfassen überwiegend technisch-organisatorische Aspekte des Rechnungswesens und der Rechnungslegung, so z.B. das Fund-Accounting,[57] die Arten und die Anzahl von Fonds, Ansatz und Bewertung von Sachvermögen usw.[58] Lediglich das principle No. 1 des NCGA (National Council on Governmental Accounting[59])-Statements No. 1 von 1980 enthält einige als Generalklausel zu bezeichnende Rahmengrundsätze:

---

55 Vgl. z.B. *Bailey* 1987, *Governmental Accounting Standards Board (GASB)* 1987 und *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)* 1984.

56 "Generally accepted accounting principles (GAAP) are uniform minimum standards of and guidelines to financial accounting and reporting." National Council on Governmental Accounting, Statement 1, zitiert nach GASB 1987a, S. 35.

57 Vgl. dazu Abschnitt 4.5.3.

58 Vgl. die zwölf "Basic Governmental Accounting Principles" des *NCGA (National Council on Governmental Accounting)* – Statements No. 1 von 1980, hier zitiert nach *Bailey* 1987, S. 2.18 ff.

59 In den USA ist die Hoheit zur Entwicklung von Normen im Bereich des externen einzelstaatlichen und kommunalen Rechnungswesens und der Rechnunglegung ursprünglich dem NCGA übertragen worden. 1984 ging diese Funktion auf den GASB als Nachfolgeorganisation über. Der GASB ist ein Gremium von Fachleuten (i.d.R. Wirtschaftsprüfern und Wissenschaftlern), das Regeln, Richtlinien und Grundsätze für das externe Rechnungswesen entwickelt bzw. bereits bestehende verbessert. Dies geschieht durch die Veröffentlichung von statements, die

> "A governmental accounting system must make it possible both: (a) to present fairly and with full disclosure the financial position and results of financial operations of the funds and account groups of the governmental unit in conformity with generally accepted accounting principles; and (b) to determine and demonstrate compliance with finance-related legal and contractual provisions."[60]

Hieraus hat der GASB als "basic characteristics" einer adäquaten Rechnungslegung die folgenden Anforderungen abgeleitet: 'understandability', 'reliability', 'relevance', 'timeliness', 'consistency' und 'comparability'.[61]

In der zitierten Generalklausel finden sich die drei Rahmengrundsätze der 'fair presentation', full disclosure' und 'legal compliance'.

Der Grundsatz der **fair presentation** zielt auf eine Darstellung der Lage, die den für Ansatz, Bewertung und Ausweis geltenden Regeln entspricht – eben fair ist. Daß sich die "fairness" auf die anzuwendenden Abbildungsregeln bezieht, kommt auch in dem standardisierten Prüfungsvermerk der Abschlußprüfer zum Ausdruck: "In my opinion, these ... financial statements present fairly the financial position of the Government of ... in accordance with the stated accounting policies ..."[62] Der angelsächsische Grundsatz der fair presentation ist damit inhaltlich

---

die abschließende Stellungnahme des GASB zu spezifischen Problemfeldern des Rechnungswesens darstellen. Gegebenenfalls werden diese statements durch interpretations (Durchführungsverordnungen) ergänzt. Um möglichst viele der von der Rechnungslegung tangierten Adressatengruppen zu berücksichtigen, wird im Vorfeld der Verabschiedung eines statements zunächst ein Thesenpapier (discussion memorandum) erarbeitet, das die Problematik und mögliche Lösungsvorschläge enthält. Dieses Thesenpapier wird in einem erweiterten Expertengremium zu einem Vorentwurf (exposure draft) weiterentwickelt, der nach öffentlicher Anhörung ggf. modifiziert wird, um dann als mehrheitsfähiger (Kompromiß-)Beschluß verabschiedet zu werden (statement).

60 Zitiert nach *Bailey* 1987, S. 2.18.

61 GASB 1987a, S. 21 ff.

62 So z.B. im Prüfungsvermerk zur Jahresrechnung der kanadischen Provinz British Columbia, Public accounts, Vol. I, Victoria, jährlich.

deckungsgleich mit dem Grundsatz der Richtigkeit (vgl. Abschnitt 3.3) im Sinne einer relativen Wahrheit, d.h. einer Richtigkeit hinsichtlich der Abbildungsregeln.

Der Grundsatz der **full disclosure** umfaßt zwei Aspekte: In bezug auf das Rechnungssystem umfaßt er die Vollständigkeit aller buchungspflichtigen Vorfälle, in bezug auf die Rechnungslegung verlangt er die vollständige Offenlegung der finanziellen Gesamtsituation. Er vereint somit den in Abschnitt 3.2 genannten Grundsatz der Öffentlichkeit mit dem in Abschnitt 3.3 genannten Grundsatz der Vollständigkeit mit den jeweils dort beschriebenen inhaltlichen Ausprägungen.

Mit dem Grundsatz der **legal compliance** wird das in Abschnitt 2.4 formulierte Informationsziel des Nachweises der Übereinstimmung bzw. Abweichung zwischen Haushaltsansätzen und Haushaltsvollzug zum Rahmengrundsatz ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung erhoben. Die Betonung dieses Informationszieles ist vermutlich auf die traditionelle Funktion der Rechnungslegung als Instrument der Haushaltskontrolle zurückzuführen, die in den USA nach dem 'accountability'-(Rechenschafts-)Ansatz **auch** an die Öffentlichkeit gerichtet ist: "Governmental accountability is based on the belief that the citizenry has a « right to know », a right to receive openly declared facts that may lead to public debate by the citizens and their elected representatives."[63]

Die o.g. aus der Generalklausel abgeleiteten Grundsätze sind nach den Auslegungen des GASB[64] weitestgehend deckungsgleich mit den entsprechenden Rahmengrundsätzen der Abschnitte 3.2 und 3.3. So entsprechen sich understandability und Klarheit bzw. Übersichtlichkeit, reliability und Willkürfreiheit, relevance und Relevanz, consistency und Stetigkeit sowie comparability und Vergleichbarkeit. Der explizit formulierte Grundsatz der timeliness ist implizit Teil des Grundsatzes der Relevanz: Der Zeitraum zwischen dem Ende der Berichtsperiode und der Veröffentlichung der Rechnungslegung muß begrenzt werden, da nur eine "rechtzeitige" Veröffentlichung einen Informationsertrag erbringen kann.

---

63 GASB 1987a, S. 20.

64 GASB 1987a, S. 21 ff.

Aufgrund dieser breiten Übereinstimmungen können die angelsächsischen "Governmental-GAAP", soweit sie als Rahmengrundsätze im hier gebrauchten Sinne zu qualifizieren sind, Gültigkeit auch für die staatliche Rechnungslegung der Bundesrepublik Deutschland beanspruchen.

3.5 ZWISCHENERGEBNIS

Die hier aus dem Zwecksystem des 2. Abschnitts abgeleiteten Grundsätze bilden grundsätzliche Anforderungen an die Rechnungslegung, weshalb sie notwendigerweise recht allgemein formuliert sind. Die entsprechend dieser Grundsätze abzubildenden Sachverhalte sind daher noch wenig konkretisiert. Der hohe Abstraktionsgrad der Abbildungsregeln bedingt ihre universelle Gültigkeit im Haushalts- wie im Rechnungswesen, im staatlichen wie im privatwirtschaftlichen Bereich, national wie international. Es sind dies im wesentlichen die Grundsätze der

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Vollständigkeit,
- Klarheit bzw. Übersichtlichkeit,
- Vergleichbarkeit und Stetigkeit,
- Wesentlichkeit bzw. Relevanz,
- Wirtschaftlichkeit und
- Öffentlichkeit.

Diese Grundsätze ergänzen sich zum Teil (z.B. Richtigkeit und Vollständigkeit), teilweise relativieren sie sich auch (z.B. Vollständigkeit und Übersichtlichkeit). Im Interesse einer zweckorientierten Rechnungslegung ist die gleichzeitige Beachtung jedes einzelnen dieser Grundsätze erforderlich, was ihre hierarchische Ordnung bzw. Gewichtung untereinander ausschließt.

4. DAS RECHNUNGSSYSTEM

4.1 VORBEMERKUNG

Mit den in Abschnitt 3. formulierten Anforderungen ist lediglich der äußere Rahmen an eine zweckorientierte Rechnungslegung abgesteckt. Die bisher entwickelten Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung sind die stets zu beachtenden "Nebenbedingungen", unter denen die Informationszielerreichung zu optimieren ist. Die konkrete inhaltliche Ausgestaltung der Abbildungsregeln, des Rechnungssystems, erfolgt in diesem Abschnitt.

Dazu ist zunächst auf die unterschiedlichen formalen und materiellen Bestandteile eines Rechnungssystems hinzuweisen, die sich je nach angestrebter Informationsvermittlung (z.B. im öffentlichen und erwerbswirtschaftlichen Bereich) erheblich unterscheiden können (4.2). Die zur Informationszielerreichung zur Verfügung stehenden unterschiedlichen Rechnungskonzepte werden vorgestellt (4.3) und hinsichtlich ihres Zielerreichungsgrades (Informationsgehalt) beurteilt (4.4).

Daraus wird das Soll-Konzept eines öffentlichen Rechnungssystems von seinen Grundzügen (4.5) bis hin zu detaillierten Ansatz- und Bewertungsregeln für konkrete Einzelfälle entwickelt (4.6). Neben diesen materiell-inhaltlichen Aspekten werden abschließend einige technische Aspekte der Ausgestaltung des Rechnungssystems, z.B. hinsichtlich alternativer Buchungstechniken und der Rechnungssystematik, erörtert (4.7).

4.2 DIE BESTANDTEILE EINES RECHNUNGSSYSTEMS

Formale Bestandteile eines Rechnungssystems sind seine einzelnen Teilrechnungen, das sind die bereits erwähnten (Haushalts-), Finanz-, Ergebnis- und Vermögensrechnungen.

Materieller Bestandteil eines Rechnungssystems ist das ihm zugrunde liegende Rechnungskonzept, das die Art der Erfassung der Daten und ihre Zurechnung auf die Teilrechnungen bestimmt. Durch das Rechnungskonzept wird im einzelnen festgelegt, wann Zahlungen zu erfassen sind und welcher Rechnungsperiode sie zugerechnet werden.

Die Ein- und Auszahlungen sind die elementaren (Wert-) Größen eines jeden Rechnungssystems. Sie bilden ausschließlich die effektiven Zahlungsmittelbewegungen einer Periode ab, unabhängig davon, in welcher Periode der realwirtschaftliche Vorgang (das ist der Zeitpunkt der Entstehung oder des Zugangs bzw. des Verzehrs oder Abgangs von Gütern und Leistungen) stattfindet, der diese Zahlungsmittelbewegung auslöst. Darüber hinaus kann man eine fiktive Kongruenz zwischen den Zahlungen und den sie verursachenden realwirtschaftlichen Vorgängen herstellen, indem die Zahlungen entsprechend ihrer wirtschaftlichen Verursachung periodengerecht vor- oder nachverrechnet werden; es handelt sich dabei um die aus den Ein- und Auszahlungen abgeleiteten Größen der Einnahmen und Erträge bzw. Ausgaben und Aufwendungen.

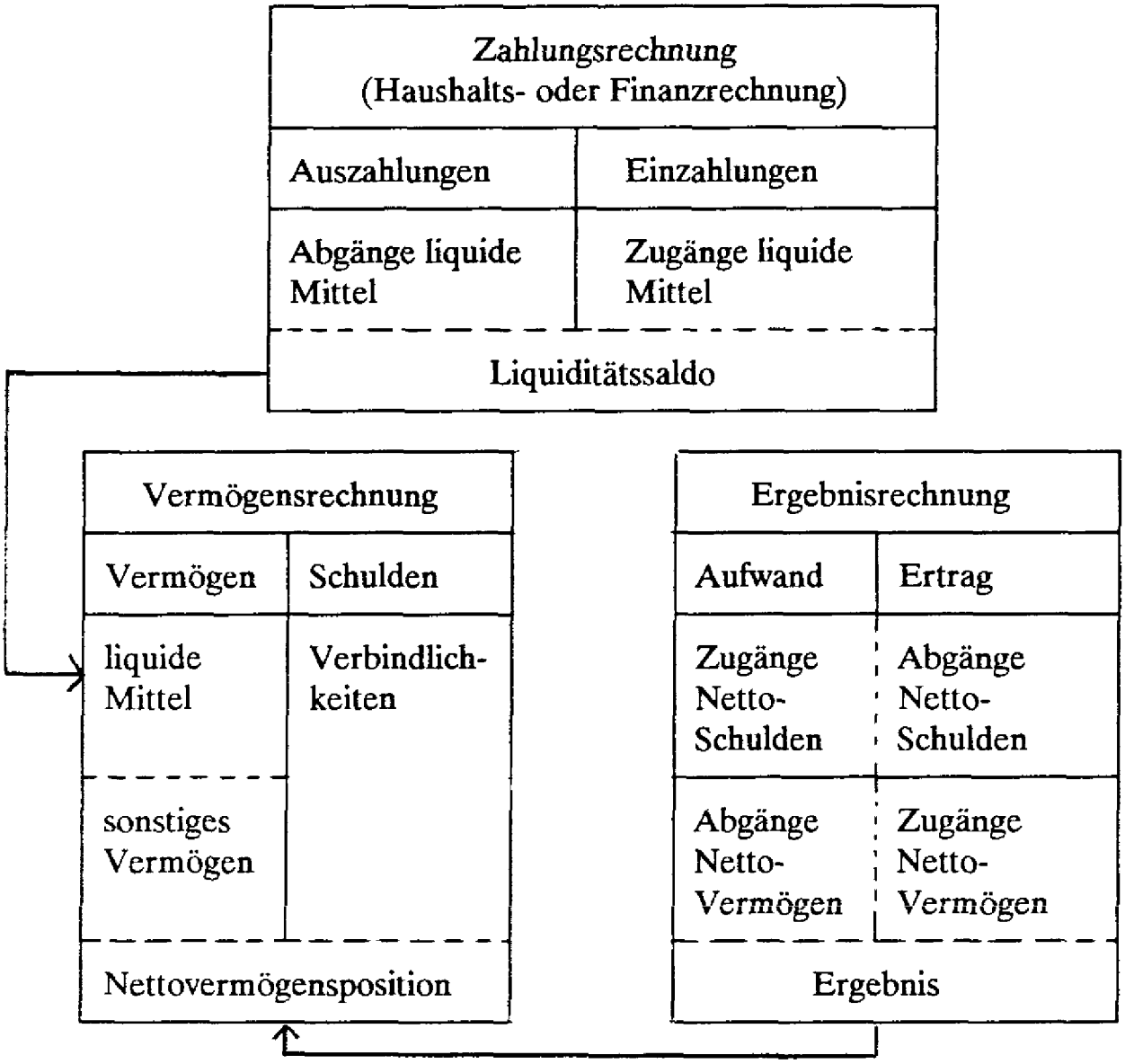
Entsprechend sind Rechnungskonzepte denkbar und vorhanden, die (1) die abzubildenden Wertgrößen ausschließlich nach den damit verbundenen Zahlungen erfassen, (2) die unabhängig von Zahlungszeitpunkten an die Zeitpunkte von Werteentstehung und Werteverzehr anknüpfen oder (3) Zwischenformen darstellen, die mit einer mehr oder weniger eindeutigen Tendenz an (1) oder (2) orientiert sind.

In Abhängigkeit des zugrunde liegenden Konzeptes ist demnach zu entscheiden:

- welche Einzahlungen und Auszahlungen einer Periode zugleich Erträge und Aufwendungen dieser Periode darstellen (was im Fall (1) identisch ist),
- welche vor oder nach der Periode geleisteten Zahlungen Aufwendungen und Erträge der betrachteten Periode sind und um
- welche Wertbestandsgrößen (Vermögen und Schulden) diese Wertbewegungsgrößen zu ergänzen sind.

Den Ein- und Auszahlungen als Bewegungsgrößen ist naturgemäß der am Periodenende vorhandene Bestand an liquiden Mitteln als Bestandsgröße zuzuordnen; den einzelnen Aufwands- und Ertragsarten sind die dadurch in Wert und/oder Menge veränderten Vermögensteile und Schulden als Bestandsgrößen zuzuordnen. Demnach bilden die Salden der in den Bewegungsrechnungen erfaßten Komponenten die Änderungen von Komponenten der Bestandsrechnung, wie die folgende Abbildung deutlich macht:

Abb. 1: Saldenmechanische Zusammenhänge der Teilrechnungen



Durch Abb. 1 wird deutlich, daß ein Rechnungskonzept durch die Definition der jeweiligen Saldogröße inhaltlich-materiell geprägt ist. Mit der Definition dessen, was als Saldogröße auszuweisen ist, wird zugleich bestimmt, welche Daten ("Geschäftsvorfälle") buchungspflichtig sind.

Das Rechnungskonzept des **öffentlichen Bereichs** wird derzeit durch eine rein finanzwirksame Datenerfassung dominiert, wobei die Saldogröße den Bestand und die Veränderung der flüssigen Mittel ausweist. Über den Kassenbestand hinaus weisen die Vermögensrechnungen der staatlichen Gebietskörperschaften in der Bundesrepublik Deutschland als systemfremde, nicht der "reinen" Konzeption entsprechende Wertbestandsgrößen i.d.R. auch Teile des Finanzvermögens und die Geldschulden aus. Sieht man von diesen Größen ab, die ohnehin nicht aus dem Rechnungskonzept abgeleitet sind, sondern gesonderten, unverbundenen Nebenrechnungen entnommen werden, läßt sich das Rechnungskonzept des staatlichen Bereichs in der Bundesrepublik Deutschland als Zahlungskonzept definieren, das als Transaktionen lediglich die Ein- und Auszahlungen der Rechnungsperiode erfaßt. Dadurch werden (Haushalts-) Finanzrechnung und Ergebnisrechnung zu identischen Rechenwerken, d.h. allein die Zahlungen verändern die definierte Saldogröße (liquide Mittel), deren Bestand in der Vermögensrechnung nachgewiesen wird.

Das Rechnungskonzept des kommerziellen, **erwerbswirtschaftlich orientierten Bereichs** ist (nicht nur in der Bundesrepublik Deutschland) in seinen Grundzügen völlig anders konzpiert. Als Saldogröße ist hier der Erfolg (Gewinn oder Verlust) definiert. Zwar gehört hier ebenfalls eine Zusammenstellung der Ein- und Auszahlungen zum Mindestinhalt des Rechnungssystems, diese Zusammenstellung ist jedoch nur eine erste Orientierungshilfe bei der Ermittlung der Saldogröße (weshalb eine Finanzrechnung nicht notwendigerweise Bestandteil kaufmännischer Rechnungslegung ist). Zur Erfolgsermittlung sind die Periodenzahlungen durch Hinzurechnungen und Kürzungen zu korrigieren. Maßstab für die Korrekturen ist der periodenbezogene Ressourcenverbrauch und die Ressourcenentstehung. Der Periodenerfolg (Nettovermögensänderung) ergibt sich aus der in einer Periode erfolgten Vermögensentstehung als positiver Komponente (Periodenertrag) und dem in einer Periode er-

folgten Vermögensverbrauch als negativer Komponente (Periodenaufwand). Der Periodenerfolg ist somit unabhängig von den Zahlungszeitpunkten, d.h., er ist leistungswirtschaftlich statt finanzwirtschaftlich orientiert. Den Periodeneinzahlungen sind als Periodenertrag hinzuzuzählen die Einzahlungen späterer und früherer Perioden soweit sie sich auf Nettovermögensmehrungen der Rechnungsperiode beziehen, und sie sind um die Einzahlungen zu kürzen, die Ertrag anderer Perioden sind. Analog ist mit den Auszahlungen (Aufwendungen) zu verfahren. Durch diese Korrekturen gelangt man von der Finanzrechnung zur Ergebnisrechnung, die alle Vorgänge erfaßt, die die Saldogröße der Vermögensrechnung, das Reinvermögen, beeinflussen. Es ist offensichtlich, daß eine derartige leistungswirtschaftlich orientierte Ergebnisrechnung von einer rein finanzwirtschaftlichen Rechnung verschieden ist.

Die einzelnen Komponenten, aus denen sich die absolute Höhe des Reinvermögens, des Vermögens abzüglich der Schulden (formal: Aktiva und Passiva) ergibt, sind als Bestandsgrößen in der Vermögensrechnung bzw. Bilanz ausgewiesen. Die materiell-inhaltliche Verknüpfung der Bestandsrechnung mit den beiden Bewegungsrechnungen ergibt sich – wie aus Abbildung 1 ersichtlich – zwischen Zahlungs- und Vermögensrechnung über die Änderung des Bestandes an Zahlungsmitteln und zwischen Ergebnis- und Vermögensrechnung über die Veränderung des Reinvermögens. Das bedeutet, daß die Veränderung einer Vermögenskomponente nur dann erfolgswirksam ist, wenn ihr keine gleichgerichtete wertgleiche Veränderung einer Schuldenkomponente gegenübersteht (Bilanzverlängerung/-verkürzung) bzw. wenn ihr keine entgegengesetzte wertgleiche Veränderung eines anderen Aktivums entgegensteht (Aktivtausch) oder eine Schuldenabnahme mit der wertgleichen Zunahme eines anderen Passivums einhergeht (Passivtausch). In derartigen Fällen erfolgswirksamer Vermögens- und Schuldenänderungen handelt es sich um korrespondierende Buchungen zur Ergebnisrechnung, in der zum Stichtag der Rechnungsperiode Zahlungen nachverrechnet oder antizipiert werden, die Erträge und Aufwendungen der Rechnungsperiode darstellen. Andernfalls handelt es sich um reine Vermögens- und Schuldenumschichtungen, -mehrungen oder -minde-

rungen (Aktivtausch, Passivtausch, Bilanzverlängerung, Bilanzverkürzung), die erfolgsneutral sind.

Der offensichtliche Unterschied zwischen dem für den öffentlichen Bereich typischen Rechnungskonzept und dem Rechnungskonzept des erwerbswirtschaftlichen Bereichs liegt in der Differenzierung zwischen Zahlungsgrößen und Aufwands-/Ertragsgrößen. Mit dieser für das kaufmännische Rechnungswesen typischen Differenzierung geht eine Aufwertung der Vermögensrechnung im Vergleich zum zahlungsorientierten öffentlichen Rechnungswesen einher: Die Vermögenskomponente Kassenbestand wird zwangsläufig um Vermögens- und Schuldenkomponenten erweitert, die bereits zu Zahlungen geführt haben oder führen werden.

Welche Aufwands- und Ertragsgrößen und welche Vermögens- und Schuldenkomponenten dabei im einzelnen zu berücksichtigen sind, ist aus der abstrakten Definition des Rechnungskonzeptes nicht ersichtlich. Um welche Positionen es sich im einzelnen handeln **kann**, wird bei der folgenden Darstellung alternativer Rechnungskonzepte für den öffentlichen Bereich – wiederum ausgehend von Zahlungsgrößen – sukzessive konkretisiert.

Daß dabei nicht der umgekehrte Weg beschritten wird, d.h., daß man von den Wertbestandsgrößen Vermögen und Schulden ausgehend zunächst deren Bewegungen erfaßt und als Teil derselben zu den Erträgen und Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen gelangt, hängt primär damit zusammen, daß die Zahlungen die elementaren Vorgänge sind, die durch das Rechnungswesen erfaßt werden. Daran lassen sich Verfeinerungen und Ergänzungen leichter anknüpfen und systematisieren als sie sich aus einem z.B. kapitaltheoretisch "richtigen", praktisch ohnehin nicht konstruierbaren Vermögens- und Schuldenkonzept ableiten ließen.

4.3 DIE DARSTELLUNG ALTERNATIVER RECHNUNGSKONZEPTE FÜR DEN ÖFFENTLICHEN BEREICH

4.3.1 Das Zahlungskonzept

Das Zahlungskonzept, im angelsächsischen Sprachraum als cash accounting concept bezeichnet, sei an dieser Stelle wegen der grundlegenden Bedeutung von Zahlungsgrößen nochmals skizziert. Als buchungspflichtige Transaktionen (Geschäftsvorfälle) sind ausschließlich die Zahlungsmittelbewegungen (Ein- und Auszahlungen) zu erfassen. Zwischen Zahlungs- und Ergebniswirksamkeit besteht definitionsgemäß kein Unterschied. D.h., "Ertragseinnahmen", wie sie einem staatlichen Gemeinwesen z.B. aus der Besteuerung zufließen, haben die scheinbar gleiche Qualität wie "Schuldeinnahmen" aus der Aufnahme von Darlehen. Jede Zahlung beeinflußt das Ergebnis, was zur Identität von Ergebnis- und Finanzrechnung (bzw. ihrer Salden) führt. Da ausschließlich der Zeitpunkt der Zahlungen (unabhängig von ihrem finanz- oder leistungswirtschaftlichen Charakter) relevant ist, ist der Kassenbestand einziger Bestandteil und somit zugleich Saldo der "Vermögensrechnung".

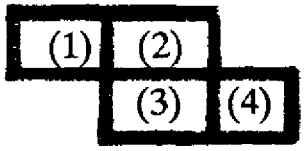
4.3.2 Das erweiterte Zahlungskonzept

Die Erweiterung gegenüber dem reinen Zahlungskonzept liegt beim 'modified cash accounting concept' in einer Differenzierung der erfaßten Zahlungsmittelbewegungen nach ihrer Periodenzugehörigkeit. Die in der Zahlungsrechnung erfaßten Ein- und Auszahlungen werden in zeitlicher Hinsicht derart korrigiert, daß nur diejenigen als ergebniswirksam erfaßt werden, die sich auf einen Güter- oder Leistungszugang oder -abgang der betrachteten Periode beziehen; alle anderen Zahlungen werden als vermögenswirksam betrachtet. Diese Differenzierung führt von den Einzahlungen und Auszahlungen zum Begriffspaar der Einnahmen und Ausgaben. Da sich die "Grundgesamtheit" der relevanten Transaktionen auch nach diesem Konzept ausschließlich aus (bereits erfolgten) Zahlungsmittelbewegungen zusammensetzt, bleiben Einnahmen und Ausga-

ben, die noch nicht zu Ein- und Auszahlungen geführt haben, unberücksichtigt (z.B. bereits veranlagte, aber noch nicht eingegangene Steuerzahlungen). Andererseits werden Zahlungen, die sich auf Einnahmen oder Ausgaben früherer (z.B. Steuernachzahlungen) oder späterer Perioden (z.B. Steuervorauszahlungen) beziehen, bei der Ergebnisermittlung eliminiert und in die Vermögensrechnung eingestellt. Technisch bedeutet dies für die Teilrechnungen, daß von den in der Zahlungsrechnung erfaßten Zahlungsmittelbewegungen nur die einnahmengleichen und ausgabengleichen Zahlungen in die Ergebnisrechnung eingehen (z.B. Steuerzahlungen der Periode, Anschaffungskosten von Investitions- und Verbrauchsgütern, die in der Rechnungsperiode bezahlt wurden). Zum Saldenausgleich ist es daher erforderlich, daß die Vermögensrechnung neben dem Bestand an liquiden Mitteln als zusätzliche Aktivposition "periodenfremde Auszahlungen" (z.B. geleistete Anzahlungen, Mietvorauszahlungen, sonstige Rechnungsabgrenzungsposten) und als Passivposition "periodenfremde Einzahlungen" (z.B. erhaltene Anzahlungen, Steuervorauszahlungen, sonstige Rechnungsabgrenzungsposten) ausweist. Durch diese Korrektur werden sämtliche Zahlungen als ergebnis- oder vermögenswirksam vollständig erfaßt.

Schematisch lassen sich die im reinen Zahlungskonzept und die im erweiterten Zahlungskonzept erfaßten Größen folgendermaßen voneinander abgrenzen:

Ein-/Auszahlungen:
Einnahmen/Ausgaben:



Beiden Konzepten gemeinsam ist die vollständige Erfassung der Daten in den Feldern (1) und (2) (Ein-/Auszahlungen) in der Zahlungsrechnung sowie die Vernachlässigung der noch nicht zahlungswirksam gewordenen Einnahmen und Ausgaben in Feld (4). Während das reine Zahlungskonzept nicht zwischen den Feldern (1) und (2) differnziert (Identität von Zahlungs- und Ergebnisrechnung) und nur den Saldo aus Ein- und Auszahlungen in die Vermögensrechnung einstellt, werden im erweiterten Zahlungskonzept nur (2) = (3) in der Ergebnisrechnung

erfaßt und (1) in die Vermögensrechnung übernommen (periodenfremde Ein- und Auszahlungen).

4.3.3 Das Einnahmen-Ausgaben-Konzept

Nach diesem Konzept, dem angelsächsischen accrual accounting[65], werden die zu erfassenden Transaktionen auf alle Einnahmen und Ausgaben ausgedehnt. Das bedeutet, daß nicht mehr nur ausschließlich Zahlungsmittelbewegungen, sondern auch die noch nicht zahlungswirksam gewordenen Einnahmen und Ausgaben zu den buchungspflichtigen Transaktionen gehören (Feld (4) des Schemas in 4.3.2). Die in der Zahlungsrechnung erfaßten Ein- und Auszahlungen werden für die Ergebnisermittlung rechnerisch derart korrigiert, als ob sämtliche entgeltlich erworbenen oder abgegebenen Güter und Leistungen der Periode tatsächlich auch in dieser Periode bezahlt worden wären und die in früheren oder späteren Perioden erworbenen oder abgegebenen Güter und Leistungen in dieser Periode tatsächlich nicht bezahlt worden wären. Die in der Ergebnisrechnung auszuweisenden Einnahmen umfassen somit sämtliche Periodeneinzahlungen, vermindert um periodenfremde Einzahlungen und vermehrt um Zahlungsansprüche aufgrund entgeltlich abgegebener, aber bisher nicht bezahlter Leistungen sowie aufgrund (einseitiger) vertraglicher oder gesetzlicher Ansprüche, die bisher nicht erfüllt wurden. Mit den Ausgaben ist analog zu verfahren. Der sich aus der Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ergebende Saldo der Ergebnisrechnung zeigt als Jahresergebnis die Veränderungen im Bestand an flüssigen Mitteln und Forderungen (z.B. aus Lieferung und Leistung, Zinsforderungen, Steuerforderungen) verringert um die Veränderungen im Bestand an Verbindlichkeiten. Dementsprechend ist die Vermögensrechnung nach diesem Konzept auf der Aktivseite neben dem Kassenbestand und den periodenfremden Auszahlungen um den Bestand an Forderungen zu erweitern, auf der Passivseite wird der Bestand an periodenfremden Einzahlungen um Verbindlichkeiten ergänzt.

---

65 Vgl. *Freeman/Shoulders/Lynn*, 1988, S. 164 ff. und 209 ff.

4.3.4 Das Kosten-Leistungs-Konzept

Das Kosten-Leistungs-Konzept stellt auf den Wert der in einer Periode erbrachten Güter und Leistungen (Leistung) und dem dafür aufgewendeten Faktorverbrauch (Kosten) ab. Für die Ergebnisermittlung nach dem Kosten-Leistungs-Konzept wird der (ausschließlich) durch die Leistungserstellung bewirkte Wertzugang einer Periode dem (ausschließlich) durch die Leistungserstellung bedingten Güter- oder Leistungsverzehr gegenübergestellt. Dies führt im Vergleich zu den vorangegangenen Rechnungskonzepten zu weiteren zeitlichen Differenzierungen der Transaktionen und darüber hinaus auch zur Berücksichtigung sachlicher Divergenzen nach der Art der Transaktionen.

Während beim Einnahmen-Ausgaben-Konzept der Zeitpunkt der Zugänge und Abgänge von Gütern und Leistungen für die Ergebnisermittlung maßgeblich ist, ist es im Kosten-Leistungs-Konzept der Zeitpunkt des Verbrauchs und der Entstehung von Gütern und Leistungen. Daraus folgt an zeitlichen Modifikationen für die Ergebnisrechnung nach dem Kosten-Leistungs-Konzept, daß die Ausgaben der Periode um diejenigen Periodenausgaben zu verringern sind, deren Gegenwert erst in späteren Perioden verbraucht wird (z.B. Investitionsausgaben) und um diejenigen Ausgaben früherer und späterer Perioden zu erhöhen ist, deren Gegenwert in der Rechnungsperiode verbraucht wird (z.B. Abschreibungen auf frühere Investitionen, Rückstellungen für zukünftige Pensionen). Entsprechend sind die Periodeneinnahmen um den Geldwert derjenigen Leistungen zu erhöhen, die erst in künftigen Perioden zu Einnahmen führen (z.B. Bestandserhöhungen fertiger und unfertiger Erzeugnisse) und um den Geldwert derjenigen Leistungen zu verringern, die bereits in Vorperioden erstellt und aktiviert wurden.

Als sachliche Divergenz gegenüber dem Einnahmen-Ausgaben-Konzept ist bei der Ergebnisermittlung nach dem Kosten-Leistungs-Konzept zu berücksichtigen, daß es Einnahmen und Ausgaben gibt, die niemals zu Kosten oder Leistungen führen. Es handelt sich dabei um rein finanzwirtschaftliche Vorgänge, wie z.B. den Ausgaben bei Gewährung eines Darlehens oder Einnahmen aus einer Kreditaufnahme, deren Tilgungseinnahmen und -ausgaben weder Leistungserstellung noch Lei-

stungsverzehr darstellen und somit ergebnisneutral sind. (Anders verhält es sich mit den darauf entfallenden Zinserträgen und -aufwendungen, die natürlich eine Werteentstehung bzw. einen Werteverzehr darstellen.)

Zur Konkretisierung des Inhalts der Ergebnisrechnung nach dem Kosten-Leistungs-Konzept ist festzuhalten, daß sich die negativen Ergebniskomponenten (Kosten) zusammensetzen aus dem für die Leistungserstellung der Periode entstehenden Personalaufwand (Löhne, Gehälter und sonstige Verpflichtungen im Personalbereich wie z.B. den Zuführungen zu Rückstellungen für die Altersvorsorge), Materialaufwand, Kapitalkosten (z.B. Fremdkapitalzinsen, Abschreibungen auf Anlagegegenstände in Höhe des "Wertverbrauchs" der Periode) und allen sonstigen Aufwendungen, soweit sie im Zusammenhang mit der Leistungserstellung der Periode stehen (z.B. Rückstellungszuführungen für Risiken aus einzelnen Lieferungs-/Leistungsgeschäften im Rahmen von Gewährleistungen).

Die Konkretisierung der positiven Ergebniskomponenten nach dem Kosten-Leistungs-Konzept ist für den öffentlichen Bereich problematisch. Während bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen die Umsatzerlöse die wesentliche positive Ergebniskomponente bilden, fehlt im öffentlichen Bereich i.d.R. der absatzbezogene Umsatzprozeß. D.h., ein wesentlicher Teil der positiven Ergebniskomponenten im staatlichen Bereich beruht nicht auf dem Prinzip von Leistung und Gegenleistung, sondern auf einseitigen Ansprüchen von seiten des Staates. Dies betrifft insbesondere die Steuern und ähnliche Abgaben, die sich ja gerade dadurch auszeichnen, daß sie von staatlicher Seite (kraft Zwangsgewalt) in einseitig festgesetzter Höhe und ohne Gewähr einer speziellen Gegenleistung erhoben werden. An die Stelle des (Absatz-) Wertes der in einer Periode erstellten Güter und Leistungen müssen im öffentlichen Bereich demnach die zur Erstellung der Periodenleistung erforderlichen Finanzierungsbeiträge treten. Es sind dies die (periodenbezogenen) Abgaben (Steuern u.ä.) und Zuschüsse Dritter als Ersatzgröße für die nicht-absatzbezogenen Leistungen. Die Gebühren, Beiträge und sonstigen Erträge aus gegen Entgelt abgegebenen Gütern und Leistungen sowie die Finanzerträge (z.B. Dividenden und Zinsen) sind die "leistungsbezogenen" positiven Ergebniskomponenten.

Aus diesen positiven und negativen Ergebniskomponenten folgt für die Vermögensrechnung nach dem Kosten-Leistungs-Konzept, daß sie mindestens folgende Positionen enthalten muß: Als Aktiva sind auszuweisen der Bestand an liquiden Mitteln und periodenfremden Auszahlungen (z.B. Rechnungsabgrenzungsposten), die Forderungen aus Lieferung und Leistung sowie einseitige Forderungen (weil die Ergebniswirksamkeit unabhängig vom Zahlungszeitpunkt bei Leistungserstellung bzw. Anspruchsfälligkeit berücksichtigt wird), Vorräte (da nur die zur Erstellung der Periodenleistung verbrauchten Materialien ergebniswirksam sind), das abnutzbare Sachanlagevermögen (da nutzungsbedingte Wertminderungen ergebniswirksam erfaßt werden). Als Passiva sind analog die periodenfremden Einzahlungen, Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung und einseitige Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen (für bereits erfolgten Faktorverbrauch, der erst in Zukunft zahlungswirksam wird) auszuweisen.

4.3.5 Das vollständige Aufwands-Ertrags-Konzept (Reinvermögenskonzept)

Das vollständige Aufwands-Ertrags-Konzept erweitert die aus dem Kosten-Leistungs-Konzept resultierende Ergebnisrechnung um zusätzliche Komponenten. Nach dem Kosten-Leistungs-Konzept werden ausschließlich nutzungs- bzw. leistungsbedingte Wertänderungen des Vermögens und der Schulden ergebniswirksam behandelt. Um nicht-verbrauchs- oder leistungsbezogene Wertänderungen von Vermögen und Schulden systemadäquat berücksichtigen zu können, muß die Ergebnisrechnung um entsprechende Komponenten erweitert werden, die hier als außerordentliche Aufwendungen und außerordentliche Erträge bezeichnet werden. Der Begriff des "Außerordentlichen" von Erträgen und Aufwendungen ist dem einschlägigen betriebswirtschaftlichen Schrifttum nicht fremd, bisher existiert jedoch noch kein abgeschlossenes und allgemeingültiges System von Falltypen des "Außerordentlichen".[66] Ausgehend von der Erweiterung des Kosten-Leistungs-Konzeptes seien hier

66 Vgl. z.B. *Federmann* 1987 und *Leffson* 1986.

vorläufig[67] all diejenigen Erträge und Aufwendungen als außerordentlich bezeichnet, die extern (z.B. durch höhere Gewalt oder das Verhalten externer Dritter) bedingt sind und Wertänderungen von Vermögen und/oder Schulden nachsichziehen (werden).

Durch die Berücksichtigung der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge wird es möglich, die sich nach dem Kosten-Leistungs-Konzept in der Vermögensrechnung ergebenden Buchwerte von Vermögen und Schulden an veränderte, **exogen** bedingte Werte systemadäquat anzupassen. Wertänderungen, die nicht nutzungs- oder leistungsbedingt sind (z.B. Wertänderung einer Beteiligung, nicht-nutzungsbedingte Abschreibungen auf Anlagegegenstände), könnten andernfalls nur duch direkte Korrekturen in der Vermögensrechnung vorgenommen werden, die keinen entsprechenden Niederschlag in der Ergebnisrechnung finden würden; der Saldo der Ergebnisrechnung und die Veränderung des Saldos der Vermögensrechnung wären dann nicht mehr identisch. Die Erweiterung des Kosten-Leistungs-Konzeptes um die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen zum Reinvermögenskonzept hat somit für die Vermögensrechnung nur hinsichtlich der Bewertung, nicht dagegen hinsichtlich des Ansatzes von Vermögen und Schulden Konsequenzen.

Die folgende Abbildung gibt einen zusammenfassenden Überblick über die Komponenten der einzelnen Konzepte und ihre Zusammenhänge:

---

67 Die Frage nach der Trennung von ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen gewinnt an anderer Stelle (4.5) nochmals an Bedeutung und wird dort näher erörtert; die Fallgruppen der betriebs- und periodenfremden Aufwendungen und Erträge seien hier vernachlässigt.

Abb. 2: Die Abgrenzung von Transaktionen nach Rechnungskonzepten

	Bewegungsgroßen der Finanz- oder Ergebnisrechnung Zahlungs-/Ergebniswirksame Transaktionen		Bestandsgroßen der Vermogensrechnung Vermogen	Schulden
reines Zahlungskonzept	**Auszahlungen** der Periode	**Einzahlungen** der Periode	Liquide Mittel	
	+ Geldwert der Guter-/Leistungszugange, die bereits in Vorperiode(n) bezahlt *wurden*	+ Geldwert der Guter-/Leistungsabgange der Periode, die in Vorperiode(n) bezahlt wurden	periodenfremde Auszahlungen (z B geleistete *Anzahlungen*)	periodenfremde Einzahlungen (z.B erhaltene Anzahlungen)
erweitertes Zahlungskonzept	/ Auszahlungen der Perioden fur Guter/Leistungen, die erst in Folgeperiode(n) zugehen	/ *Einzahlungen* der Periode, die eine Vorauszahlung auf Guter-/Leistungsabgange der *Folgeperiode*(n) darstellen		
	= **Auszahlungsgleiche Ausgaben**	= **Einzahlungsgleiche Einnahmen**		
Einnahmen-Ausgaben-Konzept	/ Auszahlungen fur Guter/ Leistungen, die in Vorperiode(n) zugegangen sind	/ Einzahlungen der Periode *fur* in Vorperiode(n) abgegebene Guter/Leistungen	*Forderungen* (aus Lieferung und Leistungen und einseitige, z B *auf gesetzlicher Grundlage*)	Verbindlichkeiten (analog Forderungen)
	+ Geldwert der Periodenzugange an Gutern/Leistungen, die erst in Folgeperiode(n) bezahlt werden	+ Geldwert der Guter-/Leistungsabgabe, die erst in Folgeperiode(n) bezahlt wird		
Kosten-Leistungs-Konzept	= **Ausgaben**	= **Einnahmen**		
Aufwands-Ertrags-Konzept	/ Ausgaben der Periode, deren Gegenwert erst in Folgeperiode(n) verbraucht wird (z B Investitionen)	+ Geldwert der erstellten Perio*denleistung*, die nie zu Einnahmen fuhrt (aktivierte Eigenleistung)	Sachumlaufvermogen (z B Erzeugnis-, Materialvorrate) Sachanlagevermogen (abnutzbares, z B Anlagen, *nichtabnutzbares*, z.B Grundstucke) Finanzvermogen (gewahrte Kredite, Beteiligungen usw)	sonstige *Verbindlichkeiten* (aus Anleihen Krediten usw) Ruckstellungen (z B fur Pensionen)
	+ Ausgaben fruherer Perioden, deren *Gegenwert in der* lfd Periode verbraucht wird (z B Abschreibungen)	+ Geldwert der erstellten Guter-/Leistungen, die erst in Folgeperioden zu Einnahmen *fuhren* (z B Fertiglagerzugange)		
	+ Werteverzehr der Periode, der erst in Folgeperiode(n) zu Ausgaben fuhrt (z B Pensionsruckstellungen)	/ Geldwert der abgegebenen Guter-/Leistungen, die in Vorperioden erstellt wurden (Lagerabgange)		
	/ rein finanzwirtschaftliche Ausgaben (z B Kreditgewahrung)	/ *rein finanzwirtschaftliche* Einnahmen (z B Kreditaufnahme)		
	= **Ordentlicher Aufwand**	= **Ordentlicher Ertrag**		
	+ außerordentlicher Aufwand (z B außerplanmaßige Abschreibung)	+ *außerordentlicher* Ertrag (z B Vermogensveraußerung uber dem Buchwert		
	= **Aufwand**	= **Ertrag**		

4.3.6 Praxisrelevante Modifikationen der Rechnungskonzepte

In der Rechnungswesenpraxis, speziell im US-amerikanischen 'Governmental Accounting', werden die vorgestellten Rechnungskonzepte in zeitlicher und/oder sachlicher Hinsicht modifiziert. So wird das Einnahmen-Ausgaben-Konzept (accrual accounting) i.d.R. dahingehend modifiziert, daß die Periodeneinnahmen und -ausgaben nicht nur die in der Rechnungsperiode fälligen Ansprüche und Verpflichtungen umfassen, sondern auch die während eines festgelegten Zeitraums der Folgeperiode fälligen Ansprüche und Verpflichtungen ("... 60 days or 1 year under the modified accrual basis ..."[68]). Dieses modifizierte Einnahmen-Ausgaben-Konzept wird als "current financial resources"-Konzept bezeichnet,[69] was in etwa dem im deutschsprachigen Schrifttum des als "bald (netto) verfügbare Geldmittel"-Konzept bezeichneten Fondstyp von Kapitalflußrechnungen gleichkommt.[70]

Würde man das Zahlungskonzept und das erweiterte Zahlungskonzept in gleicher Weise modifizieren, d.h. um Zahlungen erweitern, die in einem festgelegten Zeitraum der Folgeperiode zu- oder abfließen, könnte dies im Extremfall zu einer Identität dieser Konzepte mit dem Einnahmen-Ausgaben-Konzept führen. Diese Zahlungen wären jedoch entsprechend modifiziert zu verbuchen, und zwar dürften nur diejenigen Zahlungen aus der Folgeperiode auf die abgelaufene Periode verbucht werden, die dort zu Einnahmen oder Ausgaben geführt haben.[71] Alle

---

68 *Freeman/Shoulders/Lynn* 1987, S. 676.

69 *Freeman/Shoulders/Lynn* 1987, S. 676.

70 Dieser Fondstyp umfaßt jedoch auch leicht veräußerbare Wertpapiere, die hier zu eliminieren wären.

71 Einer ähnlichen Modifikation des Zahlungskonzeptes entspricht das gegenwärtige staatliche Rechnungskonzept in der Bundesrepublik Deutschland. Nach § 76 BHO/LHO bestimmt der Finanzminister den Zeitpunkt des Abschlusses der Bücher. Bis zu diesem – gesetzlich nicht fixierten – Zeitpunkt könen Zahlungen im neuen Haushaltsjahr noch zu Lasten oder zugunsten des abgelaufenen Rechnungsjahres gebucht werden. Dabei ist allerdings nicht sichergestellt, daß dies nur für Zahlungen geschieht, die noch auf das alte Haushaltsjahr angeordnet worden sind.

anderen Zahlungen müssen für das laufende Rechnungsjahr erfaßt werden.

Sachliche Modifikationen erfolgen dadurch, daß die verschiedenen Konzepte um einzelne Komponenten – wie sie in Abbildung 2 zusammengefaßt sind – erweitert oder gekürzt werden. Wählt man die in der Vermögensrechnung angesetzten Vermögensgegenstände und Schulden als Ausgangspunkt der Klassifizierung, erhält man als "Eckpunkte" das reine Zahlungskonzept und das Reinvermögenskonzept. Die in Nordamerika und Westeuropa zur Anwendung kommenden Rechnungskonzepte staatlicher Gebietskörperschaften sind zum ganz überwiegenden Teil zwischen diesen Eckwerten anzusiedeln,[72] ohne dabei dem Einnahmen-Ausgaben-Konzept oder dem Kosten-Leistungs-Konzept zu entsprechen. An den Saldo der Vermögensrechnung anknüpfend werden diese Konzepte als Netto-Schulden (net debt)-Konzepte bezeichnet,[73] die in einer engen Abgrenzung das Geldvermögen (liquide Mittel, gewährte Darlehen und Liquiditätsreserven im Sinne veräußerbaren Finanzvermögens) den Geldschulden (Anleihen, Kredite usw.) gegenüberstellen. Die gegenwärtigen staatlichen Rechnungskonzepte der Bundesrepublik Deutschland, Großbritanniens und der Bundesebene der USA entsprechen weitgehend dieser Form des Nettoschuldenkonzeptes. In einer weiten Abgrenzung des Nettoschuldenkonzeptes werden den gesamten Schulden (im Sinne des Reinvermögenskonzeptes) den **realisierbaren** (veräußerbaren) Vermögensteilen (Geldvermögen, Forderungen, veräußerbares Finanz- und Sachvermögen) gegenübergestellt. Ein derartiges Rechnungskonzept findet sich gegenwärtig in Dänemark und einigen kanadischen Provinzen. Zwischenversionen der engen und weiten Fassung des Nettoschuldenkonzepts finden sich beispielsweise in Frankreich, den US-Einzelstaaten und der kanadischen Bundesebene.

---

72 Lediglich von Schweden, dem österreichischen Bund und den schweizerischen Kantonen ist die Anwendung des Reinvermögenskonzeptes bekannt. Vgl. *Lüder u.a.* 1990.

73 Vgl. *Lüder* 1989a, S. 1009 f.

4.4 DER INFORMATIONSGEHALT DER RECHNUNGSKONZEPTE IM VERGLEICH

Die einzelnen Rechnungskonzepte bzw. ihre Modifikationen sind daraufhin zu untersuchen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang eine Beurteilung des staatlichen Finanzgebarens hinsichtlich der Einhaltung des Budgets, der Mittelverteilung auf einzelne Aufgabengebiete, der Wirtschaftlichkeit staatlichen Handelns und der künftigen Leistungs- bzw. Lebensfähigkeit des Gemeinwesens durch sie ermöglicht wird. Die Kritik der einzelnen Konzepte erfolgt unter der Annahme, daß die in Abschnitt 3. formulierten Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung beachtet werden, die eine notwendige *Bedingung zweckadäquater Informationsvermittlung darstellen.* Ohne diese Annahme müßte bei der Diskussion der Rechnungskonzepte für jedes Konzept analysiert werden, inwieweit es bei Nichtbeachtung einzelner oder mehrerer Grundsätze noch zur Informationszielerreichung beitragen könnte.

Das **reine Zahlungskonzept** erfaßt die effektiven Zahlungsmittelbewegungen (Einzahlungen und Auszahlungen) einer Periode. Eine Differenzierung der Zahlungen in zeitlicher Hinsicht (wenn Zahlungszeitpunkt und -ursache periodenverschieden sind) oder sachlicher Hinsicht (Unterscheidung von finanzwirtschaftlichen und leistungswirtschaftlichen Transaktionen) erfolgt nicht. Die chronologische Erfassung der Zahlungsmittelbewegungen erlaubt allenfalls die Aussage, ob der Haushaltsvollzug geldlich ausgeglichen ist oder nicht. Eine Umstrukturierung der Buchungen nach den Kategorien des Haushaltsplans zeigt, inwieweit die budgetierten und die realisierten Zahlungen übereinstimmen. Dies genügt dem Informationsziel der Kontrolle der Übereinstimmung zwischen Haushaltsansätzen und -vollzug bzw. Abweichungen dazwischen. Soweit der Haushaltsplan Aussagen darüber zuläßt, wie sich die Haushaltsmittel auf die verschiedenen Aufgabenbereiche verteilen (wenn z.B. die Einzelpläne nicht institutionell sondern funktional nach Politikbereichen oder Programmbereichen abgegrenzt sind), läßt eine entsprechend

strukturierte Haushaltsrechnung ebenfalls Aussagen über die Mittelverteilung auf einzelne Aufgabengebiete zu. Ob dabei die für eine Rechnungsperiode nachgewiesene Mittelverteilung auch der tatsächlichen entspricht, bleibt zumindest teilweise dem Zufall und den Manipulationsmöglichkeiten des Rechnungslegenden[74] überlassen. Da nur die effektiven Zahlungsmittelbewegungen erfaßt werden, bleibt offen, ob und in welchem Umfang der mit einer Ein- oder Auszahlung korrespondierende Geldwert eines Güter-/Leistungszugangs oder -abgangs, der ursächlichen Mittelverteilung, sich auf die Rechnungsperiode oder auf frühere oder spätere Perioden bezieht. Dies bedeutet zwar keine sachlichen aber – in Abhängigkeit von dem Ausmaß der Divergenz zwischen Einzahlungen und Einnahmen einerseits und Auszahlungen und Ausgaben andererseits – zeitliche Verschiebungen hinsichtlich der nachgewiesenen und tatsächlichen Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabengebiete, so daß dieses Informationsziel allenfalls mit Einschränkungen erreicht wird.

Die Anwendung des **erweiterten Zahlungskonzeptes,** die zu einer Korrektur des Periodenergebnisses nach dem reinen Zahlungskonzept um die periodenfremden Ein- und Auszahlungen führt, reduziert die genannten Einschränkungen zwar, kann sie aber nicht vollends beseitigen, da der bereits erfolgte Zugang oder Abgang von Gütern und Leistungen, denen noch keine Zahlungen gefolgt sind, weiterhin unberücksichtigt bleiben. Auch das erweiterte Zahlungskonzept kann demnach nur dem Informationsziel der Haushaltsvollzugskontrolle und nur bedingt dem Informationsziel über die Mittelverteilung dienen.

Erst mit Anwendung des **Einnahmen-Ausgaben-Konzeptes** wird eine exakte periodische Abgrenzung zwischen Zahlungsmittelbewegungen und den korrespondierenden Güter-/Leistungszugängen und -abgängen erreicht. Dies dient, neben dem Informationsziel der Kontrolle des Haushaltsvollzugs, dem Informationsziel der Mittelverteilung auf ver-

---

74 Z.B. durch die Festlegung des Abschlußzeitpunktes der Bücher und die Möglichkeit der willkürlichen Zuordnung der Zahlungen zwischen Rechnungs- und Buchungsstichtag auf die vergangene oder laufende Rechnungsperiode. Vgl. §§ 72 und 76 BHO/LHO.

schiedene Aufgabengebiete sowohl in sachlicher (je nach Gliederung von Haushaltsplan und -rechnung) als auch in zeitlicher Hinsicht. Darüber hinausgehende Informationen – beispielsweise inwieweit die Ausgaben "aus eigener Kraft" (durch Ertragseinnahmen) gedeckt werden konnten – kann ein derartiges Rechnungskonzept jedoch nicht liefern.

Mit Anwendung des **Kosten-Leistungs-Konzeptes** tritt neben die zeitliche (periodengerechte) Differenzierung der Transaktionen darüber hinaus eine sachliche Differenzierung hinsichtlich der Trennung der rein finanzwirtschaftlichen von den leistungswirtschaftlichen Transaktionen einerseits und der Differenzierung zwischen wertentstehungs-/-verbrauchsbezogenen von zugangs-/abgangsbezogenen Transaktionen andererseits. Dadurch erfährt auch der Informationsgehalt einer darauf aufbauenden Rechnungslegung eine erhebliche Erweiterung. Mit der Anwendung des Kosten-Leistungs-Konzepts ergibt sich als Periodenergebnis die Differenz zwischen dem Wert des Ressourceneinsatzes (ordentlicher Aufwand) zur Güter- und Leistungserstellung und den zufließenden "ordentlichen" Finanzierungsbeiträgen aus der Abgabe von Gütern und Leistungen sowie der einseitig begründeten Ansprüche (z.B. Steuereinnahmen). Die aus der Anwendung des Kosten-Leistungs-Konzeptes resultierende Trennung der Transaktionen nach ihrer Ergebnis- oder Vermögenswirksamkeit legt offen, inwieweit die Periodenerträge ausreichen, den Periodenkonsum (Aufwand) zu decken und ob gegebenenfalls darüber hinaus Vermögen gebildet oder verbraucht wurde. Ein Null-Saldo aus der Gegenüberstellung der einzelnen Wertebildungskomponenten (Ertrag) und Werteverzehrskomponenten (Aufwand) sagt demnach aus, daß das (bilanzielle) Reinvermögen unverändert erhalten geblieben ist und sich damit Gegenwartsbedarf (Werteverzehr) und Ressourcenzugang (Werteentstehung) exakt entsprechen. Bei einem positiven Ergebnissaldo (Ertrag > Aufwand) hat das bilanzielle Reinvermögen entsprechend zugenommen und bei einem negativen Ergebnissaldo (Aufwand > Ertrag) entsprechend abgenommen. Struktur und Saldo von Ergebnis- und Vermögensrechnung liefern somit Antwort auf Fragen wie z.B.

- welches und wieviel Vermögen zukünftig noch nutzbar ist,

- in welchem Umfang seine Finanzierung durch Ertrags- oder Schuldeinnahmen erfolgt ist,
- ob durch die Finanzierung künftige Haushaltsjahre finanzwirtschaftlich vorbelastet werden (Belastungspotential der Tilgungsausgaben für Verbindlichkeiten und Rückstellungen),
- ob und inwieweit neues Vermögen geschaffen wurde oder ob zur Leistungserstellung Vermögen veräußert werden mußte,
- wie sich die einzelnen Ertrags- und Aufwandsquellen zusammensetzen usw.

Die Beantwortung derartiger Fagen dient den informationellen Zielgrößen 'Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns' und 'künftige Leistungs- bzw. Lebensfähigkeit', dies allerdings nicht in der Eindeutigkeit, wie sie sich beispielsweise bei Zahlungsrechnungen im Hinblick auf das Informationsziel 'Haushaltskontrolle' einstellt.

Wirtschaftlichkeitsanalysen beurteilen allgemein das Verhältnis zwischen der Zielerreichung und dem dafür erfolgten Mitteleinsatz, wobei aus Vereinfachungs- und Objektivierungsgründen nur die monetär quantifizierbare Zielerreichung (Ertrag) und der monetär quantifizierbare Mitteleinsatz (Aufwand) berücksichtigt werden.[75] Erwerbswirtschaftliche, am Gewinnziel orientierte Unternehmen sind umso wirtschaftlicher, je günstiger (größer) die Relation zwischen Ertrag und Aufwand ist. Bei abweichenden Zielsetzungen, wie sie für staatliche Gemeinwesen zweifellos anzunehmen sind, gilt die Aussage in dieser Form offensichtlich nicht. Wenn Leistungsentgelte (Umsatzerlöse) ersetzt werden durch leistungsunabhängige Ertragseinnahmen (Steuern), läßt der Vergleich mit dem entstandenen Aufwand noch keine Beurteilung des Ziel-Mittel-Verhältnisses zu. Übersteigen beispielsweise die Erträge die Aufwendungen, kann dies bedeuten, daß die Steuern ungerechtfertigt hoch sind und/oder Güter und Leistungen in zu geringem Umfang bereitgestellt werden. Andererseits ist es für aussagekräftige Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen eine notwendige Voraussetzung, daß

---

75 Alternative Daten, beispielsweise gesellschaftliche Nutzen, lassen sich nur schwer oder überhaupt nicht quantifizieren.

sämtliche Aufwendungen und Erträge erfaßt werden, da sie Werteentstehung und Werteverzehr einer Periode zutreffender widerspiegeln als Zahlungsgrößen oder Einnahmen und Ausgaben. Die genannten Einschränkungen relativieren speziell die Aussagekraft des Saldos der Ergebnisrechnung. Es ist jedoch die strukturelle Zusammensetzung der Ergebnisrechnung (die den Saldo bildenden Komponenten), die notwendige, wenn auch nicht hinreichende Anhaltspunkte zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit liefert.

Hinsichtlich des Informationszieles 'künftige Leistungsfähigkeit' dominiert umgekehrt die Aussagekraft des Saldos der Ergebnisrechnung die Aussagekraft ihrer Struktur. Zwar liefert die Struktur der Ergebnisrechnung den detaillierten Nachweis über Werteentstehung und -verzehr, letztlich ist es jedoch ihr Saldo, der über den Erhalt, die Erhöhung oder die Verringerung der periodenbezogenen Veränderung des Netto-Vermögens als Nutzungspotential der künftigen Leistungserstellung (bzw. über die Veränderung der Netto-Verschuldung als zukünftigem Belastungspotential) Auskunft gibt. Die sich aus dem Kosten-Leistungs-Konzept ergebende Vermögensrechnung zeigt als Aktiva das vorhandene Potential künftig nutzbaren Vermögens und als Passiva das Volumen künftiger Belastungen. In Abhängigkeit ihrer Struktur gewährt die Vermögensrechnung differenzierte Einblicke in die künftige Leistungsfähigkeit sowohl in sachlicher Hinsicht (so stellt z.B. der Bestand an liquiden Mitteln ein universeller einsetzbares Nutzungspotential dar als das u.U. an öffentliche Aufgaben gebundene Sachanlagevermögen) als auch in zeitlicher Hinsicht (z.B. liefert die Gliederung der Verbindlichkeiten nach Restlaufzeiten Anhaltspunkte über die zeitliche Verteilung künftiger Belastungen).

Das Informationsziel 'künftige Leistungsfähigkeit' wird mit Anwendung des **Ertrags-Aufwands-Konzeptes** in noch größerem Umfang verwirklicht, da nicht nur eigene Maßnahmen, sondern auch externe (außerordentliche) Einflüsse den Wert des vorhandenen Vermögens und der Schulden – und damit das Nutzungs-/Belastungspotential – beeinflussen.

Die folgende Abbildung faßt die mögliche Informationszielerreichung in Abhängigkeit des angewendeten Rechnungskonzeptes noch einmal zusammen:

Abb. 3: Rechnungskonzepte und Informationszielerreichung

	reines Zahlungskonzept	erweitertes Zahlungskonzept	Einnahmen-Ausgaben-Konzept	Kosten-Leistungs-Konzept	Ertrags-Aufwands-Konzept
Haushaltskontrolle	X	X	X	X	X
Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabenbereiche	(X)[a)]	(X)[a)]	X	X	X
Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns				(X)[b)]	(X)[b)]
zukünftige Leistungs- und Lebensfähigkeit				(X)[c)]	X

a) soweit Zahlungszeitpunkt und Güter-/Leistungszugang/-abgang nicht periodenverschieden sind

b) soweit einseitig begründete Ertragseinnahmen als beste Approximation an Leistungsentgelte gelten können

c) soweit außerordentliche Aufwendungen und Erträge vernachlässigbar sind

Aus Abbildung 3 wird ersichtlich, daß die sukzessive Erweiterung der Rechnungskonzepte (ausgehend von der reinen Zahlungserfassung) zur kumulativen Zielerreichung der vier Informationsziele

- Einhaltung des Budgets (Haushaltskontrolle),
- zukünftige Leistungs- bzw. Lebensfähigkeit,
- Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns und
- Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabengebiete

führt.

Mit anderen Worten, das Ertrags-Aufwands-Konzept dominiert die anderen Rechnungskonzepte hinsichtlich der Informationszielerreichung, da die nach diesem Konzept erforderlichen Transformationen des Buchungsstoffes (gemäß Abbildung 2) den Informationsgehalt einer darauf aufbauenden Rechnungslegung optimieren:

Die Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen erlaubt bei entsprechender Strukturierung der Sachbücher die Kontrolle der Übereinstimmung von Haushaltsplan und Haushaltsvollzug (Haushaltsrechnung). Eine daraus abgeleitete Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die die Zahlungen entsprechend des zugrunde liegenden Güter-/Leistungszugangs und -abgangs periodisiert, weist die Finanzmittelherkunft und -verwendung (Mittelverteilung) nach (Finanzrechnung). Korrigiert man die Periodeneinnahmen und -ausgaben um die rein finanzwirtschaftlichen Vorgänge (z.B. Kreditaufnahme, Kreditgewährung) sowie um die periodengerechte Vor- oder Nachverrechnung von Werteentstehung und Werteverzehr (z.B. Abschreibungen, Rückstellungsbildung), einschließlich der extern bedingten "außerordentlichen" Aufwands- und Ertragskomponenten, werden die Quellen der Werteentstehung und die Ursachen des Werteverzehrs (Ergebnisrechnung) und ihre Auswirkungen auf das künftige Nutzungs- bzw. Belastungspotential (Vermögensrechnung) ersichtlich, was Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen (zumindest ansatzweise) erlaubt und Rückschlüsse auf die künftige Leistungsfähigkeit zuläßt.

An den mit dem Aufwands-Ertrags-Konzept erreichbaren Informationszielen sind auch die in 4.3.6 beschriebenen Modifikationen der

"reinen" Konzepte in der Rechnungswesenpraxis zu messen. Ein Vergleich mit dem Reinvermögenskonzept macht deutlich, daß jede davon abweichende Modifikation, die weniger Transaktionen erfaßt oder weniger differenziert, nur suboptimal im Hinblick auf die angestrebte Informationszielerreichung sein kann. Eine "Modifikation" des Reinvermögenskonzeptes wird allenfalls durch das Nettogesamtschuldenkonzept in seiner weiten Abgrenzung nahegelegt: Danach wird den sich nach dem Reinvermögenskonzept ergebenden Schulden nur das veräußerbare, realisierbare Vermögen gegenübergestellt. Dadurch wird zum Ausdruck gebracht, wieviele Vermögensmassen zur Schuldendeckung herangezogen werden können. Diese Information ist sicherlich von Relevanz, kann aber durch eine entsprechende Strukturierung der Aktivseite der Vermögensrechnung nach dem Reinvermögenskonzept ebenso gegeben werden (etwa durch die Unterscheidung der Vermögensgegenstände nach freiem, realisierbarem Vermögen und an öffentliche Aufgaben gebundenem Vermögen). Die entsprechende "konzeptionelle" Änderung des Reinvermögenskonzeptes betrifft demnach einen rein technischen Aspekt, den der Bilanzgliederung. Der Wunsch nach Informationen über das Schuldendeckungspotential rechtfertigt also nicht die Anwendung des Nettogesamtschuldenkonzeptes (in seiner weiten Abgrenzung), da einerseits mit der Vernachlässigung des sonstigen (gebundenen) Vermögens eine Einschränkung der Informationszielerreichung (zukünftige Leistungsfähigkeit) verbunden wäre und andererseits mit dem Reinvermögenskonzept bei entsprechender Bilanzgliederung auch das Informationsziel 'Schuldendeckungspotential' erreicht wird.

4.5 MESSOBJEKT UND MESSZWECK DES RECHNUNGSKONZEPTES: "INTERPERIOD EQUITY"

4.5.1 Die Grundidee

In der nordamerikanischen Literatur zum öffentlichen Rechnungswesen wird seit etwa Mitte der achtziger Jahre sowohl von wissenschaft-

licher Seite[76] als auch in den offiziellen (unmittelbar praxisrelevanten) Verlautbarungen des Governmental Accounting Standards Board (GASB)[77] übereinstimmend das "interperiod equity" als Meßobjekt des Rechnungskonzeptes empfohlen. Die Erläuterung und Begründung dieses Konzeptes erfolgt im wesentlichen unter Rückgriff auf die Finanzverfassung:

> "The laws of most governments require balanced budgets. The intent of these laws is to require financing and spending practices that enable governmental entities to avoid financial difficulty and to <live within their means>
>
> ...
>
> The GASB believes the intent of balanced budget laws is that the current generation of citizens should not be able to shift the burden of paying for current-year services to future-year taxpayers. Recently, the term *intergenerational equity* has been used to express this concept."[78]

Konkreter wird das GASB-Exposure Draft[79] 1987:

> **Interperiod equity measurement** is the measure of whether current-year **revenues** were sufficient to pay for current-year services. A measure of interperiod equity would show whether current-year citizens received services but shifted part of the payment burden to future-year citizens or used up previously accumulated resources. Conversely, such a measure would show whether current-year revenues not only were sufficient to pay for current-year services, but also increased accumulated net resources."[80]

---

76 Vgl. z.B. *Freeman, Shoulders, Lynn* 1987, S. 679 f.

77 Vgl. GASB 1987a, passim.

78 GASB 1987a, S. 20.

79 Exposure Drafts sind Vorentwürfe der endgültigen Richtlinien (statements).

80 GASB 1987b, S. 3, Hervorhebungen im Original.

Damit findet die seit langem in Finanzpolitik und Finanzwissenschaft geführte Diskussion über die Wirkungen öffentlicher Verschuldung und ihren Implikationen über die "intergenerative Lastverteilung"[81] Eingang in die konzeptionellen Überlegungen zum staatlichen Rechnungswesen: Staatsverschuldung belastet künftige Generationen, da zur Bedienung der Schulden zusätzliche Steuern aufgebracht werden müssen. Dieser Umstand spricht sowohl für die staatliche Verschuldung als auch gegen sie. Sie kann einerseits zur Finanzierung des Gegenwartskonsums dienen, was im Fall der Schuldentilgung eine ungerechtfertigte Steuermehrbelastung künftiger Generationen zur Folge hat. Sie erlaubt es andererseits, beispielsweise die Nutzung öffentlicher Investitionen und ihre Finanzierung nach ihrer zeitlichen Äquivalenz (oder einem anderen zeitlichen Verteilungskonzept, allgemein bekannt als "pay as you use"-Prinzip) zu betreiben und erlaubt somit einen Lasttransfer aus Gründen der "intergenerativen Gerechtigkeit"[82]. "Es könnte in diesem Sinne beispielsweise auch gelingen, unsere schon geborenen oder noch ungeborenen Kinder und Enkel, da sie möglicherweise unsere heute vorgenommenen öffentlichen Investitionen nutzen werden, auch in einen noch zu bestimmenden Sinne dafür "zahlen", genauer: an den volkswirtschaftlichen Kosten teilhaben zu lassen."[83] Werden öffentliche Güter und Leistungen auf einer Äquivalenzbasis finanziert, wird jede Rechnungsperiode mit dem auf sie entfallenden Nutzenanteil belastet. Für öffentliche Ausgaben, deren Gegenwert auch zukünftig nutzbar ist, ergibt sich daraus die Rechtfertigung und die Notwendigkeit einer Kreditfinanzierung aus Gründen der "gerechten" (äquivalenten) Nutzen- und Lastenverteilung. Umgekehrt verbietet sich die Kreditfinanzierung der laufenden (konsumtiven) Ausgaben, da sie künftige Generationen unangemessen belastet.

Ein Rechnungskonzept mit dem Meßzweck "Interperiod Equity" hat demnach diejenigen Daten zu erfassen, die zu der Beurteilung erforder-

---

81 Vgl. z.B. *Gandenberger* 1981, S. 28 ff. und *Musgrave/Musgrave/Kulmer* 1977, S. 122 ff.

82 Vgl. *Musgrave/Musgrave/Kulmer* 1977, S. 129.

83 *Gandenberger* 1981, S. 28.

lich sind, ob die zeitliche Verteilung der Nutzung von Gütern und Leistungen und der Belastung durch ihre Finanzierung im Hinblick auf Gegenwart und Zukunft neutral ("gerecht") ist oder ob Abweichungen dazwischen bestehen. Die Abweichungen werden dadurch gemessen, inwieweit durch den Vergleich von Ressourcenverbrauch und -zugang einer Periode neues Vermögen geschaffen wurde (Begünstigung der Zukunft durch Schaffung künftig nutzbarer Potentiale) oder vorhandenes Vermögen verbraucht wurde (Begünstigung der Gegenwart durch Verringerung künftig nutzbarer Potentiale).

Die Mehrdeutigkeit des englischen Begriffs equity – 'Gerechtigkeit' im alltagssprachlichen Sinne und 'Nettowert' im ökonomischen Sinne – legt somit den Meßzweck (Interperiod Equity i.S. intergenerativer Gerechtigkeit) und das Meßobjekt (Interperiod Equity als intertemporäre Nettowertentwicklung) zugleich fest. Strittig ist jedoch die Festlegung der das Interperiod Equity bildenden Komponenten, d.h. die Wahl des Rechnungskonzeptes. Es wird zu zeigen sein, daß eine universelle, eindeutige Interperiod Equity-Bestimmung nicht möglich ist, sondern daß sie informationszielabhängig ist.

4.5.2 Die unterschiedlichen Operationalisierungsprobleme und -erfordernisse

Wie in den Abschnitten 4.3 und 4.4 dargelegt, hängt die Abbildung der intertemporären Lastverteilung wesentlich vom zugrunde liegenden Rechnungskonzept ab und kann hinsichtlich ihrer "Richtigkeit" nur unter Berücksichtigung des verfolgten Informationszieles beurteilt werden.

Bei Anwendung des (reinen und erweiterten) Zahlungskonzeptes sind die in einer Rechnungsperiode getätigten Einzahlungen und Auszahlungen unabhängig von ihrem Charakter (z.B. Ertragseinzahlungen vs. Einzahlungen aus Kreditaufnahme) zu erfassen. Das ausgewiesene Interperiod Equity nach diesem Konzept weist erhebliche Mängel auf, da z.B. durch die Verschuldungspolitik (Kreditaufnahme und -tilgung), die Festlegung des Zeitpunkts, wann die Bücher zu schließen sind und die ergebniswirksame Behandlung von Investitionsauszahlungen die Ab-

bildung des Interperiod Equity wesentlich im Ermessen des Bilanzierenden liegt. Auf der anderen Seite ist die Erfassung und der Nachweis der Ein- und Auszahlungen unabdingbar, um das Informationsziel 'Haushaltskontrolle' erreichen zu können.

Das Einnahmen/Ausgaben-Konzept unterliegt im Grunde den gleichen Einwendungen wie das Zahlungskonzept, da es die Einzahlungen und Auszahlungen lediglich unter dem Gesichtspunkt des Güter- und Leistungszugangs/-abgangs transformiert. Durch die im Vergleich zum Zahlungskonzept exaktere Periodenabgrenzung nach dem Kriterium des Güter-/Leistungszugangs/-abgangs wird jedoch dem Informationsziel 'Mittelverteilung' (Verwendungsseite) besser Rechnung getragen.

Mit der Anwendung des Kosten/Leistungs-Konzeptes oder der Anwendung des Aufwand/Ertrags-Konzeptes erfolgt der Übergang von der rein finanzwirtschaftlichen nominellen Datenerfassung zur zwischen finanzwirtschaftlichen und leistungswirtschaftlichen differenzierenden substantiellen Datenerfassung, was für die Erreichung der Informationsziele 'Wirtschaftlichkeit' und 'Leistungsfähigkeit' erforderlich ist.

Ist das Abbildungsziel ein Interperiod Equity, das Aufschluß über die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns geben soll, so ist dem Wert des Ressourceneinsatzes der Periode zur Erstellung der "ordentlichen" Güter und Leistungen der Wert der "ordentlichen" Finanzierungsmittel (i.S. des Kosten/Leistungs-Konzeptes) gegenüberzustellen. Damit mißt das Interperiod Equity, inwieweit die Periodenerträge ausreichen, den Periodenkonsum (Periodenaufwand) zu kompensieren. Das Interperiod Equity i.S. der Nettowertentwicklung weist nach, inwieweit "ordentlicher" Ressourcenkonsum durch "ordentliche" Erträge ersetzt wurde bzw. inwieweit vorhandenes Reinvermögen im Rahmen der "ordentlichen Geschäftstätigkeit" vermehrt oder verringert wurde. So übersteigt beispielsweise im Fall eines negativen Saldos der Ergebnisrechnung der Wert der konsumierten Ressourcen den Wert der ordentlichen Erträge, die in Höhe des Saldos in zukünftigen Perioden zusätzlich aufgebracht werden müssen. Umgekehrt stellt ein positiver Ergebnissaldo eine "Ersparnisbildung" zugunsten künftiger Perioden dar. Demnach verlangt das Interperiod Equity i.S. der intergenerativen Gerechtigkeit in seiner nor-

mativen Ausprägung – zumindest im Durchschnitt über mehrere Rechnungsperioden – einen Nullsaldo des ordentlichen Ergebnisses.

Darüber hinaus haben "außerordentliche", extern bedingte Faktoren Einfluß auf den Wert des künftig nutzbaren Vermögens und der künftig zu begleichenden Schulden. Diese Faktoren sind zwar irrelevant für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit, sie sind aber wegen ihres Einflusses auf das künftige Nutzungs- bzw. Belastungspotential bei der Beurteilung der Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen. Das zur Abbildung der zukünftigen Leistungsfähigkeit geeignete Interperiod Equity umfaßt somit sämtliche Aufwendungen und Erträge (Nettoressourcenkonsum) und ihre Auswirkungen auf das Vermögen und die Schulden im Sinne des Reinvermögenskonzepts[84]. Die Ermittlung eines Interperiod Equity auf Aufwands- und Ertragsbasis und seine Auswirkungen auf das Vermögen und die Schulden ist wegen seiner (intern und extern bedingten) Leistungs- und Verbrauchsbezogenheit offensichtlich problematischer als die Interperiod Equity-Ermittlung auf der Basis von nominellen Zahlungsgrößen oder Einnahmen/Ausgaben-Größen. So ist für die Ergebnisrechnung zunächst grundsätzlich festzulegen, was als Werteverzehr (Aufwand) und Werteentstehung (Ertrag) anzusehen ist und welche dieser erfaßten Aufwands- und Ertragskomponenten als ordentlich und welche als außerordentlich zu qualifizieren sind. Für die Vermögensrechnung ist festzulegen, was als Nutzungspotential (Vermögen) und was als Belastungspotential (Schulden) anzusehen und wie zu bewerten ist.

Die Erfassungs- und Ansatzfragen grundsätzlicher Art beantworten sich aus der Darstellung der Rechnungskonzepte in Abschnitt 4.3 bzw. überblicksartig aus Abbildung 2. So ist es für staatliche Gebietskörperschaften relativ unproblematisch, die im Rahmen der Ordnungs- und Leistungsverwaltung anfallenden Aufwendungen (Personal, Material und sonstige "Zweckaufwendungen" wie z.B. Subventionen, Sozialhilfe) zu erfassen und den Erträgen (Steuern, Gebühren, Beiträge und Finanzerträge wie Zinsen und Beteiligungserträge) gegenüberzustellen. Pro-

---

84 Ein solches Konzept wird im folgenden als Nettoressourcenkonsumkonzept bezeichnet.

blematisch ist dagegen zum einen die Frage nach dem Erfassungszeitpunkt und zum anderen die Differenzierung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen.

Die Festlegung des Erfassungszeitpunktes von Aufwendungen und Erträgen hat entscheidenden Einfluß auf das ausgewiesene Ergebnis einer Rechnungsperiode und damit sowohl auf die Ergebnisrechnung als auch die Vermögensrechnung. Z.B. je früher Aufwendungen (Erträge) antizipiert werden, umso stärker belasten (entlasten) sie ceteris paribus das Ergebnis der Rechnungsperiode zugunsten (zu Lasten) späterer Perioden, da durch die ergebniswirksame Vorwegnahme eines Geschäftsvorfalls in Folgeperioden lediglich noch eine ergebnisneutrale Umbuchung in der Vermögensrechnung erforderlich ist. Mit zunehmender periodengerechter Aufwands- und Ertragsantizipation steigt somit die Informationszielerreichung 'zukünftige Leistungsfähigkeit'.

Daneben steigt mit zunehmender Exaktheit der Differenzierung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen die Informationszielerreichung 'Wirtschaftlichkeit', da außerordentliche Aufwendungen und Erträge letztlich nicht Maßstab für die Wirtschaftlichkeit der durchgeführten Maßnahmen sein können.

Die Operationalisierung des 'Außerordentlichen' erweist sich dabei als problematisch (s. o. 4.5.3), was sich bereits zwangsläufig aus der Unbestimmtheit des 'Ordentlichen' ergibt. Zur Inhaltsbestimmung der ordentlichen und außerordentlichen Positionen sei auf den § 277 Abs. 4 des Handelsgesetzbuches (HGB) zurückgegriffen, nach dem sich die Abgrenzung zwischen diesen Positionen danach richtet, ob sie im Rahmen der "gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" oder außerhalb dieser angefallen sind. Unter der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit werden i.a. diejenigen Aufwendungen und Erträge subsumiert, die der Einnahmeerzielung durch Unternehmungsleistungen dienen, wobei man nicht "unter der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit alles das verstehen [kann], was in einer Unternehmung irgendwann vorkommt oder vorkommen kann."[85] Um die gewöhnliche Geschäftstätigkeit einzugrenzen und sie zugleich von der außergewöhnlichen abzugrenzen, stellt *Leffson* auf das Krite-

85 *Leffson* 1986, S. 434.

rium der "vorausschauenden Ertrags- und Aufwandsplanung"[86] ab: "Aus der Sicht des den Jahresabschluß Aufstellenden kann « gewöhnlich » nur das sein, womit er grundsätzlich vorausschauend rechnen kann. Innerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit liegen nur Geschäfte, die ihrer Art nach einplanbar sind."[87] Dieses Kriterium läßt sich unmittelbar auch im staatlichen Bereich anwenden. Danach umfaßt die "gewöhnliche Geschäftstätigkeit" staatlicher Gebietskörperschaften nicht nur die Erfüllung (der nicht weniger unbestimmten) öffentlichen Aufgaben, sondern sämtliche ihrer Art nach geplanten Maßnahmen mit den damit verbundenen Aufwendungen und Erträgen. Im Rahmen der Durchführung einzelner Maßnahmen werden z.B. Vermögensgegenstände angeschafft, die sich im Zuge der Leistungserstellung abnutzen (planmäßige Abschreibungen) oder planmäßig Erträge erwirtschaften (z.B. Zinsen aus gewährten Krediten, Dividenden aus Beteiligungen). Ebenso ergeben sich im Zuge der Leistungserstellung planbare Rückstellungen (z.B. für Pensionen) und sonstige vorhersehbare Aufwendungen (z.B. Pauschalwertberichtigungen auf Steuerforderungen). Derartige Vorgänge sind, da ihrer Art nach planbar, ordentliche Aufwendungen und Erträge. Das Kriterium der "Planbarkeit" ist zwar ein notwendiges, jedoch nicht unbedingt ein hinreichendes Kriterium für die Abgrenzung der ordentlichen von den außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen (planbar sind beispielsweise auch Privatisierungserträge der öffentlichen Hand). Hinzukommen muß mindestens noch das Merkmal der "Regelmäßigkeit" des Anfalls. Da die Planung sich unter unsicheren Erwartungen vollzieht, sind die Planansätze mehr oder weniger falsche Schätzwerte. Planabweichungen sind daher möglich und wahrscheinlich, nicht jedoch notwendigerweise außerordentliche Aufwendungen und Erträge. So sind z.B. überplanmäßige (aufwandsgleiche) Auszahlungen bei einzelnen Titeln des Haushaltsplans dann nicht außerordentlich, wenn sie ihrer Art nach zur gewöhnlichen, planbaren Geschäftstätigkeit zählen und lediglich ihrer Höhe nach vom Schätzwert abweichen. Anders verhält es sich dagegen mit den außerplanmäßigen (aufwandsgleichen) Auszahlungen.

---

86 *Leffson* 1986.

87 *Großfeld/Leffson* 1986, S. 74.

Sie sind ihrer Art nach nicht planbar und damit außerordentlich. Der Art nach außergewöhnlich, nicht planbar und deshalb außerordentlich sind ebenso alle Aufwendungen und Erträge, die sich aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen ergeben, deren Verkaufserlöse die Buchwerte der Vermögensgegenstände übersteigen oder nicht decken. Ebenso sind Gewinne und Verluste z.B. aus Zuschreibungen oder außerplanmäßigen Abschreibungen außerordentlich, da "die finanzielle Planung eines Unternehmens nicht auf die Erwartungen gebaut werden [kann], daß Zuschreibungen notwendig oder möglich werden"[88]. In der gleichen Weise sind Erträge und Aufwendungen aus außerplanmäßigen Wertanpassungen auf der Passivseite zu behandeln:

> "Bei den Erträgen aus der Auflösung von Rückstellungen läge ein Widerspruch in sich selbst vor, wenn man sie zum Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit rechnen wollte. Diese Rückstellungen (z.B. Gewährleistungsrückstellungen) werden gerade gemacht, weil bei vorausschauender Planung zu erwarten ist, daß das Unternhemen in Anspruch genommen wird. Es wäre widersinnig, damit zu rechnen, daß doch keine Verpflichtungen, sondern daß aus der Auflösung von Rückstellungen einplanbare Erträge entstehen. Die Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen liegen also ebenfalls außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und sind somit außerordentliche Erträge.
>
> Die gleichen Argumente gelten für die Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen. Diese Wertberichtigung beruht auf der Annahme, daß ein gewisser Forderungsausfall eintreten kann; deshalb kann nicht zugleich planend mit Erträgen gerechnet werden, die sich (z.B. bei besserer allgemeiner Wirtschaftslage) aus der Verringerung des Gläubigerrisikos ergeben."[89]

---

88 *Großfeld/Leffson* 1986, S. 76.

89 *Großfeld/Leffson* 1986, S. 76.

Kriterium des Außerordentlichen ist somit die mangelnde Planbarkeit und Unregelmäßigkeit der Art der Aufwendungen und Erträge, die im folgenden das bisher gebrauchte vage Kriterium der "externen Bedingtheit" ersetzen.

Da der Zeitpunkt der Erfassung von Aufwendungen und Erträgen (= Vor- oder Nachverrechnung von Auszahlungen und Einzahlungen) und die sich daraus ergebenden Konsequenzen für den Ansatz und die Bewertung von Vermögen und Schulden der Objektivierung bedarf, ist die Ermittlung operationaler Ansatz- und Bewertungsregeln für Vermögensgegenstände und Schulden, Erträge und Aufwendungen erforderlich.

Entgegen der bisherigen Vorgehensweise[90] wird dabei primär von der Vermögensrechnung statt von der Ergebnisrechnung ausgegangen, weil mit der Festlegung des Erfassungszeitpunktes einer Transaktion bestimmt wird, was zum Abschlußstichtag noch als nutzbares Vermögen und schon als künftiges Belastungspotential vorhanden ist. Die Umkehrung der Vorgehensweise rechtfertigt sich aus verschiedenen Gründen. Aus der an der Ergebnisrechnung ansetzenden Darstellung des Reinvermögenskonzeptes in Abschnitt 4.3 und dem Verbund der Teilrechnungen resultiert der Vermögens- und Schuldenansatz. Darüber hinaus ist jede ergebniswirksame Transaktion zugleich vermögenswirksam; umgekehrt berührt aber nicht jede vermögenswirksame Transaktion das Ergebnis, so daß mit der Vermögensrechnung als Ausgangspunkt die Vollständigkeit der Darstellung gewährleistet ist.

---

90 Vgl. die diesbezüglichen Bemerkungen in Abschnitt 4.2.

4.6 ANSATZ- UND BEWERTUNGSREGELN (DEFINITIONSGRUNDSÄTZE) FÜR VERMÖGEN UND SCHULDEN SOWIE AUFWAND UND ERTRAG

4.6.1 Ansatzgrundsätze

Zur Entwicklung eines Systems von Ansatzgrundsätzen für Vermögensgegenstände und Schulden ist der ansonsten häufig hilfreiche Rekurs auf die handelsrechtlichen Bestimmungen[91] unbrauchbar. Anstelle einer Systematik enthält das HGB lediglich eine Sammlung kasuistischer Ansatzvorschriften, die noch dazu zum Teil triviale Sachverhalte regeln und gerade in Zweifelsfällen keine Entscheidungshilfe geben. So schreibt beispielsweise § 240 Abs. 1 HGB vor, daß u.a. die Grundstücke und bares Geld in das Inventar – und damit in die Bilanz bzw. Vermögensrechnung – aufzunehmen sind. Daß es sich dabei um Vermögensgegenstände handelt, ist unbestritten. Unklar bleibt jedoch, was die in demselben Paragraphen genannten "sonstigen Vermögensgegenstände" sind. Neben der Aufzählung offensichtlicher Vermögensgegenstände und Schulden fehlt die Behandlung der grundsätzlichen Frage, ob und wann ein Vermögensgegenstand als Aktivum anzusetzen ist oder alternativ als Aufwand zu verrechnen ist (z.B. bei Investitionen), und ob und wann eine Schuld zu passivieren ist oder eine Aufwandsverrechnung zu unterlassen ist (z.B. bei Rückstellungen).

Die Konkretisierung dessen, was als Vermögensgegenstände und Schulden anzusehen ist, ist daher aus den Informationsaufgaben der Rechnungslegung und den Rahmengrundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung (s.o. Abschnitte 2. und 3.) abzuleiten.

Konstitutives Merkmal eines **Vermögensgegenstandes** ist nach überwiegender Meinung des betriebswirtschaftlichen Schrifttums die selb-

---

91 Wie beispielsweise bei der o.g. Differenzierung zwischen ordentlichem und außerordentlichem Aufwand und Ertrag.

ständige Verkehrsfähigkeit[92], d.h. die Einzelveräußerbarkeit. Diese Charakterisierung des Vermögensgegenstandes geht vermutlich auf die – durch die statische Bilanztheorie geprägte – Schuldendeckungskontrolle zurück.

Wer einen solchen Vermögensgegenstand zu bilanzieren hat, richtet sich nach den Eigentumsverhältnissen. Es hat derjenige zu bilanzieren, in dessen wirtschaftlichem Eigentum der Vermögensgegenstand steht, wobei wirtschaftliches (statt rechtliches) Eigentum nach § 39 der Abgabenordnung dann gegeben ist, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand in der Weise ausübt, daß der rechtliche Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich ausgeschlossen ist.

Daß mit den Merkmalen 'selbständige Verkehrsfähigkeit' und 'wirtschaftliches Eigentum' die Aktivierung von Vermögensgegenständen auch im öffentlichen Bereich hinreichend bestimmt ist, läßt sich ebenfalls aus den Informationszielen der staatlichen Rechnungslegung und den diesbezüglichen Rahmengrundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung herleiten.

Vor dem Hintergrund der Informationsziele 'zukünftige Leistungsfähigkeit' und 'Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns' ist zunächst die Beachtung des Vollständigkeitsgrundsatzes, des vollständigen Nachweises aller Nutzungspotentiale, erforderlich. Unmittelbares Nutzungs-(Verwertungs-)Potential sind zunächst, z.B. im Hinblick auf die Möglichkeit zukünftiger Schuldendeckung, sämtliche zur Schuldendeckung einsetzbaren Vermögensgegenstände (potentielle Liquiditätsreserven). Neben diesem sog. freien Vermögen, dessen Aktivierung sich aus der Anwendung des Netto-Gesamtschuldenkonzeptes in seiner weiten Abgrenzung ergibt, existiert jedoch auch sog. gebundenes Vermögen, d.h. Vermögen, das an die Erfüllung öffentlicher Aufgaben gebunden ist. Auch oder gerade dieses Vermögen dient der künftigen Leistungsfähig-

---

92 Vgl. statt vieler *Baetge* 1986, S. 12. Anderer Ansicht ist z.B. der BFH, der die selbständige Bewertbarkeit (Charakteristikum des Wirtschaftsgutes) in den Mittelpunkt rückt.

keit (Nutzenpotential) und seine Bewirtschaftung sollte Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen zugänglich sein. Dies erfordert die Aktivierung von Zahlungen, deren Gegenwert eine mehrperiodische Leistungserstellung ermöglicht (z.B. Investitionsauszahlungen). Andernfalls, d.h. bei sofortiger Aufwandsverrechnung derartiger Zahlungen, wird die zukünftige Leistungsfähigkeit falsch dargestellt und Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen werden verzerrt; darüber hinaus ergäbe sich ein Interperiod Equity, das für Rechnungsperioden mit (umfangreicher) Investitionsfähigkeit ein scheinbar schlechteres Ergebnis ausweisen würde als bei Unterlassung der Investitionen.

Aus dem Vollständigkeitsgrundsatz ergibt sich allgemein eine Ansatzpflicht für alle materiellen Güter und Rechte (insoweit auch in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Vorschriften), da sie sämtlich zumindest abstrakt verkehrsfähig sind. Die Verkehrsfähigkeit des freien Vermögens ist definitionsgemäß gegeben, da es keinen Veräußerungsbeschränkungen unterliegt. Demgegenüber ist das gebundene Vermögen lediglich abstrakt verkehrsfähig[93], da seiner Art nach zwar eine selbständige Übertragung möglich wäre, diese jedoch wegen der Bindung des Vermögens an öffentliche Aufgaben ausgeschlossen ist (z.B. das Infrastrukturvermögen in den Bereichen Verkehr, Energieversorgung, Umweltschutz, Gesundheit, Soziales, Bildung, Wissenschaft, Kultur und Freizeit). Im Hinblick auf die Informationszielerreichung (z.B. Schuldendeckungsmöglichkeiten als spezifische Ausprägung künftiger Leistungsfähigkeit) ist beim Ansatz der Vermögensgegenstände dem Unterschied zwischen abstrakter und tatsächlicher Verkehrsfähigkeit durch den gesonderten Ausweis des freien vom gebundenen Vermögen Rechnung zu tragen.

Im Unterschied zu den genannten Vermögensgegenständen erscheint eine Aktivierungspflicht im Immaterialgüterbereich wegen der fehlenden Wertobjektivierung problematisch. Als Beispiel für einen immateriellen Vermögensgegenstand einer staatlichen Gebietskörperschaft ist an erster Stelle wohl das Recht zum Erlaß von Steuergesetzen und -richtli-

---

93 Vgl. zur Unterscheidung zwischen abstrakter und tatsächlicher Verkehrsfähigkeit z.B. *Streim* 1988, S. 50.

nien zu nennen. Dieses Recht ist für die Gebietskörperschaften buchstäblich von unschätzbarem Wert und gehört zweifellos zum künftigen Nutzungspotential. Als solches wäre es im Interesse des Vollständigkeitsgrundsatzes zu aktivieren; seine "Unschätzbarkeit" ist streng genommen kein Ansatz-, sondern ein Bewertungsproblem. Andererseits ist offensichtlich, daß jede Form des Ansatzes dieses Vermögensgegenstandes den – dem Vollständigkeitsgrundsatz keinesfalls nachgeordneten, sondern ihm gleichberechtigten – Grundsätzen der Richtigkeit und Willkürfreiheit zuwiderlaufen würde. Das sich aus der gleichzeitigen Beachtung von Vollständigkeit einerseits und Richtigkeit und Willkürfreiheit andererseits ergebende Dilemma macht eine Objektivierung der Rechnungslegung erforderlich, d.h. eine Ermessensbindung des Bilanzierenden, die rein subjektive Ansätze von Vermögensgegenständen begrenzt.

Dieses Objektivierungserfordernis hat im betriebswirtschaftlichen Schrifttum mit der Formulierung des sog. Realisationsprinzips[94] (und den daraus abgeleiteten "Nebenprinzipien" der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung) seinen Niederschlag gefunden. In seiner primären Funktion, nämlich der Festlegung wann und wie Vermögens- und Schuldenänderungen als Aufwendungen und Erträge (als "realisiert") zu erfassen sind, ist das Realisationsprinzip im wesentlichen ein Bewertungsgrundsatz (siehe dort). Da jedoch die Aufwands- und Ertragsentstehung die Ursache oder Folge von Vermögens- und Schuldenänderungen ist, wird das Realisationsprinzip zugleich zum Ansatzgrundsatz, da bis zum Realisationszeitpunkt (der nach überwiegender Ansicht dann eintritt, wenn eine Lieferung vollzogen bzw. eine Leistung vollendet ist[95]) ein Vermögensgegenstand ergebnisneutral zu behandeln ist.

---

94 Vgl. zum Realisationsprinzip ausführlich z.B. *Leffson* 1987, S. 247 ff., *Moxter* 1984, S. 1780 ff. oder *Baetge* 1986, S. 11 ff. Im übrigen wird das Realisationsprinzip in jedem Lehrbuch zum handelsrechtlichen Jahresabschluß abgehandelt.

95 Für einseitige Forderungen und Verbindlichkeiten (z.B. Steuerforderungen, Subventionsverbindlichkeiten) ist der Realisationszeitpunkt dann eingetreten, wenn der Rechtsanspruch besteht (z.B. bei Steuern im Zeipunkt der Veranlagung).

Das Realisationsprinzip wird im privatwirtschaftlichen Bereich übereinstimmend mit Gründen des Gläubigerschutzes gerechtfertigt. Aus Vorsichts- und Objektivierungserwägungen heraus dient das Realisationsprinzip als "Gewinnverteilungsschranke"[96], als Ausschüttungssperre (Schutz der Kapitalgeber). Auch wenn sich das Problem einer "Gewinnverteilung" für staatliche Gebietskörperschaften nicht stellt, läßt sich die Notwendigkeit der Anwendung des Realisationsprinzips im öffentlichen Bereich in Analogie zum privatwirtschaftlichen Bereich mit Schutzzwecken rechtfertigen. Die Schutzfunktion staatlicher Rechnungslegung, wie sie aus den Schutzzwecken des zweiten Abschnitts abgeleitet ist, erfordert in Verbindung mit den Informationszielen und dem Meßobjekt Interperiod Equity bzw. dem Meßzweck der intergenerativen Gerechtigkeit die Beachtung des Realisationsprinzips, wie das folgende Beispiel zeigt: Die Aktivierung des Vermögensgegenstandes "Recht zur Steuergesetzgebung" erhöht ceteris paribus das Reinvermögen. Nach den Zielvorstellungen der intergenerativen Lastverteilung (durchschnittlicher Nullsaldo der Ergebnis- und Vermögensrechnung) ist es nicht erforderlich, zugunsten künftiger Generationen ein Reinvermögen zu akkumulieren, da dies zugleich die Gegenwart belasten würde. Würden in dieser Situation durch den Vorgriff auf künftige Ertragseinnahmen – die Aktivierung des potentiellen Steueraufkommens stellt nichts anderes dar – gegenwärtige Aufwendungen finanziert und/ oder "Ausschüttungen" in Form von Steuersenkungen realisiert, wäre dies zwar mit dem Interperiod Equity-Konzept formal vereinbar, bedeutete jedoch faktisch eine Vorbelastung künftiger Generationen, die die Finanzierungsbeiträge für bereits getätigten Konsum erwirtschaften müßten.

Soweit gegenwärtig absehbar, verhält es sich mit allen anderen denkbaren immateriellen Vermögensgegenständen staatlicher Gebietskörperschaften wie mit der beispielhaft genannten Besteuerung.[97] Das

---

96 Vgl. *Moxter* 1984, S. 1781 ff.

97 Eine Ausnahme hiervon bilden allein entgeltlich erworbene Immaterialgüter (z.B. Lizenzen). Derartige immaterialle Vermögensgegenstände finden sich u.U. im Bereich der (ggfs. zu konsolidierenden) öffentlichen Unternehmen. Mit dem entgeltlichen Erwerb erscheint der Wert dieser Vermögensgegenstände hinreichend objektiviert (Ermessensbindung) und eine Aktivierung vertretbar.

Recht, gegen Entgelt behördliche Erlaubnisse zu erteilen (z.B. Konzessionen nach der Gewerbeordnung, Genehmigungen nach dem Baugesetz) oder aber auch eine gut funktionierende Verwaltung, eine mit staatlichen Mitteln gut ausgebildete Arbeitsbevölkerung oder andere "rein wirtschaftliche Güter"[98] stellen sämtlich Nutzungspotentiale (Vermögensgegenstände) dar, deren Aktivierung zu Konflikten mit dem Zielobjekt "Interperiod Equity" bzw. zu Verstößen gegen die Rahmengrundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit führt.

Eine offensichtliche Gemeinsamkeit der Immaterialgüter im öffentlichen Bereich ist ihre mangelnde selbständige Verkehrsfähigkeit. Das Recht zur Besteuerung und andere öffentlich-rechtliche Kompetenzen oder Investitionen beispielsweise in das gesellschaftliche Humankapital durch Bildungsmaßnahmen sind rechtlich und/oder faktisch nicht veräußerbar, es fehlt selbst die abstrakte Verkehrsfähigkeit.

Dies führt im Hinblick auf die informationelle Zielerreichung und das Zielobjekt Interperiod Equity zu dem Umkehrschluß, daß ausschließlich die materiellen (selbständig verkehrsfähigen) Güter und Rechte aktivierungsfähig und aus Gründen der Vollständigkeit zugleich aktivierungspflichtig sind. Diese Aktivierungspflicht gilt unabhängig davon, ob es sich um freies oder gebundenes Vermögen, um Sach- oder Finanzvermögen oder um Anlage- oder Umlaufvermögen handelt.

Ob die derart abgegrenzten Vermögensgegenstände in der Vermögensrechnung einer speziellen Gebietskörperschaft zu aktivieren sind (oder in der Vermögensrechnung einer anderen Körperschaft), richtet sich nach dem o.g. Kriterium des wirtschaftlichen Eigentums. Auch dieses Kriterium ergibt sich wiederum aus den Informationszielen, speziell dem der *'zukünftigen Leistungsfähigkeit'*: Soweit ein Vermögensgegenstand einer Gebietskörperschaft wirtschaftlich zugehörig ist, ist er Teil des Nutzungspotentials und damit Determinante künftiger Leistungsfähigkeit. Diese Abgrenzung ist im allgemeinen eindeutig, kann aber in Sonderfällen zu Zurechnungsproblemen führen. Beispielhaft sei hier die

---

98 Wie seit den Anfängen der statischen Bilanztheorie die nicht real existierenden Vermögensgegenstände genannt werden, z.B. Know-how, Unternehmensorganisation usw.

Zurechnung von Vermögensgegenständen aus Finanzierungs-Leasingverträgen und aus der Vergabe von Investitionszuschüssen[99] genannt. Für die bilanzielle Zuordnung von Leasinggegenständen beim Leasingnehmer oder -geber hat sich aus der Steuerrechtsprechung ein pragmatisches Zuordnungskonzept in Abhängigkeit der Leasing-Vertragsgestaltung ergeben[100], dessen Übernahme hier vertretbar erscheint, da es die "wirtschaftliche Zugehörigkeit" hinreichend operationalisiert. Die ergebnisneutrale oder -wirksame Behandlung von Investitionsbeiträgen ist im betriebswirtschaftlichen Schrifttum bisher überwiegend nur für Beitragnehmer problematisiert und systematisiert worden.[101] Lösungsvorschläge zur entsprechenden Behandlung beim Beitraggeber – als solche treten staatliche Gebietskörperschaften häufig auf – finden sich nur vereinzelt.[102]

Der sich aus den oben entwickelten Kriterien ergebenden Systematik folgend sind Investitionsbeiträge beim Beitraggeber als (ordentlicher oder außerordentlicher) Aufwand ergebniswirksam zu erfassen. Die strikte Anwendung des Kriteriums der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist aufgrund seiner engen Verbindung zum Informationsziel künftige Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen: Zum Nutzungspotential künftiger Perioden kann nicht gehören, was sich dem Bereich der eigenen Einflußsphäre entzieht. Diese Handhabung kann die Erreichung anderer Informationsziele (z.B. Wirtschaftlichkeitskontrollen) beeinträchtigen, was besonders in den Fällen deutlich wird, wo Beiträge eigene (Direkt-)Investitionen substituieren. Aus der ergebniswirksamen Erfassung des Investitionszuschusses resultiert zwangsläufig ein anderes Ergebnis als aus der (zunächst) ergebnisneutralen Aktivierung bei Direkt-Investitionen, was im Hinblick auf das Informationsziel Wirtschaftlichkeitskontrolle widersprüchlich ist. Eine Lösungsmöglichkeit für dieses Problem besteht darin, vom handelsrechtlichen Instrument der Bilanzierungshilfe Ge-

---

99 Für Aufwands-/Ertragszuschüsse ergibt sich kein Ansatzproblem, da sie beim Zuschußgeber Periodenaufwand und beim Zuschußnehmer Periodenertrag sind.

100 Vgl. zu einzelnen Falltypen z.B. *Streim* 1988, S. 54 ff.

101 Vgl. im Überblick z.B. *Streim* 1988, S. 88 ff.

102 So z.B. bei *Lüder* 1986, S. 99 ff.

brauch zu machen, d.h. Investitionsbeiträge beim Beitraggeber zwar nicht als Vermögengegenstand aber als Bilanzierungshilfe in der Vermögensrechnung anzusetzen. Bilanzierungshilfen sind – bei grundsätzlicher Beschränkung des Inhalts der Vermögensrechnung auf Vermögen und Schulden – "... bilanzielle Hilfsgrößen, deren Inanspruchnahme eine periodengerechte Aufwandsverrechnung ermöglichen soll."[103] Ob die (anteiligen) Investitionsbeiträge in der Ergebnisrechnung als ordentlicher oder außerordentlicher Aufwand erfaßt werden, richtet sich danach, ob die Gewährung vorhersehbar ist[104] (z.B. aufgrund rechtlicher Verpflichtung) oder außerplanmäßig (z.B. aufgrund außergewöhnlicher Umstände) erfolgt. Rückzahlungen ungerechtfertigt gewährter Beiträge, z.B. im Falle der Nicht-Erfüllung bestimmter Auflagen, sind in jedem Fall als außerordentliche Erträge zu erfassen, da mit der Nicht-Erfüllung der an den Beitrag geknüpften Auflagen nicht vorausschauend gerechnet werden kann.

Nach den o.g. Kriterien sind Vermögensgegenstände hinsichtlich ihrer Ansatzfähigkeit und -pflicht hinreichend abgegrenzt. Als "Fremdkörper" in dieser Ansatzsystematik erscheinen allerdings die transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten, seien sie aktivischer (periodenfremde Auszahlungen) oder passivischer (periodenfremde Einzahlungen) Natur. Ein aktivischer Rechnungsabgrenzungsposten, d.h. eine zeitlich bestimmte Rechnungsabgrenzung für bereits erfolgte eigene Leistungen und zu empfangende Gegenleistungen (z.B. im Voraus gezahlte Mieten), erfüllt nicht das Kriterium der selbständigen Verkehrsfähigkeit und wäre somit nicht als Vermögensgegenstand zu aktivieren. Andererseits würde bei unmittelbarer Aufwandsverrechnung die Darstellung der Lage verfälscht und die Informationszielerreichung eingeschränkt. Die aus dem Realisationsprinzip abgeleiteten "Nebenprinzipien" der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach[105] erfordern und rechtfertigen die Aktivierung von entsprechenden Rechnungsabgrenzungen. Mit der Abgrenzung der Sache nach erfolgt die Zurechnung von Leistungen auf spezifische Ge-

---

103 *Coenenberg* 1990, S. 63.

104 Wobei zu prüfen ist, ob ggf. eine Rückstellungsbildung in Frage kommt.

105 Vgl. *Baetge* 1986, S. 11 f.

genleistungen, die Abgrenzung der Zeit nach regelt die Periodisierung zeitraumbezogener Aufwendungen und Erträge.[106]

Den Vermögensgegenständen als künftigem Nutzungspotential sind die **Schulden** als künftiges Belastungspotential gegenüberzustellen. Schulden sind allgemein Verpflichtungen gegenüber Dritten, die eine wirtschaftliche Belastung darstellen.[107] Zur Operationalisierung der Passivierungsfähigkeit bzw. -pflicht von Schulden sind wie bei der Aktivierung von Vermögensgegenständen die Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung (insbes. der der Vollständigkeit) und die Definitionsgrundsätze (insbes. das Realisationsprinzip) zu beachten.

Die damit verbundene Objektivierung erlaubt auch Vereinfachungen, so etwa die Vernachlässigung von Verpflichtungen aus beidseitig unerfüllten Verträgen (sog. Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte). Zwar bestehen mit dem Vertragsabschluß rechtliche Verpflichtungen, also Schulden, die nach dem Vollständigkeitsgrundsatz auszuweisen wären, dem stehen jedoch (i.d.R.) gleichhohe Ansprüche gegenüber, so daß keine wirtschaftliche Belastung (vermögensmindernde künftige Auszahlungen) vorliegt. Wegen des Realisationsprinzips könnte die Erfassung schwebender Geschäfte lediglich die Vermögensrechnung verlängern.[108] Anders verhält es sich dagegen, wenn die Gegenseite ihren vertraglichen Verpflichtungen bis zum Bilanzstichtag bereits nachgekommen ist. In diesen Fällen bestehen faktische oder

---

106 Aus diesem Grund ist beispielsweise auch ein eventuelles Disagio aus einer Kreditaufnahme wie ein aktivischer Rechnungsabgrenzungsposten zu behandlen. Ein solches Disagio ist zweifelsfrei kein Vermögensgegenstand. Die Aktivierung dieses vorweg gezahlten Zinses und seine planmäßige Abschreibung über die Gesamtlaufzeit der Kreditverbindlichkeit ist jedoch ebenfalls aus Gründen der sachlichen (Zurechnung des Disagios auf eine konkrete Kreditverbindlichkeit) und zeitlichen (periodengerechter Ausweis der Zinsaufwendungen) Abgrenzung geboten.

107 Vgl. z.B. *Baetge* 1986, S. 12.

108 Ein Ausweis von Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften erscheint allenfalls "unter dem Strich" sinnvoll, um über bereits disponierte Beträge zu informieren.

rechtlich einklagbare Leistungsverpflichtungen gegenüber Dritten, die am Abschlußstichtag dem Grunde und der Höhe nach realisiert sind und im Interesse der Vollständigkeit ausgewiesen werden müssen.

Für sichere Schulden, d.h. für Verpflichtungen, deren Bestehen und deren Höhe zweifelsfrei feststeht, hat sich der Begriff der Verbindlichkeit durchgesetzt. Die Passivierungsfähigkeit und -pflicht für derartige Schulden ist unstrittig. Es handelt sich dabei im einzelnen um Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung, einseitige Verbindlichkeiten, erhaltene Anzahlungen und die Finanzschulden (z.B. aus der Begebung von Anleihen und der Darlehensaufnahme).

Daneben existieren unsichere Schulden, d.h. Verpflichtungen, deren Bestehen und/oder Höhe ungewiß aber wahrscheinlich ist; es sind dies die sog. Rückstellungen. Der materielle Inhalt des Rückstellungsbegriffs – und damit die Abgrenzung rückstellungsfähiger bzw. -pflichtiger Sachverhalte – ist im Gegensatz zu dem der Verbindlichkeit strittig. In einer engeren Abgrenzung steht der Schuldcharakter gegenüber Dritten (sog. Verbindlichkeitsrückstellungen) im Vordergrund.[109] In einer weiteren Abgrenzung dienen Rückstellungen der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen, die bereits verursacht aber noch nicht zahlungswirksam geworden sind.[110] Diese weitere Abgrenzung schließt Rückstellungen mit Schuldcharakter gegenüber Dritten ein und geht zugleich darüber hinaus, da die Rückstellungen zum Abgrenzungsposten für sämtliche Aufwendungen der Rechnungsperiode werden, die erst künftig zu Zahlungen führen (sog. Aufwandsrückstellungen). Nach der hier zugrunde liegenden Konzeption ist aus theoretischen Überlegungen dem weiten Rückstellungsbegriff der Vorzug zu geben. Sind die Aufwendungen realisiert, gebieten das Realisationsprinzip (i.V.m. dem Periodisierungsprinzip) und der Vollständigkeitsgrundsatz die Antizipierung der voraussichtlich zu leistenden Zahlungen, da sie (mit hinreichender Sicherheit) auch ohne die Verpflichtung Dritten gegenüber geleistet werden müssen. Realisierte Aufwendungen beeinflussen die zukünftige Leistungsfähigkeit und sind notwendiger Bestandteil von

---

109 Diese Auffassung wird allgemein einer statischen Bilanzlehre zugeschrieben.

110 Diese Auffassung wird allgemein einer dynamischen Bilanzlehre zugeschrieben.

Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen sowie des Meßobjektes Interperiod Equity. Die (mit ausreichender Sicherheit angebbare) Realisation der Aufwendungen ist notwendige und hinreichende Bedingung des Rückstellungsansatzes. Praktische Bedeutung erlangt die Unterscheidung zwischen dem "engen" und "weiten" Rückstellungsbegriff im öffentlichen Bereich indes wohl kaum: Die Bildung von Aufwandsrückstellungen im privatwirtschaftlichen Bereich für Verpflichtungen "gegen sich selbst" (z.B. für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, Großreparaturen u.ä.) sind im öffentlichen Bereich faktisch Rückstellungen mit Schuldcharakter gegenüber Dritten, da sich staatliche Gebietskörperschaften derartigen Verpflichtungen gegenüber der Öffentlichkeit aufgrund (öffentlich-)rechtlicher oder faktischer Gegebenheiten nicht entziehen können. Als rückstellungsfähig und damit passivierungspflichtig sind im öffentlichen Bereich demnach anzusehen realisierte Verpflichtungen

- aufgrund rechtlicher Bestimmungen
  - * Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,
  - * Verpflichtungen aus Leistungsgesetzen, Subventionen u.ä. (soweit realisiert),
  - * wahrscheinliche Inanspruchnahme aus Bürgschaften und sonstigen Haftungsrisiken,
  - * sonstige ungewisse Verbindlichkeiten (z.B. Prozeßrisiken, Schadenersatz) und
- aufgrund faktischer Gegebenheiten
  - * Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung,
  - * Aufwandsrückstellungen (z.B. Abraumbeseitigungs-, Rekultivierungs-, Dekontaminierungsverpflichtungen, wenn der Verursacher nicht feststellbar ist).

Das Erfordernis der Realisation als Voraussetzung der Rückstellungsbildung ergibt sich unmittelbar aus dem Kosten/Leistungs- und Aufwand/Ertrags-Konzept bzw. dem Meßobjekt Interperiod Equity. So sind beispielsweise die Aufwendungen für Pensionen als künftige Auszahlungen deshalb zu antizipieren, weil die künftige Pensionsleistung einen Teil des einem Arbeitnehmer für seine Arbeitsleistung bezahlten

Lohnes/Gehaltes darstellt. Dementsprechend ist der Aufwand der künftigen Pensionszahlungen auf die Jahre der aktiven Tätigkeit des Arbeitnehmers entsprechend seiner erworbenen Anwartschaft zu verteilen.

Die Bedeutung des Realisationsprinzips für die Passivierung von Rückstellungen zeigt sich besonders im Bereich der Leistungsgesetze. Hier – wie bei einigen anderen Rückstellungsarten auch – liegt sowohl hinsichtlich des Be- oder Entstehens einer Verpflichtung als auch über deren Höhe Ungewißheit vor. Aufgrund einschlägiger Erfahrungswerte in diesem Bereich ließen sich mit hinreichender Sicherheit die wahrscheinlichen künftigen Auszahlungen z.B. nach dem Bundessozialhilfegesetz oder dem Bundeskindergeldgesetz antizipieren. Im Interesse des Rechnungskonzeptes bzw. dem Meßzweck der intertemporären Lastverteilung ist hier jedoch anhand der rechtlichen Bestimmungen (Gesetze, Verordnungen usw.) danach zu differenzieren, in welcher Rechnungsperiode die Verursachung des Leistungsanspruchs liegt. Der Ansatz einer Rückstellung scheint nur dann gerechtfertigt, wenn der Leistungsanspruch in der Vergangenheit oder Gegenwart begründet (wirtschaftlich verursacht) wurde. Wird der Leistungsanspruch periodisch geltend gemacht, so wird dem Periodisierungsprinzip Rechnung getragen und eine Rückstellungsbildung erübrigt sich; es erfolgt eine unmittelbare Aufwandsverrechnung. Buchungstechnisch sind die daraus resultierenden Verpflichtungen demnach als aufwandsgleiche Ausgaben der betreffenden Rechnungsperiode zu behandeln. Eine Vorwegnahme derartiger Aufwendungen durch Rückstellungsbildung würde nach dem Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung dem Periodisierungsprinzip zuwiderlaufen.

Ob die erwartete Inanspruchnahme aus Bürgschaften oder sonstigen Eventualverbindlichkeiten (die im allgemeinen "unter dem Strich" auszuweisen sind) rückstellungsfähig ist, richtet sich nach der Wahrscheinlichkeit der möglichen Inanspruchnahme. Die Festlegung der für eine Rückstellungsbildung erforderlichen Wahrscheinlichkeit kann nicht im

vorhinein und generell festgelegt werden; sie hängt von den jeweiligen Gesamtumständen ab.[111]

Ob mit der Rückstellungsbildung bzw. -zuführung das ordentliche oder das außerordentliche Ergebnis in der Ergebnisrechnung belastet werden soll, richtet sich nach dem oben (s. 4.5.2) operationalisierten Kriterium der "gewöhnlichen Geschäftstätigkeit". So sind beispielsweise die Rückstellungen für Pensionen, für (rückstellungsfähige) Leistungsgesetze und Subventionen usw. ihrer Art nach planbar und damit ordentlicher Aufwand. Demgegenüber ist z.B. die Inanspruchnahme aus Bürgschaften i.d.R. unvorhergesehen (allenfalls kurzfristig planbar) und somit außerordentlicher Aufwand.

Mit den Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind die bilanziellen Schulden vollständig erfaßt. Sofern diese in ihrem Wert kleiner sind als der Wert der Akiva, ergibt sich auf der Passivseite als Saldoposition der Wert des bilanziellen Reinvermögens.

4.6.2 Bewertungsgrundsätze

Wie die Ansatzgrundsätze sind auch die Bewertungsgrundsätze aus der Zwecksetzung der Rechnungslegung einschließlich der zugehörigen Rahmengrundsätze zu begründen. Die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden, Aufwendungen und Erträgen hat somit in einer im Hinblick auf der informationelle Zielerreichung adäquaten Weise zu erfolgen. Diese Leerformel weist auf ein grundlegendes Problem der Bewertung hin: Bewerten ist notwendigerweise ein subjektiver Vorgang, "weil Bewertung nicht von erwarteter Verwertung unabhängig ist."[112] Eine adäquate Bewertung erfordert demnach eine von subjektiven Nutzenempfindungen des Bewertenden unabhängige, an den Informationszielen orientierte objektivierte Abbildung. Daraus ergibt sich die unmit-

---

111 Vgl. zu Verfahren zur Ermittlung entscheidungsrelevanter Daten z.B. *Naumann* 1989, S. 183 ff.

112 *Siegel* 1989, Tz. 27.

telbare Gültigkeit der Rahmengrundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit.[113]

Erste Konkretisierungen einer richtigen und willkürfreien Bewertung sind die Basisannahmen des Going Concern-Prinzips (Fortführungsprämisse)[114] und das Nominalwertprinzip. Ersteres ergibt sich aus der – gerade im Hinblick auf staatliche Gebietskörperschaften – (widerlegbar) realistischen Annahme der Fortführung der "Geschäftstätigkeit", die die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden mit Zerschlagungswerten verbietet (allerdings ohne daß sich daraus unmittelbar "Fortführungswerte" ableiten ließen). Letzteres objektiviert durch den Ansatz "historischer" nomineller Zahlungen die Bewertung insbes. in den Bereichen, in denen ein Ansatz von Wiederbeschaffungspreisen (als Voraussetzung eines Nachweises realer Kapitalerhaltung) nicht hinreichend willkürfrei zu ermitteln ist, was gerade im öffentlichen Bereich, in dem es für viele (gebundene) Vermögensgegenstände keinen Markt gibt, der Fall ist.[115]

Aus den Rahmengrundsätzen der Richtigkeit und Willkürfreiheit wird auch und gerade im Bereich der Bewertungsgrundsätze dem Realisationsprinzip eine besondere Bedeutung (im privatwirtschaftlichen Rechnungswesen) beigemessen. Sowohl bei *Moxter*[116] als auch bei *Leffson*[117], die hier repräsentativ für die überwiegende Meinung zum Realisationsprinzip erwähnt seien, wird die Realisation von Erfolgsbeiträgen an den Umsatzakt gekoppelt. Daraus folgt implizit, daß bis zum Realisationszeitpunkt nach dem Anschaffungswertprinzip (unter Beachtung etwaiger Wertminderungen, die durch Abschreibungen zu berücksichtigen sind) zu bewerten ist und insbesondere positive Erfolgsbeiträge erst mit dem Umsatzakt berücksichtigt werden dürfen. Nach Konvention gelten Erträge als realisiert bei Lieferung oder Leistung, bei der Ver-

---

113 Vgl. *Siegel* 1989 und die Ausführungen zur Richtigkeit und Willkürfreiheit in Abschnitt 3.

114 Vgl. auch Abschnitt 3.

115 Vgl. *Anthony* 1989, S. 107.

116 Vgl. *Moxter* 1986, Band 1.

117 Vgl. *Leffson* 1987, passim.

minderung oder dem Wegfall von Verpflichtungen und bei Werterhöhungen von Vermögensgegenständen, soweit diese früher als Aufwand verrechnete Wertänderungen rückgängig machen. Analog werden Aufwendungen beim Abgang (Verbrauch) von Vermögensgegenständen, bei Inanspruchnahme entgeltlicher Dienstleistungen und beim Zugang von Verpflichtungen ohne aktivierungsfähige Gegenleistung als realisiert angesehen.[118] Im betriebswirtschaftlichen Schrifttum zum kaufmännischen Rechnungswesen wird das Realisationsprinzip in dieser Form als Ausdruck des Vorsichtsprinzips angesehen. Da (auch) Sachverhalte bewertet werden müssen, die durch Zukunftserwartungen bestimmt werden und damit unsicher sind, ist im Interesse der Gesellschafter und Gläubiger "vorsichtig" zu bewerten. Die Bewertung soll insbes. keinen zu optimistischen Eindruck von der Lage vermitteln, andererseits bedeutet "vorsichtig" nicht eine zu pessimistische Darstellung. Das Realisationsprinzip kann als inhaltliche Ausprägung des Vorsichtsprinzips angesehen werden, da noch nicht realisierte positive Erfolgsbeiträge "vorsichtshalber" nicht berücksichtigt werden. Verstärkt wird der Vorsichtsgedanke durch das ebenfalls als inhaltliche Ausprägung des Vorsichtsprinzips zu interpretierende Imparitätsprinzip. Nach dem Imparitätsprinzip werden noch nicht realisierte aber erwartete ("realisierbare") negative Erfolgsbeiträge antizipiert, d.h. im Vergleich zu den positiven Erfolgsbeiträgen imparitätisch behandelt. Dieses vorsichtige Bewerten mag im privatwirtschaftlichen Bereich seine Rechtfertigung haben, wo eine "unvorsichtige" Bewertung mit der möglichen Folge überhöhter Gewinnausschüttungen eventuell den Konkurs auslöst und damit nicht im Interesse der Eigner und Gläubiger sein kann. Die drohende Gefahr der Unternehmenszerschlagung und damit der Verlust einer/der Einkommensquelle der Kapitalgeber ist im betriebswirtschaftlichen Schrifttum die explizite oder implizite Begründung für vorsichtiges Bewerten (Schutz der Kapitalgeber)[119], die hier nicht in Frage gestellt wird.

---

118 Vgl. *Buchner* 1986, S. 40 f.

119 Vgl. statt vieler *Moxter* 1984, passim und *Leffson* 1987, passim oder aber eines der zahlreichen Lehrbücher zum Jahresabschluß.

Fraglich erscheint jedoch die Zweckmäßigkeit einer unreflektierten Übertragung derartiger Prinzipien auf den öffentlichen Bereich, auch wenn ähnlich gelagerte Schutzzwecke der Rechnungslegung anzunehmen sind (s.o. Abschnitt 2). Das bei staatlichen Gebebietskörperschaften fehlende Konkursrisiko schwächt die Bedeutung des Vorsichtsprinzips im öffentlichen Bereich erheblich ab. Das Realisationsprinzip erscheint im öffentlichen Bereich als Bewertungsgrundsatz - in Kontrast zu seiner uneingeschränkten Eignung als Ansatzgrundsatz - nur insoweit sinnvoll, als es zur bestmöglichen Annäherung an einen ansonsten nicht hinreichend objektivierbaren Nutzungs- oder Belastungswert von Vermögensgegenständen und Schulden dient. Die strikte Anwendung des Realisationsprinzips, wie sie z.B. von *Leffson* (für den privatwirtschaftlichen Bereich) aus Gründen der Sicherheit und Willkürfreiheit gefordert wird[120], ist für den öffentlichen Bereich unter Umständen mit den Informationszielen unvereinbar oder beeinträchtigt zumindest die informationelle Zielerreichung. Die mit der Beachtung des Realisationsprinzips verbundene vorsichtige Beurteilung der Lage trägt in Grenzen dem Meßzweck der intergenerativen Gerechtigkeit Rechnung, indem durch vorsichtige Ergebnisermittlung und ihre möglichen Konsequenzen (z.B. die Unterlassung von Steuersenkungen) "vorsichtshalber" eine mögliche Vorbelastung künftiger Rechnungsperioden vermieden wird (was auch dem Erhalt künftiger Leistungsfähigkeit dient), "aber wird solche Vorsicht nicht wenigstens in den Fällen absurd, in denen man sich auf **objektivierte** Verkehrswerte des Bilanzstichtages stützen kann, die ein Mehrfaches der ursprünglichen Anschaffungswerte betragen?"[121] Die Bedenken, die gegen eine strikte Anwendung des Realisationsprinzips anzuführen sind, richten sich in gleicher Weise gegen die Anwendung des Imparitätsprinzips. Wenn es sinnvoll erscheint, noch nicht realisierte aber erwartete, also realisierbare, negative Erfolgsbeiträge zu antizipieren, deren Ursachen vor dem Abschlußstichtag liegen (z.B. Abschreibungen des Buchwertes von Finanzanlagen auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Stichtag aufgrund von Kursrückgängen), erscheint es

120 Vgl. *Leffson* 1987, S. 274.

121 *Moxter* 1984, S. 1781, Hervorhebung im Original.

nicht plausibel, warum man analoge Zuschreibungen unterlassen sollte, selbst wenn diese zu Wertansätzen oberhalb der ursprünglichen Anschaffungskosten führen. Daß die Antizipation der Wertänderungen im Interesse der Informationszielerreichung notwendig ist, zeigt sich angesichts der dadurch erreichbaren zutreffenderen Lage-Darstellung: Noch nicht realisierte aber wahrscheinliche Wertminderungen von Vermögensgegenständen (bzw. Wertsteigerungen von Schulden) unberücksichtigt zu lassen, wäre offensichtlich mit dem Informationsziel 'zukünftige Leistungsfähigkeit' unvereinbar, da Nutzungspotentiale zu hoch (oder Belastungspotentiale zu niedrig) ausgewiesen würden. Dies gilt in gleicher Weise für realisierbare positive Erfolgsbeiträge. Es ist daher die "paritätische" Antizipation der negativen wie der positiven Erfolgsbeiträge anzustreben, soweit sie vor dem Abschlußstichtag verursacht sind und objektiviert als realisierbar erscheinen. Daraus ergibt sich für die Bewertung des nach 4.6.1 anzusetzenden Vermögens, daß es mit seinen "Nutzungswerten" anzusetzen ist.

Das frei verfügbare, disponierbare Vermögen kann als Liquiditätsreserve interpretiert werden. Sein Nutzungswert ist demnach der am Abschlußstichtag realisierbare Wert. Dieser ist anzusetzen, sofern er sich mit hinreichender Sicherheit richtig und willkürfrei bestimmen läßt (z.B. Kurswert oder Anteil am Reinvermögen bei Beteiligungen, Verkehrswert von Grundstücken). Für die Bewertung des freien Vermögens ist es unerheblich, ob es sich um Sach- oder Finanzvermögen, Anlage- oder Umlaufvermögen handelt. Sind die Veräußerungswerte nicht hinreichend sicher bestimmbar, ist der Anschaffungswert (ggfs. verringert um Abschreibungen oder Wertberichtigungen) als objektivierter Hilfswert anzusetzen.

Im Bereich des an öffentliche Aufgaben gebundenen Vermögens ist bei der Bewertung zwischen Sach- und Finanzvermögen zu differenzieren. Grundsätzlich gilt, daß der Nutzungswert definitionsgemäß nicht dem – soweit überhaupt ermittelbaren – realisierbaren Wert entsprechen kann, da eine Realisation nicht beabsichtigt bzw. nicht möglich ist. Als Ersatzgröße für den Nutzungswert ist für die Bewertung des Sachvermögens der Anschaffungswert heranzuziehen, der im Bereich des abnutzbaren Sachvermögens und der Vorräte um Nutzungsminderungen

(Verschleiß, Verderb usw.) durch Abschreibungen und Wertberichtigungen zu korrigieren ist.[122] Anders verhält es sich jedoch mit dem gebundenen Finanzvermögen. Sein Nutzungswert ist, auch wenn eine Veräußerung nicht beabsichtigt oder durchführbar ist, stets auch der realisierbare Wert (statt des Anschaffungswertes). Beispielsweise ist der Nutzungswert einer Beteiligung an einem Unternehmen, die zum Zweck der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben gehalten wird, durch den Anschaffungswert schlecht approximiert, wenn eine davon abweichende Kursentwicklung oder abweichende Entwicklung des anteiligen Reinvermögens zum Ausdruck bringt, daß das durch die Beteiligung repräsentierte Nutzungspotential größer (bei Kurssteigerung, Reinvermögenszunahme) oder kleiner (bei Kursverfall, Reinvermögensabnahme) ist. Das Nutzungspotential wird gerade durch die Kurs-/Reinvermögensentwicklung zum Ausdruck gebracht und ist somit unabhängig vom Anschaffungswert der Beteiligung.[123] Mit anderen Worten: Die Bewertung des Finanzvermögens ist, unabhängig davon, ob es frei oder gebunden ist, zum realisierbaren Wert vorzunehmen.

Im Bereich des (freien und gebundenen) abnutzbaren Sachanlagevermögens ergeben sich nutzungsbedingte Wertminderungen, die der Nutzung entsprechend planmäßig abzuschreiben sind. Idealerweise sollte die planmäßige Abschreibung dem tatsächlichen Abnutzungsverlauf entsprechen, der wohl nur in den seltensten Fällen mit vertretbarem Aufwand zu ermitteln ist. Als beste (wenn auch nicht unbedingt realisti-

---

122 Unter Umständen ist selbst der Anschaffungswert nicht (mehr) zu ermitteln, so z.B. bei Grundstücken, Gebäuden oder Kunstgegenständen in Museen, die bereits vor langer Zeit (mindestens vor der Währungsreform) zugegangen sind. Hier sollte, wie auch bei vollständig abgeschriebenen Gegenständen des Sachanlagevermögens, die Bewertung zu einem Erinnerungswert erfolgen.

123 Als Beleg dafür sei folgendes Beispiel konstruiert: Eine Gebietskörperschaft hält eine Beteiligung an einem privatrechtlich organisierten Versorgungsunternehmen. Dieses Unternehmen erzielt Gewinne, die – dem Beispiel zuliebe – nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert werden und für Erweiterungsinvestitionen eingesetzt werden. Die Gewinnthesaurierung erhöht den Wert des anteiligen Reinvermögens der beteiligten Gebietskörperschaft. Dieser Wert entspricht dem Nutzungswert, da die Ergänzungsinvestitionen das Nutzungspotential erhöhen.

sche) Näherung ist die nutzungsbedingte Wertminderung durch die lineare Abschreibung zu erfassen. Für die Anwendung dieses (statt eines alternativen, nicht minder unrealistischen) Verfahrens spricht nicht zuletzt seine praktische Bedeutung und rechentechnisch einfache Handhabung. Ebenso können im Sachumlaufvermögen (z.B. Vorräte) und Finanzumlaufvermögen (z.B. Forderungen) Wertberichtigungen erforderlich werden, die häufig jedoch nicht planmäßig vorgenommen werden können.

Für den Ansatz der Nutzungswerte des Vermögens gilt zusammengefaßt:

– Gebundenes Sachvermögen	
* nicht abnutzbar (z.B. Grundstücke, Musealbesitz):	Anschaffungswert (ersatzweise : Erinnerungswert)
* abnutzbar (z.B. Gebäude, technische Ausrüstung):	Anschaffungswert ./. planmäßige Abschreibung ./. außerplanmäßige Abschreibung
– Freies Sachvermögen (z.B. zur Veräußerung vorgesehene Grundstücke, Gebäude, Anlagegegenstände):	realisierbarer Wert (Veräußerungswert) ersatzweise: Anschaffungswert, ggf. korrigiert um Abschreibungen, Wertberichtigungen

- Finanzvermögen
  - * liquide Mittel (Kasse, Sichtguthaben): Nennwert
  - * Forderungen, Darlehen: Nennwert ./. ggf. Wertberichtigungen
  - * Wertpapiere: Kurswert
  - * Beteiligungen: Kurswert, ersatzweise Wert des anteiligen Reinvermögens

Für die Bewertung der Schulden ist (analog zum Nutzungswert des Vermögens) ihr "Belastungswert" zum Bilanzstichtag maßgeblich. Der Belastungswert ist, insbesondere im Bereich der sicheren Schulden (Verbindlichkeiten), grundsätzlich der Rückzahlungswert (i.a. der Nennwert). Die Schulden können durch "Umsatzakte" (z.B. Kapitalbeschaffung am Anleihemarkt, Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung) als realisiert angesehen werden und stellen in Höhe des zu zahlenden Betrages eine künftige Belastung dar. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bilden die sog. Null-Kupon-Anleihen (Zero-Bonds). Bei dieser Form der Anleihefinanzierung wird die laufende Verzinsung durch einen einmaligen Zinsabschlag im Begebungszeitpunkt ersetzt. Die sich über die Anleihe-Laufzeit ansammelnde Zinsverbindlichkeit ist dem Ausgabebetrag jährlich entsprechend seiner effektiven Verzinsung zuzuschreiben, da nur dieser Wert – und nicht der Nennwert – dem Rückzahlungsbetrag entspricht.[124]

Die unsicheren Schulden (Rückstellungen) sind bereits realisierte Aufwendungen, denen in Zukunft Auszahlungen folgen werden. Der Rückzahlungsbetrag (Erfüllungsbetrag) ist jedoch typischerweise ungewiß. Nach handelsrechtlicher Konvention (z.B. § 253 HGB) hat der Ansatz zu dem Wert zu erfolgen, der nach "vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist." Im Rahmen der dafür erforderlichen Schätzung sind alle objektiven und subjektiven Wahrscheinlichkeiten zu berücksichtigen. Die Erhebung und Verarbeitung bewertungsrelevanter

---

124 Vgl. auch *Coenenberg* 1990, S. 219.

Daten ist naturgemäß problematisch, so daß die "vernünftige kaufmännische Beurteilung" nicht alle Ermessensspielräume beseitigen kann.[125]

Ein kontrovers diskutiertes Grundsatzproblem bei der Rückstellungsbewertung ist die Frage, ob der anhand objektiver und/oder subjektiver Daten ermittelte wahrscheinliche Erfüllungsbetrag abzuzinsen ist oder nicht.

Mit der Rückstellungsbildung bzw. -zuführung werden auf der Aktivseite Mittel bilanziell gebunden. Mit der Abzinsung des Rückstellungsbetrages wird zum Ausdruck gebracht, daß das gebundene Vermögen bis zum Zeitpunkt der Erfüllung der Zahlungsverpflichtung rentierlich angelegt werden kann und dann durch die Verzinsung dem Erfüllungsbetrag gleicht. Damit diese investitionstheoretischen Überlegungen zutreffen, müssen einige grundlegende Annahmen erfüllt sein. Die wohl bedeutendste ist die, daß der (positive) Periodenerfolg hinreichend ist, den durch die Aufzinsung zu erfassenden Periodenaufwand abzudecken. Werden keine oder keine hinreichenden Erfolge erwirtschaftet, kann im Erfüllungszeitpunkt der Erfüllungsbetrag nicht geleistet werden und eine Abzinsung des Rückstellungsbetrages wäre nicht gerechtfertigt.

Die Annahme einer hinreichenden Erfolgserzielung kann realiter angesichts der chronischen Netto-Neuverschuldung der öffentlichen Haushalte als nicht gegeben angesehen werden, was eine Abzinsung der Rückstellungsbeträge ausschließt. Orientiert man sich dagegen am konzeptionellen "Idealzustand" des Interperiod Equity, wird dieser Einwand gegen die Abzinsung entschärft, vorausgesetzt, die interne Rendite der vorhandenen Aktiva (die durchschnittliche positive und negative Verzinsung aller Vermögensgegenstände) ist positiv. Ist dies der Fall, und ist darüber hinaus der Diskontierungsfaktor nicht größer als die interne Verzinsung der Aktiva, dann bleibt das Ergebnis ceteris paribus ausgeglichen, und die Abzinsung ist nicht nur gerechtfertigt, sondern erscheint vor dem Hintergrund des Interperiod Equity-Konzeptes als geboten.

Mit der Orientierung des Diskontierungsfaktors an der internen Redite wird auch das häufig gegen eine Abzinsung angeführte Zurech-

---

125 Vgl. *Naumann* 1989, S. 183 ff. zur Ermittlung und Abgrenzung bewertungsrelevanter Daten.

nungsproblem[126] aufgrund notwendiger Anlageprämissen gelöst. Natürlich finanzieren sämtliche Passiva sämtliche Aktiva, so daß eine Zurechnung des Rückstellungsbetrages auf ein spezifisches Aktivum und die Abzinsung des Rückstellungsbetrages mit der Verzinsung dieses Aktivums willkürlich und falsch wäre. Mit der Festsetzung des Diskontierungsfaktors in Höhe der internen Verzinsung läßt sich das Zurechnungsproblem lösen (vorausgesetzt, die interne Verzinsung läßt sich ermitteln).

Die gegen diese investitionstheoretische bzw. kalkulatorische Rückstellungsbewertung vorgebrachten Argumente sind überwiegend formaler Art[127] oder werden materiell mit dem Realisationsprinzip begründet.[128] Am Beispiel des Barwertansatzes von Pensionsrückstellungen argumentiert *Busch* folgendermaßen:

> "Es ist somit nicht möglich, Zinserträge des Versorgungskapitals, die erst im Laufe der Anwartschaft und nach dem Eintritt des Versorgungsfalles durch den Einsatz des Versorgungskapitals anfallen können, vom Beginn der Anwartschaft an aufwandsmindernd zu berücksichtigen. In diesem Punkt verstößt die versicherungs-mathematische Berechnungsmethode zur Ermittlung des Barwertes der Rente und der Anwartschaft gegen das Realisationsprinzip. Sie sind noch nicht verdient bzw. realisiert, also unrealisierte und damit nicht bilanzfähige Erträge ... Es handelt sich hierbei ausschließlich um kalkulatorische Zinser-

---

126 So z.B. *Hartung* 1989, S. 741.

127 So argumentiert beispielsweise *Hartung* 1990, S. 316 formal-rechtsdogmatisch, daß die Abzinsung einer Rückstellung einen verdeckten Zinsanteil und somit ein Kreditverhältnis voraussetzt. Am Beispiel der Jubiläumsrückstellung lehnt er die Abzinsung - formalistisch - nicht zuletzt deshalb ab, weil "den Mitarbeitern vielfach arbeitsrechtliche, betriebs- und personalwirtschaftliche Kenntnisse fehlen, so daß der angebliche Kreditanteil von ihnen gar nicht sachgerecht erkannt wird."

128 So z.B. bei *Leffson* 1987, S. 295 f.

träge, die daher im aktienrechtlichen Jahresabschluß nicht erfaßt werden können".[129]

Dieser Argumentation sind die eingangs dieses Abschnittes genannten Einwände gegen die strikte Anwendung des Realisationsprinzips im öffentlichen Bereich entgegenzuhalten. Sofern die interne Verzinsung des Vermögens positiv ist, und der Diskontierungsfaktor nicht über dieser Verzinsung liegt, ist die Differenz zwischen dem Erfüllungsbetrag und dem Barwert einer Rückstellung realisierbar. Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist die Unterlassung der Abzinsung im Hinblick auf das Meßobjekt Interperiod Equity nicht systemgerecht. Einschränkend muß hinzugefügt werden, daß die Abzinsung nur dann zulässig sein kann, wenn Zahlungsverpflichtungen mit Sicherheit nicht vor dem (ebenfalls sicher feststehenden) Erfüllungszeitpunkt eintreten können. Dies gilt beispielsweise für die Pensionsrückstellungen, bei denen vor dem terminierten Eintritt des Versicherungsfalles keine Zahlungsverpflichtungen entstehen können. Dies gilt hingegen nicht für Rückstellungen, bei denen der Zeitpunkt der Zahlungsverpflichtung ungewiß ist und die deshalb u.U. vor Erreichen des geplanten Erfüllungszeitpunktes fällig werden können (z.B. Rückstellungen für Prozeßrisiken, Gewährleistungen usw.). Hier könnte die Abzinsung dazu führen, daß im Erfüllungszeitpunkt der Rückstellungsbetrag noch nicht dem Erfüllungsbetrag entspricht.

Für die Bewertung der Schulden ergeben sich somit als "Belastungswerte" für die

---

129 *Busch, F.W.*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsverpflichtungen, Diss. Münster 1976, S. 159, zitiert nach *Leffson* 1987, S. 296.

– Verbindlichkeiten	
* Geldschulden (Anleihen, Kredite usw.):	Rückzahlungswert[130, 131]
* Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung:	Rückzahlungswert
* einseitige Verbindlichkeiten (z.B. aus Subventionszusagen):	Auszahlungswert
– Rückstellungen:	
* soweit der Erfüllungszeitpunkt sicher ist und vorzeitige Zahlungsverpflichtungen ausgeschlossen sind:	Barwert der bisher bestehenden Verpflichtungen
* andernfalls:	geschätzter Auszahlungswert

4.7 TECHNISCHE ASPEKTE DER AUSGESTALTUNG DES RECHNUNGSSYSTEMS

4.7.1 Rechentechnik

Ergänzend zu den inhaltlichen Überlegungen zum Rechnungskonzept wird im folgenden auf einige grundlegende technische Aspekte der Ausgestaltung des Rechnungssystems Bezug genommen. Diese betreffen im wesentlichen die Buchführungstechnik sowie die Anforderungen an das Erfassungssystem der Geschäftsvorfälle.

---

130 Bei den sog. Null-Kupon-Anleihen ist dies nicht der Nennwert, sondern der um die aufgelaufene effektive Verzinsung berichtigte Ausgabewert.

131 Eine Abzinsung wie bei einigen Rückstellungen kommt bereits wegen der (theoretisch) möglichen vorzeitigen Kündigung/Rückgabe nicht in Betracht.

Hinsichtlich der Buchführungstechnik stellt sich die Frage, welche Rechenmethode – die Doppik oder die Kameralistik – geeigneter erscheint, um den inhaltlichen Anforderungen an ein zweckadäquates öffentliches Rechnungssystem zu genügen.[132] Da beide Systeme grundsätzlich die gleichen Informationen liefern können (wie schon *Ernst Walb*[133] nachgewiesen hat) und somit die Entscheidung für die eine oder andere Buchführungsmethode nicht von dem zugrunde liegenden Rechnungskonzept und dessen Datenerfordernissen abhängig gemacht werden kann, ist die Beantwortung dieser Frage nur unter rechentechnischen Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten möglich. Im Hinblick auf die für das zweckadäquate Rechnungssystem geforderte Integration der Teilrechnungen (Vollverbund zwischen Vermögens-, Ergebnis- und (Haushalts-) Finanzrechnung ist dabei der doppelten Buchführung als Buchführungsmethode für Verbundrechnungen der Vorzug zu geben. In die Buchführungssystematik der Doppik mit ihrem Prinzip von Buchung und Gegenbuchung ist nämlich diese Integration **automatisch** mit einbezogen.

Die Buchung der Geschäftsvorfälle ist zentral zu organisieren, während die Datenerfassung dezentral erfolgen sollte. Durch die zentrale Buchung wird eine laufende Gesamtübersicht und damit die Kontrolle sämtlicher Transaktionen – auch während des Rechnungsjahres – sichergestellt. Die dezentrale Datenerfassung sollte durch eine an die Bedürfnisse des öffentlichen Bereichs angepaßte Automatisierung des Buchführungssystems (vgl. Punkt 7.4) ermöglicht werden.

Die gegenwärtige Praxis in der Bundesrepublik Deutschland stellt sich so dar, daß zwar eine zentrale Buchführung durch die Kassen[134] er-

---

132 Zur ausführlichen Diskussion um die geeignete Buchführungsmethode im öffentlichen Rechnungswesen vgl. z.B. *Winkelmann* 1950, *Oettle* 1964, *Lüder* 1987, *Schildbach* 1989.

133 Vgl. *Walb* 1926.

134 Die Kassenorganisation des Bundes ist gekennzeichnet durch ein hierarchisches System mit einer Bundeshauptkasse und regionalen Bundeskassen bei den Oberfinanzdirektionen. Eine ähnliche Kassenstruktur findet man auch bei den Bundesländern.

folgt, diese jedoch im wesentlichen nur auf zahlungswirksame Vorgänge beschränkt ist. Um nun im geschlossenen Rechnungssystem der Doppik die Datenbasis für die Erstellung der Teilrechnungen (Vermögens-, Ergebnis- und (Haushalts-) Finanzrechnung) zu sichern, gilt es das traditionelle zahlungsorientierte Erfassungssystem der Geschäftsvorfälle entsprechend zu erweitern:

> Die bisherige (haushalts-) finanzwirtschaftliche Ausrichtung der Datenerfassung ist um eine vermögens- und ergebniswirksame Datenerfassung zu ergänzen.

Die Kassen haben die Buchung zum einen in zeitlicher Reihenfolge in den Zeitbüchern (insbesondere im Hauptbuch) und zum anderen in sachlicher Ordnung in den Sachbüchern zu erfassen. Letztere enthalten im allgemeinen die in einem Kontenplan verzeichneten Sachkonten. Um der Erweiterung des Erfassungssystems Rechnung zu tragen, muß der Kontenplan verschiedene Arten von Konten aufweisen. Neben den (auch bisher geführten) Haushaltskonten sind zwei weitere Arten von Sachkonten einzurichten:

- Bestandskonten zur Erfassung von Vermögens- und Schuldenbeständen einschließlich deren Änderung;
- Ergebniskonten zur Erfassung von ergebniswirksamen Vorgängen (Aufwendungen und Erträge).

Entsprechend dem beschriebenen Rechnungskonzept sind die genannten Kontengruppen zu den entsprechenden Rechnungsteilsystemen (Vermögens-, Ergebnis-, (Haushalts-) und Finanzrechnung) zusammenzufassen, die jeweils unterschiedliche Informationen über die Erreichung eines spezifischen Zieles (d.h. zukünftige Leistungsfähigkeit, Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns, Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabengebiete und Einhaltung des Budgets) liefern.

Hinsichtlich der Strukturierung des Kontenplans ist folgendes anzumerken: Der Aufbau des Bestands- und Ergebniskontenplans richtet sich nach den in der Vermögens- und Ergebnisrechnung zum Ansatz kommenden Positionen, wie sie in Punkt 4.6 beschrieben sind. Die vermögens- und ergebniswirksamen Transaktionen sind – analog zum

kaufmännischen Rechnungswesen – in einem Kontenkreis nach den Regeln der doppelten Buchführung zu verrechnen, so daß die Vermögens- und Ergebnisrechnung einen buchungstechnischen und saldenmechanischen Vollverbund (Buchungsverbund i.e.S.) bilden. Die für die Erstellung der Finanzrechnung erforderlichen Rechnungsgrößen – aggregierte Einzahlungen und Auszahlungen – lassen sich aus dem vorhandenen Datenpool am Ende der Abrechnungsperiode entwickeln.

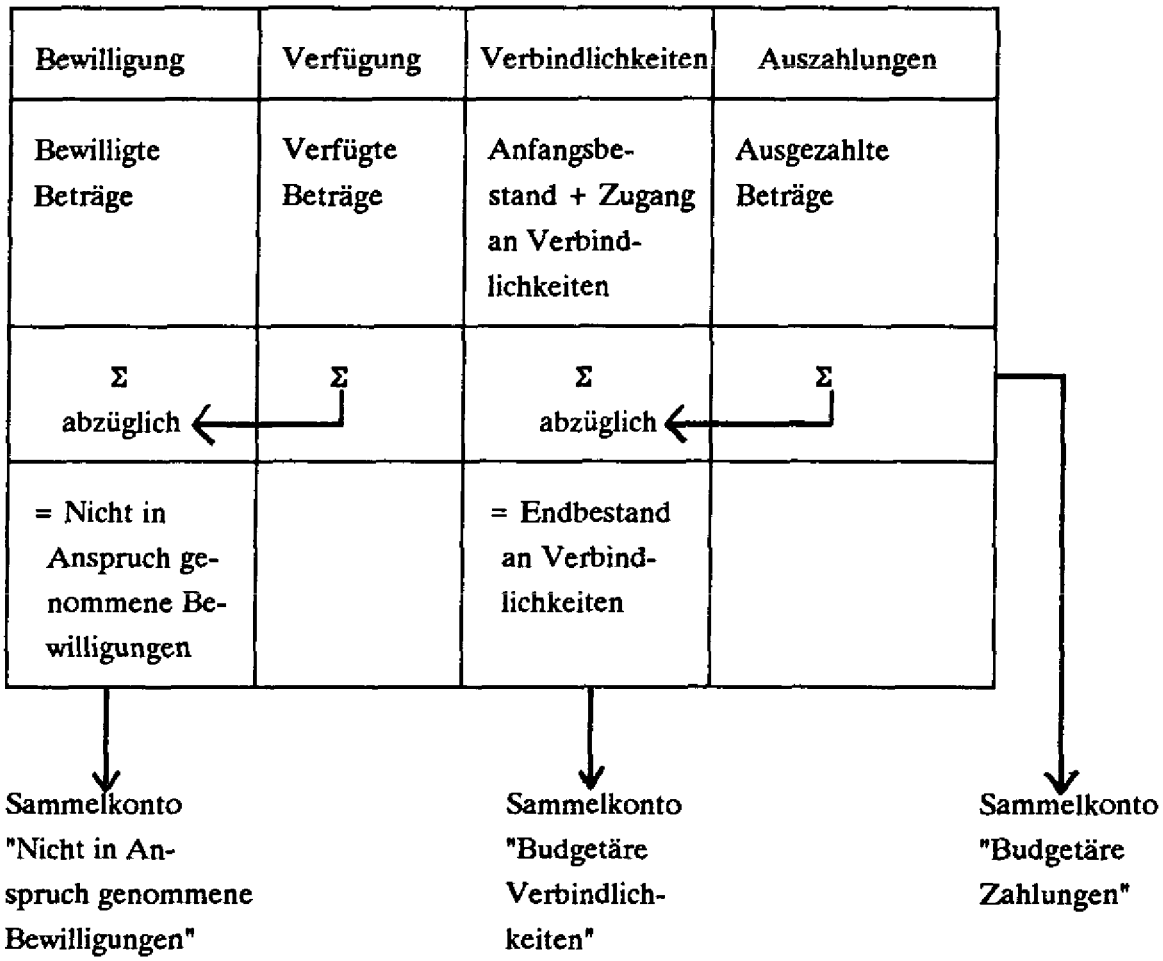
Die für den öffentlichen Bereich notwendige Verbindung des Rechnungswesens mit dem Haushaltsplan und die Haushaltskontrolle kann buchungstechnisch durch die Führung der Budgetkonten in einer Nebenbuchhaltung sichergestellt werden. Diese Nebenbuchhaltung kann entweder als einfache oder als doppelte Buchführung ausgestaltet sein. Dabei wird davon ausgegangen, daß auch der Nachweis über die verfügten (bereits disponierten) Beträge in das zentrale Buchungssystem der Kassen integriert und nicht wie traditionell in der Verwaltungskameralistik üblich außerhalb des Rechnungswesens statistisch in Form von Haushaltsüberwachungslisten geführt wird.

Um eine Verbindung (Buchungsverbund i.w.S.) zwischen dem Vermögens-/Ergebniskontenkreis und dem in der Nebenbuchhaltung geführten Haushaltskontenkreis herzustellen, sind am Abschlußstichtag zunächst die Salden sämtlicher Haushaltskonten in Sammelkonten zusammenzufassen, über die dann die Kontenabstimmung mit den Bestands(sach)konten, also mit der Vermögensrechnung erfolgt.

Zur Sicherstellung der Haushaltskontrolle ist der Gliederung der Budgetkonten die Systematik des Haushaltsplans zugrunde zu legen. Das vom Parlament verabschiedete Budget ist demnach titelweise aufzulösen, so daß für jede Haushaltsstelle (Titel) eine entsprechende Buchungsstelle vorhanden ist. Für jede Buchungsstelle sind bestimmte Konten anzulegen, die je nach Anwendung der einfachen oder der doppelten Buchführung eine unterschiedliche Ausgestaltung erfahren:

- Bei einer Nebenbuchhaltung in Form einer **einfachen** Buchführung hat jedes Budgetkonto die Spalten "Bewilligung", "Verfügung", "Forderung/Verbindlichkeit" und "Zahlung". Dies stellt sich exemplarisch für ein Budgetausgabenkonto wie folgt dar:

Abb. 4: Budgetausgabenkonto bei einfacher Buchführung



In der einfachen Buchführung sind die haushaltsrelevanten Vorgänge durch Einmalbuchung zu erfassen. In die Bewilligungsspalte der einzelnen Haushaltskonten sind die Haushaltsplanansätze zu übernehmen. Sofern über eine Bewilligung z.B. durch Vertragsabschluß über die Erbringung einer Leistung disponiert wird, ist der verfügte Betrag in die Verfügungsspalte einzustellen. Die in der Vorperiode entstandenen, aber noch nicht beglichenen Verbindlichkeiten/Forderungen bilden den Anfangsbestand der Verbindlichkeits/Forderungsspalte. Die Verbuchung von Verbindlichkeiten/Forderungen erfolgt grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Entstehung, d.h. z.B. bei Verbindlichkeiten aus Leistungen im Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. Rechnungserstellung. In bezug auf einseitige Verbindlichkeiten und Forderungen wie z.B. Subventi-

onsverbindlichkeiten und Steuerforderungen erweist sich die Bestimmung des Entstehungszeitpunkts und damit des Buchungszeitpunkts aufgrund fehlender Gegenleistung als problematisch. Grundsätzlich kann allerdings so verfahren werden, daß falls z.B. ein "Steuerzahlungsanspruch" seitens der Gebietskörperschaft für eine bestimmte Periode besteht, eine (einseitige) Forderung dann als entstanden angesehen werden, wenn am Ende der Periode nicht gezahlt wurde, ansonsten ist der Fälligkeitszeitpunkt des Anspruchs ausschlaggebend. Ebenso ist bei einseitigen Verbindlichkeiten zu verfahren. Wird die Verbindlichkeit/Forderung schließlich bezahlt, so ist der gezahlte Betrag in der Zahlungsspalte zu vermerken.
Am Ende der Abrechnungsperiode (z.B. Monat, Jahr) sind die bis zu diesem Zeitpunkt in den einzelnen Spalten des Budgetkontos verbuchten Beträge aufzusummieren. Für jedes Budgetkonto wird zum einen der Saldo zwischen den bewilligten und verfügten Beträgen errechnet; er zeigt, inwieweit Bewilligungen nicht in Anspruch genommen oder inwieweit überplanmäßige Verpflichtungen eingegangen worden sind. Zum anderen ist der Saldo zwischen den in der Verbindlichkeits- und Auszahlungsspalte verbuchten Beträgen zu bilden, um den Endbestand an Verbindlichkeiten zu ermitteln. Analog ist auch auf den Budgeteinnahmenkonten zu verfahren; hier sind von den als Forderung gebuchten Beträgen die Einzahlungen abzusetzen, um den Endbestand an Forderungen zu erhalten. Die jeweiligen Salden sämtlicher Budgetkonten werden in Sammelkonten (Saldenlisten) umgebucht. Darüber hinaus ist die Summe der in den einzelnen Budgetkonten in der Auszahlungs- und Einzahlungsspalte verzeichneten Beträge in ein Sammelkonto zu überführen. Mit Hilfe der Sammelkonten "budgetäre Verbindlichkeiten", "budgetäre Forderungen" und "budgetäre Zahlungen" erfolgt nun die Kontenabstimmung mit den Bestandskonten "Verbindlichkeiten", "Forderungen" und "Zahlungsmittel" der Vermögensrechnung; die Saldenlistensumme der "budgetären Verbindlichkeiten" und "budgetären Forderungen" müssen mit dem Salden der Konten "Verbindlichkeiten" und "Forderungen" der Vermögensrechnung übereinstimmen. Die Differenz der Saldenli-

ste "budgetäre Einzahlungen" und "budgetäre Auszahlungen" muß mit dem Saldo des Zahlungsmittelkontos der Vermögensrechnung identisch sein.[135]

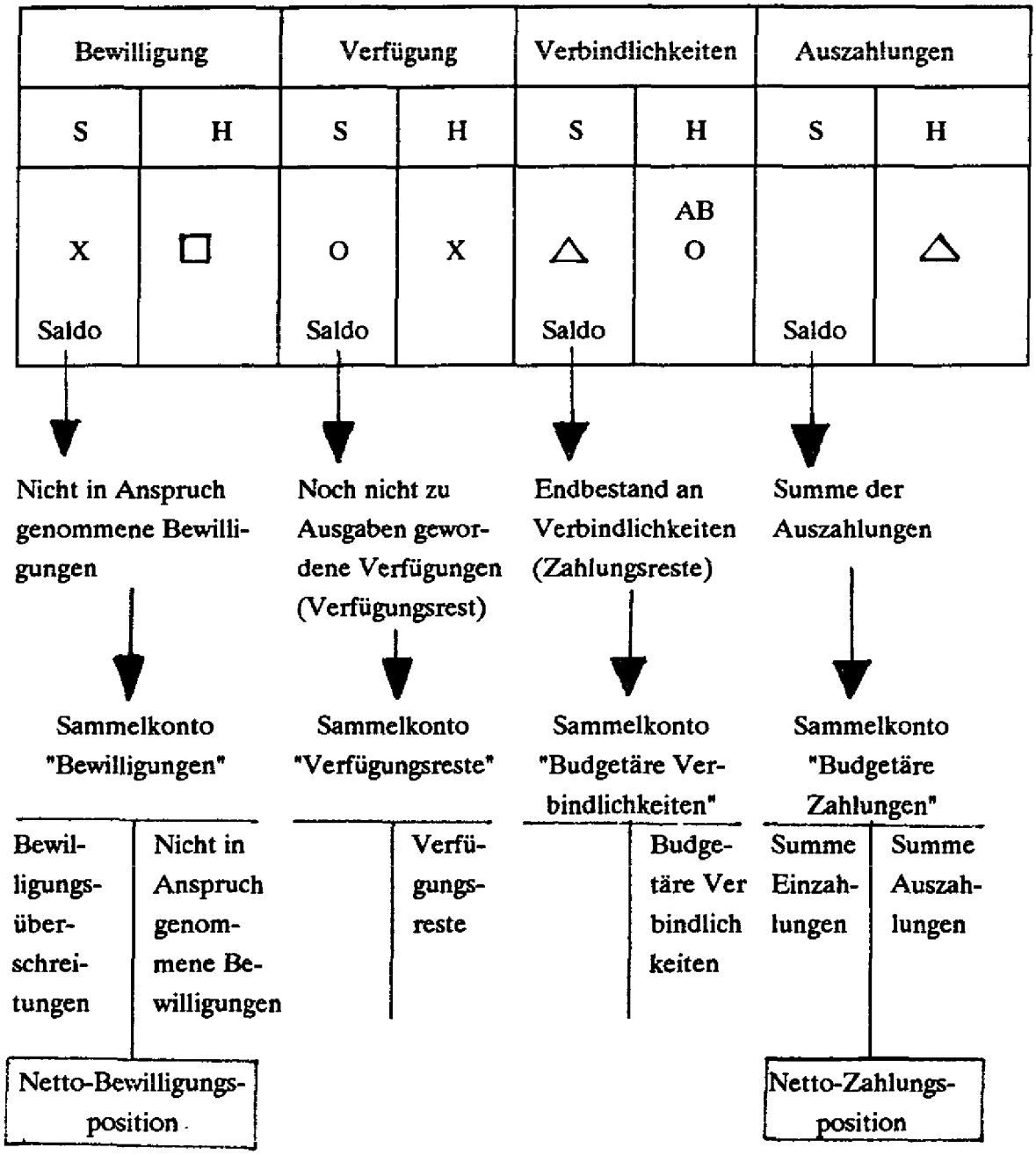
Die hier dargestellte Art der Integration von Bewilligung und Verfügung in das Rechnungswesen mit Hilfe der einfachen Buchführung entspricht im Prinzip dem Integrationsverfahren, das vom Bund im Rahmen der Reorganisation des Kassen- und Rechnungswesens gewählt wurde und das auch im Haushaltsmanagementsystem des Landes Baden-Württemberg vorgesehen ist.

- Bei einer Nebenbuchhaltung in doppischer Technik stellt sich das Kontensystem dieser Buchführung wie folgt dar: für jede Haushaltsplankategorie (Titel) gibt es hier doppelseitige Konten "Bewilligung", "Verfügung", "Forderungen/Verbindlichkeiten" und "Zahlungen". Dies soll am Beispiel eines Haushaltsausgabenkontos verdeutlicht werden:

---

135 Die Kontenabstimmung ist in dieser Art nur dann möglich, wenn im Budget bzw. in der Haushaltsrechnung ausnahmslos alle Zahlungen erfaßt werden. Ansonsten ist eine Nebenbuchhaltung über die "nicht budgetären" Verbindlichkeiten und Zahlungen erforderlich.

Abb. 5: Budgetausgabenkonto bei doppelter Buchführung



□ = bewilligte Beträge
X = verfügte Beträge
O = Zugang an Verbindlichkeiten
△ = Auszahlungen

Auf die Bewilligungskonten der einzelnen für jeden Titel eingerichteten Budgetkonten sind die Haushaltsplanansätze als An-

fangsbestand zu übernehmen. Auf den Bewilligungskonten der Ausgabenseite sind die Anfangsbestände auf der Haben-Seite, auf den Bewilligungskonten der Einnahmenseite dagegen auf der Soll-Seite zu verbuchen. Nachtragsbewilligungen stellen, sofern sie den jeweilige Titel berühren, Zugänge auf der Haben-Seite (Auszahlungsermächtigung) bzw. Soll-Seite (Einnahmebewilligung[136]) dar. Sofern über eine Bewilligung verfügt wird, löst dies in diesem Fall eine doppelte Buchung aus; der Betrag ist auf dem Ausgabenbewilligungskonto (Einnahmenbewilligungskonto) ins Soll (Haben) und auf dem Verfügungskonto ins Haben (Soll) zu buchen.
Analog zum Fall der einfachen Buchführung werden die aus der Vorperiode stammenden Verbindlichkeiten (Forderungen) als Anfangsbestand – hier auf der Haben-(Soll-)Seite des Verbindlichkeits(Forderungs)-Kontos – übernommen. Der Zugang eines Betrages auf der Haben-(Soll-)Seite des Verbindlichkeits(Forderungs)-Kontos bedeutet, daß z.B. aufgrund einer empfangenen (abgegeben) Leistung oder eines Darlehens eine Verbindlichkeit (Forderung) entstanden ist. Die Gegenbuchung erfolgt auf dem Verfügungskontos auf der Soll-(Haben-)Seite.
Bei Zahlung einer Verbindlichkeit (Forderung) durch (an) die Kasse wird auf dem Auszahlungskonto (Einzahlungskonto) der gezahlte Betrag auf die Haben-(Soll-)Seite gebucht. Die Gegenbuchung erfolgt auf der Soll-(Haben-)Seite des Verbindlichkeitskontos (Forderungskontos).
Die einzelnen Konten der Budgetausgaben- und einnahmenkonten sind periodisch abzuschließen. Die jeweiligen Salden sind in Sammelkonten umzubuchen. Insgesamt sind sieben Sammelkonten anzulegen: für die Budgetausgaben- und einnahmenkonten jeweils ein Sammelkonto "Bewilligungen" und "Verfügungsreste", ein Sammelkonto "budgetäre Verbindlichkeiten", ein Sammelkonto "budgetäre

136 Im Gegensatz zu den Auszahlungsermächtigungen hat die Veranschlagung der Einnahmen mit Ausnahme der Kreditaufnahme keinen Ermächtigungscharakter, sondern einen rein deklaratorischen Charakter. Ihre vollständige Erfassung im Haushaltsplan ist wegen der Bestimmung der Höhe der Kreditermächtigung, die den Haushalt formal zum Ausgleich bringt, von Wichtigkeit.

Forderungen" und ein Sammelkonto "budgetäre Zahlungen", in das sowohl die Salden der einzelnen Einzahlungs- als auch die der Auszahlungskonten verbucht werden. Inhaltlich lassen sich beispielsweise die Sammelkonten der Budgetausgabenkonten wie folgt beschreiben: In dem Budgetausgabensammelkonto "Bewilligungen" sind sämtliche Bewilligungsüberschreitungen[137], sämtlichen nicht in Anspruch genommenen Bewilligungen gegenüberzustellen. Als Saldo dieses Bewilligungskontos ergibt sich eine Netto-Bewilligungsposition, die über die Einhaltung des Gesamthaushaltsplans informiert.

In das Budgetausgabensammelkonto "Verfügungsreste" werden alle noch nicht zu Ausgaben gewordene Verfügungen aufgenommen. Auf dem "Verfügungsreste"-Sammelkonto kann es nur zu Haben-Buchungen kommen, da die Verfügungskonten der Ausgabenseite immer im Soll abschließen müssen. Ergibt sich dennoch auf einem Verfügungskonto ein Haben-Saldo, so ist dies ein Indiz dafür, daß nicht alle Verfügungen bzw. eingegangenen Verpflichtungen gebucht wurden. Durch diese Abrechnungstechnik kann also die Verbuchung von Verfügungen kontrolliert und somit dem bisher im Zusammenhang mit den Haushaltsüberwachungslisten auftretende Problem der unvollständigen Erfassung eingegangener Verpflichtungen begegnet werden.

Auf dem Sammelkonto "budgetäre Verbindlichkeiten" sind sämtliche Endbestände an Verbindlichkeiten (Zahlungsreste) der einzelnen Budgetausgabenkonten aufzunehmen. Letztlich sind die Salden sämtlicher Auszahlungs- und Einzahlungskonten, d.h. die Summe der Auszahlungen und Einzahlungen, in das Sammelkonto "budgetäre Zahlungen" umzubuchen. Als Saldo dieses Kontos ergibt sich eine Netto-Zahlungsposition.

Die Kontenabstimmung erfolgt wie im Fall der einfachen Buchführung: der Saldo des Sammelkontos "budgetäre Verbindlichkeiten" muß mit dem Saldo des Kontos "Verbindlichkeiten" der Vermögensrechnung übereinstimmen, während die Netto-Zahlungsposi-

137 d.h. es wurde über mehr verfügt als bewilligt worden ist.

tion mit dem Saldo des Kontos "Zahlungsmittel" der Vermögensrechnung wertmäßig identisch sein sollte.
Die hier dargestellte Struktur der budgetären Nebenbuchhaltung entspricht im Prinzip der sog. "Voranschlagswirksamen Verrechnung" im Rahmen der Mehrphasenbuchführung des österreichischen Bundes.

4.7.2 Fund-Accounting

Fund-Accounting hat in den angelsächsischen Ländern eine historische Tradition. Es ist heute vorallem noch im U.S.-amerikanischen Haushalts- und Rechnungswesen und teilweise auch in Kanada anzutreffen, während in den meisten anderen westlichen Industrie-Ländern die aus dem Grundsatz der Gesamtdeckung bzw. Non-Affektation abgeleitete Konzeption des Gesamthaushalts das Budget- und Rechnungswesen bestimmt.

Die genannten Konzepte lassen sich wie folgt charakterisieren:

- Konzeption des Gesamthaushalts
  Im Rahmen dieser Konzeption fließen nach dem Grundsatz der Gesamtdeckung zunächst sämtliche Einnahmen in einen Gesamthaushalt und stehen dort zur Finanzierung aller Ausgaben zur Verfügung. Demzufolge dürfen grundsätzlich keine Einnahmen für besondere Zwecke abgezweigt werden. Dieses Verbot der Zweckbindung (Non-Affektation) soll verhindern, daß mit Änderungen im Aufkommen einzelner Einnahmenarten die verschiedenen Ausgabenkategorien in sachlich ungerechtfertigter und parlamentarisch nicht kontrollierter Weise variieren. Das Prinzip der Gesamtdeckung bzw. Non-Affektation bildet jedoch nur eine Maxime der materialen Finanzpolitik, so daß in praxi Ausnahmen von diesem Prinzip zugelassen werden.[138]
  Sofern eine Affektation von Einnahmen bestimmt wird, ist allerdings die zweckentsprechende Mittelverwendung haushaltstechnisch in irgendeiner Art und Weise sicherzustellen. Bei der Kon-

138 Vgl. *Neumark* 1952, S.574.

zeption des Gesamthaushalts bedient man sich dabei der Technik der Kenntlichmachung zweckgebundener Einnahmen und der dazugehörigen Ausgaben. Dies geschieht z.B. mit Hilfe eines Haushaltsvermerks (wie in der Bundesrepublik Deutschland), einer besonderen Veranschlagungstechnik (wie in Dänemark und Schweden) oder der Implementation von Sonderkonten (wie in Frankreich).[139]

- Fund-Accounting-Konzept
  Nach der Definition des Governmental Accounting Standards Board (GASB) ist ein Fund "a fiscal and accounting entity with a self-balancing set of accounts recording certain assets, related liabilities, and residual equities or balances, and the changes in them..."[140]. Unterschieden werden in der Regel mehrere Fund-Kategorien, wobei die sog. Governmental-Funds das Äquivalent zum Gesamthaushalt darstellen, da diese Funds ausschließlich der Bewirtschaftung von Einnahmen und Ausgaben des öffentlichen Bereichs dienen. Innerhalb der Governmental-Funds wird ein General-Fund geführt, der zur Erfüllung der allgemeinen Verwaltungsaufgaben notwendige nicht zweckgebundene Einnahmen erfaßt. Ausschließlich für diesen Fund-Typ gilt das Non-Affektationsprinzip. Wesensmerkmal des Fund-Accounting ist nun, daß innerhalb der Governmental-Funds die zweckgebundenen oder mit anderen Auflagen versehene Mittel selbständige fiskalische und geschlossene buchhalterische Einheiten, die Special-Funds (Special Revenue Funds, Capital Project Funds, Debt Service Funds) bilden. Kriterium für die Fundbildung ist demnach nicht die organisatorische oder wirtschaftliche Einheit, sondern die Zweckbindung von Mitteln, die gesetzlich, durch Vertrag oder intern vorgeschrieben ist.

Durch die Grobskizzierung beider Konzepte wird deutlich, daß die Unterschiede zwischen dem Konzept des Gesamthaushalts und dem

---

139 Vgl. *Lüder* u.a. 1990, 33f.

140 GASB 1990, S.97.

Fund-Accounting-Konzept im wesentlichen technischer Natur sind. Bei beiden Konzepten gilt ein eingeschränktes Non-Affektationsprinzip, dem allerdings innerhalb der Konzepte durch unterschiedliche technische Verfahren der Zweckbindung von Einnahmen Rechnung getragen wird:

- beim Konzept des Gesamthaushalts durch Kenntlichmachung der zweckgebundenen Einnahmen und der daraus zu bestreitenden Ausgaben innerhalb des Gesamthaushalts;
- beim Fund-Accounting-Konzept durch die Einrichtung von Funds, die als selbständige fiskalische und geschlossene buchhalterische Einheiten geführt werden.

Daraus folgt, daß die Frage Fund-Accounting vs. Konzept des Gesamthaushalts – unter Vernachlässigung der historischen Perspektive – durchaus unter dem Gesichtspunkt der technischen Zweckmäßigkeit im Einzelfall beantwortet werden kann. So scheint das Fund-Accounting unabdingbar bei einer großen Anzahl zweckgebundener Einnahmen und damit bei häufiger Durchbrechung des Non-Affektationsprinzips. Dies ergibt sich daraus, daß im Rahmen des Fund-Accounting der Nachweis über die zweckentsprechende Verwendung einer Vielzahl zweckgebundener Einnahmen in einer übersichtlichen Art und Weise durch die separate Buchführung und Abrechnung der Aktivitäten jedes einzelnen Funds sichergestellt wird. Diese Übersichtlichkeit droht hingegen bei Kenntlichmachung zweckgebundener Einnahmen und der daraus zu finanzierenden Ausgaben bei einer Vielzahl von Einnahmenaffektationen verloren zu gehen.

Gleichwohl ist zu beachten, daß die Praktizierung des Fund-Accounting innerhalb der Governmental-Funds für das Rechnungswesen folgende Probleme bringt:

- Für jeden Fund ist ein eigenständiges Rechnungswesen zu führen. Dies bedeutet, daß über die Aktivitäten jedes einzelnen Funds getrennt buchgeführt und Rechnung gelegt werden muß.
- Das Rechnungskonzept und die Rechnungslegung erhalten u.U. eine Fund-Accounting spezifische Ausprägung. So unterscheidet sich z.B. die Ergebnisrechnung nach der GASB-Fund-Accounting-

Variante des Nettoschuldenkonzepts von der Ergebnisrechnung des allgemeinen Nettoschulden-Konzepts dardurch, daß neben Investitionen auch Krediteinnahmen für die Finanzierung von Investitionen und deren Tilgung ergebniswirksam behandelt werden. Dies führt dazu, daß im Falle fremdfinanzierter Investitionen bei der GASB-Fund-Accounting-Variante das Ergebnis faktisch nicht beeinflußt wird, da die Investitions- und Tilgungsausgaben durch gleich hohe Krediteinnahmen kompensiert werden. Demgegenüber wird beim allgemeinen Nettoschuldenkonzept das Ergebnis negativ beeinflußt, da lediglich die Investitionen ergebniswirksam und die Kreditaufnahme und Tilgung hingegen vermögenswirksam behandelt werden. Betrachtet man nun den Fall eigenfinanzierter Investitionen, so bleibt es sich beim allgemeinen Nettoschuldenkonzept gleich: das Ergebnis verschlechtert sich wiederum durch die ergebniswirksame Verrechnung der Investitionen. Anders verhält es sich bei der GASB-Fund-Accounting-Variante: Während kreditfinanzierte Investitionen faktisch ergebnisunwirksam sind, wirken sich mit eigenen Mittel finanzierte Investitionen negativ auf das Ergebnis aus, da in der Ergebnisrechnung den ergebnismindernden Investitionen keine Krediteinnahmen gegenüberstehen. Die Fund-Accounting spezifische Ausprägung des Rechnungskonzepts und der Rechnungslegung eröffnet folglich über die Art der Finanzierung der Investitionen Manipulationsspielräume in bezug auf den Saldo der Ergebnisrechnung: "die Saldohöhe ist nämlich davon abhängig, in welchem Umfang Sachanlagevermögen kreditfinanziert wird – je höher der Anteil kreditfinanzierter Investitionen desto "besser" ist ceteris paribus der Saldo der Ergebnisrechnung"[141].

- Die Informationen über die finanziellen Wirkungen aller staatlichen Aktivitäten erfordern eine (Voll-) Konsolidierung der Fund-Abschlüsse. Demnach steigt der Konsolidierungsaufwand zum einen mit der Anzahl der zu konsolidierenden Einheiten und zum anderen mit der Anzahl von internen Transaktionen zwischen den Funds, die es im Zuge der Konsolidierung zu eliminieren gilt. Dar-

141 *Lüder* 1991, S.11.

über hinaus besteht die Gefahr, daß anstelle von Vollkonsolidierungen nur wenig aussagefähige Aufsummierungen der Rechnungspositionen der verschiedenen Funds erfolgen.[142] Diese führen zu Gesamtgrößen, die die finanzielle Gesamtsituation nicht zu Ausdruck bringen können.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß zwar bei einer Vielzahl von zweckgebundenen Einnahmen das Fund-Accounting aufgrund des erleichterten Nachweises der zweckentsprechenden Mittelverwendung notwendig ist, die Entscheidung für das Fund-Accounting allerdings negative Konsequenzen für die Ausgestaltung des Rechnungskonzepts und der Rechnungslegung besitzen kann. Entscheidet man sich für die Praktizierung des Fund-Accounting, so muß gewährleistet sein, daß die Rechnungslegung neben dem Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung zweckgebundener Ressourcen, auch einen Einblick in die finanzielle Gesamtlage einer Gebietskörperschaft ermöglicht. Daher wird mit steigender Anzahl der Funds eine konsolidierte Rechnungslegung zur Gewinnung eines Gesamteinblicks um so wichtiger.

4.8 ZWISCHENERGEBNIS

Rechnungssysteme lassen sich unter formalen und materiellen Gesichtspunkten beschreiben. Unter dem formalen Aspekt besteht ein Rechnungssystem aus einer oder mehreren Hauptrechnungen; das können Vermögens-, Ergebnis-, (Haushalts-) und Finanzrechnungen sein. Alle drei Teilrechnungen können im Verbund geführt werden.

Materieller Bestandteil eines Rechnungssystems ist das ihm zugrunde liegende Rechnungskonzept, das den Inhalt der Finanzrechnung, der Ergebnisrechnung oder der Vermögensrechnung und damit deren

---

142 So z.B. in den USA: Bei den sog. combined statements werden die Einzelpositionen der Rechnungsabschlüsse der verschiedenen Funds lediglich aufaddiert ohne interne Transaktionen zu eliminieren. Es erfolgt also keine Konsolidierung.

Saldo – das Meßobjekt – definiert. Ausgehend von den elementaren Wertgrößen eines jeden Rechnungskonzepts, nämlich Einzahlungen und Auszahlungen, kommen für den öffentlichen Bereich folgende alternative Rechungskonzepte in Frage:

- das Zahlungskonzept (cash accounting concept);
- das erweiterte Zahlungskonzept (modified cash accounting concept);
- das Einnahmen-Ausgaben-Konzept (accrual accounting);
- das Kosten-Leistungs-Konzept;
- das vollständige Aufwands-Ertrags-Konzept (Reinvermögenskonzept);

In der Rechnungswesenpraxis erfahren diese Rechnungskonzepte in zeitlicher und/oder sachlicher Hinsicht Modifikationen. Wählt man die in der Vermögensrechnung angesetzten Vermögensgegenstände und Schulden als Ausgangspunkt einer Klassifikation, erhält man als "Eckpunkte" das reine Zahlungskonzept und das Reinvermögenskonzept. Die in Nordamerika und Westeuropa zur Anwendung kommenden Rechnungskonzepte staatlicher Gebietskörperschaften sind zum überwiegenden Teil zwischen diesen Eckpunkten anzusiedeln, ohne dabei dem Einnahme-Ausgaben-Konzept oder dem Kosten-Leistungs-Konzept zu entsprechen. An den Saldo der Vermögensrechnung anknüpfend werden diese Konzepte als Netto-schulden (net debt)-Konzepte bezeichnet, die in einer engen Abgrenzung das Geldvermögen den Geldschulden gegenüberstellen und in einer weiten Abgrenzung die gesamten Schulden den realisierbaren (veräußerbaren) Vermögensteilen.

Untersucht man die dargestellten Rechnungskonzepte bzw. ihre Modifikationen im Hinblick auf die im zweiten Kapitel abgeleiteten informationellen Zielgrößen staatlicher Rechnungslegung, so stellt sich die Informationszielerreichung in Abhängigkeit des angewendeten Rechnungskonzepts insgesamt wie folgt dar:

	reines Zahlungskon-Konzept	erweitertes Zahlungs-konzept	Einnahmen-Ausgaben-Konzept	Kosten-Leistungs-zept	Ertrags-Aufwands-Konzept
Haushalts-kontrolle	X	X	X	X	X
Mittelver-teilung auf verschiedene Aufgaben-bereiche	(X)[a)]	(X)[a)]	X	X	X
Wirtschaft-lichkeit des Verwaltungs-handelns				(X)[b)]	(X)[b)]
künftige Lei-stungsfähig-keit				(X)[c)]	X

a) soweit Zahlungszeitpunkt und Güter-/Leistungszugang/-abgang nicht periodenverschieden sind

b) soweit einseitig begründete Ertragseinnahmen als beste Approximation an Leistungsentgelte gelten können

c) soweit außerordentliche Aufwendungen und Erträge vernachlässigbar sind

Aus dieser Abbildung wird ersichtlich, daß das Ertrags-Aufwands-Konzept die anderen Rechnungskonzepte hinsichtlich der Informationszielerreichnung dominiert. Die nach diesem Konzept erforderliche Transformation des Buchungsstoffs optimiert den Informationsgehalt einer darauf aufbauenden Rechnungslegung:

Die Erfassung der Ein- und Auszahlungen erlaubt bei entsprechender Strukturierung der Sachbücher sowohl die Haushaltskontrolle als auch den Nachweis der Mittelverteilung auf verschiedene Aufgabengebiete (detaillierte und aggregierte Haushaltsrechnung). Durch Korrektu-

ren der Periodeneinzahlungen und -auszahlungen werden die Quellen der Werteentstehung und die Ursachen des Werteverzehrs (Ergebnisrechnung) und ihre Auswirkungen auf das künftige Nutzungs- bzw. Belastungspotential (Vermögensrechnung) ersichtlich, was Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen erlaubt und Rückschlüsse auf die künftige Leistungsfähigkeit zuläßt.

Vor diesem Hintergrund ist das Soll-Konzept eines öffentlichen Rechnungssystems zu entwickeln. Als Meßobjekt und als Meßziel des Rechnungskonzepts wird seit etwa Mitte der achtziger Jahre in der nordamerikanischen Literatur zum öffentlichen Rechnungswesen das "Interperiod Equity" empfohlen. Mit diesem Ansatz findet die seit langem geführte Diskussion über die Wirkungen öffentlicher Verschuldung und ihre Implikationen über die "intergenerative Lastverteilung" Eingang in die konzeptionellen Überlegungen zum staatlichen Rechnungswesen. Ein Rechnungskonzept mit dem Meßzweck "Interperiod Equity" hat diejenigen Daten zu erfassen, die zur Beurteilung erforderlich sind, ob die zeitliche Verteilung der Nutzung von Gütern und Leistungen und der Belastung durch ihre Finanzierung im Hinblick auf Gegenwart und Zukunft neutral ist oder ob Abweichungen bestehen, die daran gemessen werden, inwieweit durch Vergleich von Ressourcenverbrauch und -zugang einer Periode neues Vermögen geschaffen oder vorhandenes Vermögen aufgezehrt wurde.

Zwar wird durch den Begriff equity-'Gerechtigkeit' im alltagssprachlichen Sinne und 'Nettowert' im ökonomischen Sinne das Meßziel (Interperiod Equity i.S. intergenerativer Gerechtigkeit) und das Meßobjekt (Interperiod Equity als intertemporäre Nettowertentwicklung) festgelegt, offen ist allerdings noch die Frage nach den das Interperiod Equity bildenden Komponenten, d.h. die Wahl des Rechnungskonzepts. Dabei hängt – wie oben angedeutet – die Abbildung der intertemporären Lastverteilung wesentlich von dem zugrunde liegenden Rechnungskonzept ab und kann hinsichtlich ihrer "Richtigkeit" nur unter Berücksichtigung des verfolgten Informationszieles beurteilt werden:

Bei Anwendung des reinen und erweiterten Zahlungskonzepts und des Einnahmen/Ausgaben-Konzepts weist das nach diesen Konzepten ausgewiesene Interperiod Equity erhebliche Mängel auf, da die Abbil-

dung des Interperiod Equity wesentlich im Ermessen des Bilanzierenden liegt. Gleichwohl ist die Erfassung und der Nachweis von Ein- und Auszahlungen unabdingbar, um das Informationsziel 'Haushaltskontrolle' und 'Mittelverteilung' auf verschiedene Aufgabengebiete erreichen zu können.

Mit Anwendung des Kosten/Leistungs-Konzepts oder der Anwendung des Aufwands/Ertragskonzepts geht eine zwischen finanzwirtschaftliche und leistungswirtschaftliche differenzierende substanzielle Datenerfassung einher, was für die Erreichung der Informationsziele 'Wirtschaftlichkeit' und 'Leistungsfähigkeit' erforderlich ist.

Ist das Abbildungsziel ein Interperiod Equity, das Aufschluß über die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandeln geben soll, so ist dem ordentlichen Ressourcenkonsum das ordentliche Ressourcenaufkommen (i.S. des Kosten/Leistungs-Konzepts) gegenüberzustellen. Das Interperiod Equity mißt damit, inwieweit die Periodenerträge ausreichen, den Periodenkonsum (Periodenaufwand) zu decken bzw. inwieweit vorhandenes Reinvermögen im Rahmen der "ordentlichen Geschäftstätigkeit" vermehrt (=positiver Ergebnissaldo, d.h. "Ersparnisbildung" zugunsten künftiger Perioden) oder verringert (=negativer Ergebnissaldo, d.h. Vorgriff auf das Ressourcenaufkommen künftiger Perioden durch Aufbau einer "Netto-Schuld") wurde. In seiner normativen Ausprägung verlangt daher das Interperiod Equity i.S. der intergenerativen Gerechtigkeit – zumindest im langfristigen Durchschnitt – einen Nullsaldo des ordentlichen Ergebnisses.

Ist das Abbildungsziel ein Interperiod Equity, das Aufschluß über die zukünftige Leistungsfähigkeit geben soll, so müssen sämtliche Aufwendungen und Erträge (Nettoressourcenkonsum) und ihre Auswirkungen auf das Vermögen und die Schulden im Sinne des Reinvermögenskonzepts erfaßt werden (=Nettoressourcenkonsum-Konzept).

Für die Ergebnisrechnung ist zunächst grundsätzlich festzulegen, was als Werteverzehr (Aufwand) und Werteentstehung (Ertrag) anzusehen ist und welche erfaßten Aufwands- und Ertragskomponenten als ordentlich und welche als außerordentlich zu qualifizieren sind. Dabei erweist sich die Operationalisierung des "Außerordentlichen" als problematisch,

was sich zwangsläufig aus der Unbestimmtheit des "Ordentlichen" resultiert. Zur Inhaltsbestimmung wird auf das Handelsrecht zurückgegriffen, nach der sich die Abgrenzung der Positionen danach richtet, ob sie im Rahmen der "gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" oder außerhalb dieser anfallen, wobei innerhalb der gewöhnlichen Geschaftstätigkeit nur Geschäfte liegen, die ihrer Art nach planbar sind. Das Kriterium der "Planbarkeit" ist zwar ein notwendiges, jedoch nicht unbedingt ein hinreichendes Kriterium für die Abgrenzung der ordentlichen von den außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen. Hinzukommen muß mindestens das Merkmal der Regelmäßigkeit des Anfalls und das der Periodenbezogenheit.

Da der Zeitpunkt der Erfassung von Aufwendungen und Erträge und die sich daraus ergebenden Konsequenzen für den Ansatz und die Bewertung von Vermögen und Schulden der Objektivierung bedarf, ist die Ermittlung operationaler Ansatz und Bewertungsregeln für Vermögensgegenstände und Schulden, Erträge und Aufwendungen erforderlich.

Die Konkretisierung dessen, was als Vermögensgegenstände und Schulden anzusehen ist, läßt sich aus den Informationsaufgaben der Rechnungslegung und den Rahmengrundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung ableiten.

Mit den konstituiven Merkmalen 'selbständige Verkehrsfähigkeit' und 'wirtschaftliches Eigentum' ist analog zum privatwirtschaftlichen Bereich die Aktivierung von Vermögensgegenständen im öffentlichen Bereich hinreichend bestimmt.

In bezug auf die Informationsziele 'zukünftige Leistungsfähigkeit' und 'Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns' ist die Beachtung des Vollständigkeitsgrundsatzes erforderlich. Aus diesem Grundsatz ergibt sich allgemein eine Aktivierungspflicht für alle materiellen (selbständig verkehrsfähigen) Güter und Rechte. Im Hinblick auf die Informationszielerreichung (insbesondere Schuldendeckungsmöglichkeiten als spezifische Ausprägung künftiger Leistungsfähigkeit) ist beim Ansatz dem Unterschied zwischen abstrakter Verkehrsfähigkeit (i.S. von selbständiger Verkehrsfähigkeit, aber nicht möglicher selbständiger Übertragung wegen der Bindung an öffentliche Aufgaben) und tatsächlicher Ver-

kehrsfähigkeit (i.S. von selbständiger Verkehrsfähigkeit ohne Veräußerungsbeschränkungen) durch den gesonderten Ausweis von gebundenem und freien Vermögen Rechnung zu tragen.

Zur Operationalisierung der Aktivierungsfähigkeit bzw. -pflicht ist das Realisationsprinzip als Ansatzgrundsatz heranzuziehen, nach dem bis zum Realisationszeitpunkt ein Vermögensgegenstand ergebnisneutral zu behandeln ist. Vor diesem Hintergrund erscheint eine Aktivierungspflicht für nicht entgeltlich erworbene Immaterialgüter im öffentlichen Bereich nicht gerechtfertigt. Ihre Aktivierung führt zu Konflikten mit dem Realisationsprinzip und dem Zielobjekt "Interperiod Equity" bzw. zu Verstößen gegen die Rahmengrundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit. Darüber hinaus sind diese Immaterialgütern weder rechtlich noch faktisch veräußerbar, es fehlt selbst die abstrakte Verkehrsfähigkeit. Demgegenüber sind entgeltlich erworbene Immaterialgüter (z.B. Lizenzen) aufgrund ihrer selbständigen Verkehrsfähigkeit aktivierungsfähig und -pflichtig.

Ob die derart abgegrenzten Vermögensgegenstände in der Vermögensrechnung einer speziellen Gebietskörperschaft zu aktivieren sind, richtet sich nach dem wirtschaftlichen Eigentum. Soweit ein Vermögensgegenstand einer Gebietskörperschaft wirtschaftlich zuhörig ist, ist er Teil des Nutzungspotentials und damit Determinante künftiger Leistungsfähigkeit. Diese ansonsten eindeutige Abgrenzung kann allerdings im Einzelfall z.B. bei der Vergabe von Investitionszuschüssen zu Problemen führen. Diese können jedoch bei Investitionszuschüssen durch die Verwendung des handelsrechtliches Instruments der Bilanzierungshilfe gelöst werden.

Als "Fremdkörper" in dieser Ansatzsystematik erscheinen aufgrund mangelnder selbständigen Verkehrsfähigkeit die transitorischen aktivischen/passivischen Rechnungsabgrenzungsposten. Sie lassen sich rechtfertigen aus den – aus dem Realisationsprinzip abgeleiteten – "Nebenprinzipien" der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach.

Den Vermögensgegenständen als künftige Nutzungspotentiale sind die Schulden als künftige Belastungspotentiale gegenüberzustellen. Zur Operationalisierung der Passivierungsfähigkeit bzw. -pflicht sind wie bei

der Aktivierung von Vermögensgegenständen die Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung (insb. Vollständigkeit) und die Definitionsgrundsätze (insb. das Realisationsprinzip) zu beachten. Der Passivierungsfähigkeit und -pflicht sicherer Schulden ist unstrittig. Dabei handelt es sich im einzelnen um Verbindlichkeiten aus Leistungen, einseitige Verbindlichkeiten, erhaltene Anzahlungen und die Finanzschulden. Daneben existieren unsichere Schulden, die sog. Rückstellungen. In einer engen Abgrenzung steht der Schuldcharakter gegenüber Dritten im Vordergrund (sog. Verbindlichkeitsrückstellungen). In einer weiteren Abgrenzung, der nach der hier zugrunde liegenden Konzeption aus theoretischen Überlegungen (Realisationsprinzip i.V.m. dem Periodisierungsprinzip) der Vorzug zu geben ist, dienen Rückstellungen der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen, die bereits verursacht aber noch nicht zahlungswirksam geworden sind. Diese Abgrenzung schließt sowohl sog. Verbindlichkeitsrückstellungen als auch sog. Aufwandsrückstellungen mit ein.

Mit den Verbindlichkeiten und Schulden sind die bilanziellen Schulden vollständig erfaßt. Sofern diese in ihrem Wert kleiner sind als der Wert der Aktiva, ergibt sich auf der Passivseite als Saldoposition der Wert des bilanziellen Reinvermögens.

Die Bewertung von Vermögensgegenständen und Rückstellungen, Aufwendungen und Erträgen hat in einer im Hinblick auf die informationelle Zielerreichung adäquaten Weise zu erfolgen. Eine adäquate Bewertung erfordert eine von subjektiven Nutzenempfindungen des Bewertenden unabhängige, an den Informationszielen orientierte objektivierte Abbildung. Daraus folgt die unmittelbare Gültigkeit der Rahmengrundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit. Als erste Konkretierung dieser Rahmengrundsätze ergeben sich die Basisannahmen des "Going Concern-Prinzips" und das Nominalwertprinzip.

Das die Bewertung im privatwirtschaftlichen Rechnungswesen dominierende Realisationsprinzip erscheint im öffentlichen Bereich als Bewertungsgrundsatz – im Kontrast zu seiner uneingeschränkten Eignung als Ansatzgrundsatz – nur in soweit sinnvoll, als es zur bestmöglichen Annäherung an einen ansonsten nicht hinreichend objektivierbaren Nutzungs- oder Belastungswert von Vermögensgegenständen und Schulden

dient. Die strikte Anwendung des Realisationsprinzips, das die Anwendung des Vorsichtsprinzips und des Imparitätsprinzips als inhaltliche Ausprägung des Vorsichtsprinzips miteinschließt, ist für den öffentlichen Bereich u.U. mit den Informationszielen unvereinbar. So läßt sich die Anwendung des Vorsichtsprinzips zumindest in den Fällen nicht rechtfertigen, in denen man auf objektivierte Verkehrswerte zurückgreifen kann. Die Bedenken gegen die strikte Anwendung des Realisationsprinzips richten sich in gleicher Weise gegen die Anwendung des Imparitätsprinzips: wenn es sinnvoll erscheint, noch nicht realisierte aber erwartete, negative Erfolgsbeiträge, die vor dem Abschlußstichtag verursacht sind zu antizipieren, ist es nicht plausibel, warum man analog Zuschreibungen unterlassen sollte, selbst wenn diese zu Wertansätzen oberhalb der Anschaffungskosten führen. Im Interesse der Informationszielerreichung und einer zutreffenderen Darstellung des Nutzungs- bzw. Belastungspotentials ist eine "paritätische" Antizipation der negativen und positiven Erfolgsbeiträge anzustreben. Daraus ergibt sich für die Bewertung des anzusetzenden Vermögens, daß es mit seinen "Nutzungswerten" anzusetzen ist und für die Bewertung der Schulden ist analog zum Nutzungswert des Vermögens ihr "Belastungswert" zum Bilanzstichtag maßgeblich.

Ergänzend zu diesen inhaltlichen Aspekten werden abschließend einige technische Aspekte der Ausgestaltung des Rechnungssystems behandelt.

Buchführungsmethode für Verbundrechnungen ist die doppelte Buchführung. Sie ist rechnungskonzept- unabhängig. Um im geschlossenen Rechnungssystem der Doppik die Datenbasis für die Erstellung der Teilrechnungen (Vermögens-, Ergebnis- und (Haushalts-) Finanzrechnung) zu sichern, gilt es das traditionelle zahlungsorientierte Erfassungssystem der Geschäftsvorfälle um eine vermögens- und ergebniswirksame Datenerfassung zu erweitern. Demgemäß müssen im Sachbuch neben den Haushaltskonten auch Bestandskonten zur Erfassung von Vermögens- und Schuldenbeständen sowie deren Änderung und Ergebniskonten zur Erfassung ergebniswirksamer Vorgänge implementiert sein. Der Kontenplan der Bestands- und der Ergebniskonten richtet sich nach den oben beschriebenen Positionen, die aus dem Nettoressourcenkonsum-

Konzept abgeleitet wurden. Die vermögens- und ergebniswirksamen Transaktionen sind in einem Kontenkreis nach den Regeln der doppelten Buchführung zu verrechnen, so daß die Vermögens- und Ergebnisrechnung einen buchungsmäßigen und saldenmechanischen Vollverbund (Buchungsverbund i.e.S.) bilden. Die für die Erstellung der Finanzrechnung erforderlichen Rechnungsgrößen sind aus dem vorhandenen Datenpool am Ende der Abrechnungsperiode zu entwickeln.

Die für den öffentlichen Bereich notwendige Verbindung des Rechnungswesens mit dem Haushaltsplan und die Haushaltskontrolle kann buchungstechnisch durch die Führung der Budgetkonten in einer Nebenbuchhaltung sichergestellt werden. Diese Nebenbuchhaltung kann entweder als einfache oder doppelte Buchführung gestaltet sein. Dabei wird der Nachweis über die verfügten, bereits disponierten Beträge in das zentrale Buchungssystem der Kassen integriert.

Um die Verbindung (Buchungsverbund i.w.S.) zwischen dem Vermögens-/Ergebniskontenkreis und dem in der Nebenbuchhaltung geführten Haushaltskontenkreis herzustellen, sind am Abschlußstichtag zunächst die Salden sämtlicher Haushaltskonten in Sammelkonten zusammmenzufassen, über die dann die Kontenabstimmung mit den Bestandskonten, also mit der Vermögensrechnung erfolgt.

Unter dem technischen Blickwinkel ist letztlich das Fund-Accounting zu betrachten, das in den angelsächsischen Ländern eine historische Tradition besitzt. Es ist unter technischen Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten notwendig bei einer großen Anzahl zweckgebundener Einnahmen und damit bei häufiger Durchbrechung des Nonaffektations-Prinzips. Die Praktizierung des Fund-Accounting bringt allerdings für das Rechnungswesen folgende Probleme:

- Für jeden Fund ist ein eigenständisches Rechnungswesen zu führen.
- Das Rechnungskonzept und die Rechnungslegung erhalten u.U. eine fund-accounting-spezifische Ausprägung.
- Die Informationen über die finanziellen Wirkungen aller staatlichen Aktivitäten erfordert die (Voll-) Konsolidierung der Fund-Abschlüsse.

Neben der Sicherstellung der zweckentsprechenden Verwendung zweckgebundener Einnahmen, muß im Rahmen des Fund-Accounting auch die Gewinnung eines Gesamteinblicks in die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft gewährleistet sein. Um dies zu garantieren ist, je größer die Anzahl der Funds, eine konsolidierte Rechnungslegung um so wichtiger.

5. RECHNUNGSLEGUNG

5.1 VORBEMERKUNG

Um (auch) einer interessierten Öffentlichkeit ein umfassendes und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die finanzielle Gesamtlage einer Gebietskörperschaft vermitteln zu können, bedarf es einer informationsbedarfsgerechten Rechnungslegungskonzeption, die bestimmte Merkmale aufzuweisen hat.

Wenn mit Hilfe der Rechnungslegung die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft offengelegt werden soll, dann müssen im Gesamt-Jahresabschluß alle ihre (finanziellen) Aktivitäten erfaßt sein. Insofern sind auch organisatorische, haushaltsmäßige und/oder rechtlich verselbständigte Aktivitäten einer Gebietskörperschaft zu berücksichtigen, die je gesondert Rechnung legen. Es stellt sich damit zunächst das Problem der Zusammenfassung der Rechnungsabschlüsse von Teileinheiten, das Konsolidierungsproblem.[143] Dieses Problem setzt sich aus zwei Problembereichen zusammen. Einerseits ergibt sich das Problem der Abgrenzung des Bereichs, für den ein Konsolidierungserfordernis besteht. Zur Lösung dieses Problems sind generell anwendbare Abgrenzungskriterien zu entwickeln, mit deren Hilfe die in unterschiedlicher Form verselbständigten Einheiten (beispielsweise die zur Erledigung bestimmter Aufgaben implementierten Funds oder unterschiedlich autonome Organisationseinheiten bis hin zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen und Beteiligungen) daraufhin zu prüfen sind, inwieweit sie in die Rechnungslegung des Kernbereichs der Verwaltung einbezogen, d.h. konsolidiert, werden sollen (vgl. 5.2). Andererseits stellt sich die Frage nach der Art und Weise, wie diese Teileinheiten zu konsolidieren sind, d.h welches Konsolidierungsverfahren anzuwenden ist (vgl. 5.3). Diese Frage ist unter Beachtung der o.g. Abgrenzung zu beantworten.

---

143 Vgl. *Lüder* 1989b, S.221f.

Inwieweit die Informationsbedürfnisse der einzelnen Rechnungsadressaten befriedigt werden, ist davon abhängig, **wie** die finanzielle Gesamtlage dargestellt wird. Die Frage nach dem "wie" der Darstellung betrifft das Problem der formalen Ausgestaltung einer informationsbedarfsgerechten Rechnungslegungskonzeption. Unter dem formalen Aspekt muß also der Gesamt-Jahresabschluß bestimmte Bestandteile und strukturelle Merkmale aufweisen, um den Informationszielen zu genügen (vgl. 5.4). Entsprechend dem im vierten Kapitel dargestellten Rechnungssystem, bilden den Kern des Gesamt-Jahresabschlusses die Abschlüsse der Ergebnis-, Vermögens- und Finanzrechnung. Die strukturelle Ausgestaltung der genannten Jahresabschlußrechnungen leitet sich im wesentlichen aus den im Rahmen des Rechnungskonzepts definierten Ansatzregeln ab (s. 4.6.1).

Die für die Ordnungsmäßigkeitskontrolle und damit ausschließlich an den Rechnungsadressaten "Parlament" gerichtete Rechnungslegung in Form der Haushaltsrechnung kann wegen ihres hohen Detaillierungsgrads kein geeignetes Informationsinstrument für die Öffentlichkeit darstellen. Dies bedeutet jedoch keinesfalls, daß die Daten der Haushaltsrechnung nicht der Öffentlichkeit im Rahmen des Gesamt-Jahresabschlusses zugänglich gemacht werden sollten. Über diese Daten ist für diesen Adressatenkreis zur besseren Lesbarkeit und Übersichtlichkeit in einer aggregierten Form (aggregierte Haushaltsrechnung) Rechenschaft zu legen.

Da im allgemeinen die Jahresabschlußrechnungen nicht ohne erläuternde Informationen zu verstehen sind, darf in einem an die Öffentlichkeit gerichteten Gesamt-Jahresabschluß ein Erläuterungsbericht zu den Jahresabschlußrechnungen nicht fehlen. Darüber hinaus sollte Bestandteil des Gesamt-Jahresabschlusses auch ein Lagebericht sein. Dies ergibt sich daraus, daß bestimmte Informationen, die für eine Gesamtbeurteilung unbedingt erforderlich sind, insbesondere im Hinblick auf die Einschätzung der **zukünftigen** Leistungsfähigkeit einer Gebietskörperschaft, nicht direkt oder überhaupt nicht in den Jahresabschlußrechnungen und ihrem Erläuterungsbericht dokumentiert werden können.

Zur Gewährleistung der Glaubwürdigkeit des Gesamt-Jahresabschlusses bedarf es schließlich der Formulierung bestimmter Anforde-

rungen an dessen Prüfung (vgl. 5.5). Dabei gilt es im wesentlichen die Prüfungszuständigkeit, den Prüfungsgegenstand und den Prüfungsinhalt festzulegen.

5.2 KONSOLIDIERUNGSKREIS

Aufgrund des hier vorgeschlagenen Rechnungskonzeptes, das zum Zwecke einer möglichst zutreffenden und umfassenden Darstellung der finanziellen und wirtschaftlichen Lage einer Gebietskörperschaft die Aufzeichnung sämtlicher finanziellen Aktivitäten und somit auch nichtzahlungswirksamer Transaktionen erfordert, ist die Konsolidierung der Rechnungsabschlüsse des Kernbereichs der Verwaltung und seiner (organisatorisch, haushaltsmäßig und/oder rechtlich) verselbständigten Verwaltungseinheiten unerläßlich. Die besonderen Konsolidierungsprobleme im öffentlichen Bereich resultieren:

- aus der Vielzahl unterschiedlicher autonomer Einheiten (Organisationseinheiten oder Funds),
- aus der Vielgestaltigkeit der Einflußnahme des "Muttergemeinwesens" auf einzelne Einheiten,
- aus der Unterschiedlichkeit der in einzelnen Organisationseinheiten angewendeten Rechnungskonzepte (gegenwärtig in der Bundesrepublik Deutschland: kaufmännisches und kameralistisches Rechnungswesen).

Ziel der wissenschaftlichen Beschäftigung mit der Konsolidierungsproblematik muß es sein, operationale, generell anwendbare Kriterien zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises zu entwickeln. Wie schwierig dieses Problem zu lösen ist, zeigt die seit nunmehr über ein Jahrzehnt in der Literatur kontrovers geführte und noch nicht abgeschlos-

sene Diskussion dieses Sachverhalts.[144] Die bisher im Schriftum zu findenden Lösungsansätze zur Abgrenzungsproblematik lassen sich grob einteilen in:

- überwiegend aus dem privatwirtschaftlichen Rechnungswesen stammende **theoretische Grundkonzeptionen**, die unter verschiedenen Gesichtspunkten (i.d.R. Informationsinteressen) den Konsolidierungskreis im öffentlichen Bereich abzugrenzen versuchen;[145]
- die insbesondere im US-amerikanischen und kanadischen Schriftum enthaltenen **praxisorientierten Ansätze**[146], die sich gegenüber den erstgenannten Ansätzen darin unterscheiden, daß sie operationale Einbeziehungskriterien aus konkreten Entscheidungssituationen ableiten;
- aus der betriebswirtschaftlichen Literatur zur Konzernrechnungslegung bzw. den handelsrechtlichen Vorschriften (insbesondere §§ 290-315 HGB) entnehmbare Abgrenzungskriterien.[147]

Für die Entwicklung operationaler praxisorientierter Konsolidierungskriterien, wie sie im Rahmen der hier dargestellten Rechnungslegungskonzeption erfolgen soll, ist eine theoretische Fundierung notwendig. Dies ergibt auch die Analyse der oben genannten praxisorientierten Ansätze, die sich teils zumindest implizit, teils aber auch explizit auf eine oder mehrere theoretische Grundkonzeptionen stützen. Die Theorie bietet dabei vier mögliche Grundkonzeptionen (soweit man Varianten vernachlässigt[148]) zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises.

---

144 Die weiteren Ausführungen stützen sich im wesentlichen auf das dritte Kapitel der Arbeit von *R. Otte* "Konzernabschlüsse im öffentlichen Bereich", 1990, S.77-201.

145 Vgl. u.a. *Holder* 1980, S.27-32, *Jones/Pendlebury* 1988, S.142-147 und CICA 1985, S.35-37.

146 Vgl. beispielsweise *Hogan/Mottola* 1978, insbes. S.22, AICPA 1981, insbes. S.4 ff., NCGA 1981, dass. 1983, *Freeman/Shoulders* 1982, S.50-63, *Freeman/Shoulders/Lynn* 1988, S.652 ff., CICA 1988, GASB 1988.

147 Vgl. u.a. *Coenenberg* 1990, S.417ff.

148 Vgl. *Holder* 1980, S.30.

Theoretische Grundkonzeptionen in diesem Sinne sind:

- Die **Proprietary-Theorie**, die dem im deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Schriftum als "Interessentheorie" bezeichneten Ansatz der Konzernrechnungslegung entspricht. Bei diesem Ansatz werden die Interessen der Eigentümer (Anteilseigner) der Muttergesellschaft in den Vordergrund gestellt. Minderheiten werden als Außenstehende behandelt. Von ihnen wird unterstellt, daß sie nur an ihrer Einzelgesellschaft und nicht am Konzern interessiert sind. Sie werden deshalb als Gläubiger des Konzerns betrachtet. Daraus folgt, daß der Konzernabschluß nur die Anteile der Gesellschafter der Obergesellschaft am Vermögen des Konzerns zeigt.[149] Ein nach dieser Theorie abgegrenzter Konsolidierungskreis führt also dazu, daß zur Erstellung des Konzernabschlusses der Abschluß der Obergesellschaft lediglich um die ihr – entsprechend der Beteiligungsquote ihrer Gesellschafter – zustehenden Vermögens-, Schulden- und Ergebnisanteile an den verselbständigten Einheiten erweitert wird.
- Die **Entity-Theorie** (als Gegenposition zur Proprietary-Theorie), die der im deutschsprachigen Schriftum als "Einheitstheorie" bezeichneten Grundkonzeption der Konzernrechnungslegung entspricht. Sie geht von der Vorstellung aus, daß die in einem Konzern zusammengefaßten verselbständigten Einheiten eine wirtschaftliche Einheit bilden. Unter Vernachlässigung einer möglichen rechtlichen Selbständigkeit werden diese Einheiten wirtschaftlich zu Betriebsabteilungen eines einheitlichen Unternehmens. Daraus folgt, daß sowohl die Anteilseigner der Obergesellschaft (herrschendes Unternehmen) als auch außenstehende Anteilseigner (Minderheiten) rechtlich verselbständigter abhängiger Einheiten als Gesellschafter der wirtschaftlichen Einheit angesehen werden. Diese Betrachtungsweise führt zur vollständigen Erfassung der eine wirtschaftliche Einheit bildenden Einheiten bzw. vollständigen Einbe-

149 Vgl. *Wöhe* 1990, S.193.

ziehung der Einzelabschlüsse der Teileinheiten in den (konsolidierten) Gesamtabschluß.[150]

- Die **Fund-Theorie** ist als Konkretisierung der Entity-Theorie zu verstehen. Hier erfolgt die Abgrenzung unter organisatorischen Gesichtspunkten in der Weise, daß der Konsolidierungskreis einer Organisation sich aus einem oder mehreren Funds zusammensetzt.[151] Durch eine derartige Abgrenzung wird der Begriff "Teileinheit" erklärt, wodurch die Teileinheiten untereinander abgrenzbar werden.
- Die **Commander-Theorie** kann, sofern einzelne Funds überschneidungsfreie Verantwortungsbereiche darstellen, als Weiterentwicklung der Fund- und Entity-Theorie angesehen werden. Nach diesem Ansatz werden diejenigen Einheiten zum Konsolidierungskreis bzw. zur wirtschaftlichen Einheit zusammengefaßt, die unter der Verfügungsgewalt des Muttergemeinwesens (bzw. der Manager/ Commander einer Organisation) stehen. In den Gesamtabschluß einer Gebietskörperschaft werden demnach sämtliche Einzelabschlüsse der ihr zurechenbaren Verantwortungsbereiche mit einbezogen.

Die hier dargestellten theoretischen Grundkonzeptionen sind im folgenden daraufhin zu prüfen, inwieweit sie dem geforderten Grundsatz der vollständigen Offenlegung der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft Rechnung tragen und demnach zur theoretischen Fundierung eines praxisorientierten Ansatzes geeignet sind. Betrachtet man die Proprietary- bzw. Interessentheorie unter diesem Blickwinkel, so wird ein auf ihrer Grundlage abgegrenzter Konsolidierungskreis der Forderung nach vollständiger Offenlegung nicht gerecht. Dies resultiert daraus, daß diese Theorie zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises am "Eigentum" ansetzt, ein derartiger Ansatz für den öffentlichen Bereich prinzipiell ungeeignet ist, da zwischen Mutterge-

---

150 Vgl. *Otte* 1990, S.82 und S.100.

151 Dabei wird im Gegensatz zur GASB-Definition (vgl. 4.7.2) im Rahmen dieser Theorie Funds organisationstheoretisch definiert.

meinwesen und organisatorisch, haushaltsmäßig und/oder rechtlich verselbständigten Teileinheiten nicht immer kapitalmäßige (Eigentums-) Verflechtungen bestehen. Damit erscheint die Proprietary-Theorie zur Lösung des Abgrenzungsproblems im öffentlichen Bereich unzureichend. Dieser Kritik vermag die Entity- bzw. Einheitstheorie dadurch zu begegnen, daß sie – unabhängig von den Eigentumsverhältnissen – die wirtschaftliche Einheit verbundener Organisationseinheiten in den Vordergrund stellt. Durch die vollständige Einbeziehung der Einzelabschlüsse der Teileinheiten in den konsolidierten Gesamtabschluß wird der Forderung nach vollständiger Offenlegung des Finanzgebarens Rechnung getragen. Im Hinblick darauf bildet die Entity- bzw. Einheitstheorie als theoretische Grundkonzeption die geeignete Ausgangsbasis zur Lösung des Abgrenzungsproblems. Die Frage, wie weit der Konsolidierungskreis bzw. die wirtschaftliche Einheit zu ziehen ist, bleibt allerdings weitgehend unbeantwortet. Auch die Fund-Theorie hilft hier nicht weiter. Durch sie sind zwar die einzubeziehenden Teileinheiten nach ihren unter organisatorischen Gesichtspunkten konstituiven Merkmalen zu identifizieren, offen bleibt jedoch weiterhin die Frage, welche Einheiten zum Konsolidierungskreis zusammenzufassen sind. Dieser Aspekt wird von der Commander-Theorie aufgegriffen. Sie liefert das Kriterium zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises in der Form, daß aus der Gesamtheit der möglicherweise einzubeziehenden Organisationseinheiten diejenigen zu einer wirtschaftlichen Einheit (Konsolidierungskreis) zusammenzufassen sind, über die die Organisation Verfügungsgewalt (Einfluß) besitzt bzw. besitzen kann.[152]

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß im Hinblick auf die geforderte vollständige Offenlegung des Finanzgebarens zur Beurteilung der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage die Entity-Theorie in Verbindung mit der Commander-Theorie[153] als theoretische Grundlage zur Lösung des Abgrenzungsproblems zweckadäquat erscheint.

---

152 Vgl. *Otte* 1990, S.110.

153 Auch die 1988 vom PSAAC für die kanadischen Gebietskörperschaften verabschiedete Richtlinie, nach der der staatliche Konsolidierungskreis (reporting-entity) alle Organisationseinheiten umfassen soll, die sich im Eigentum des Staa-

Aus der Entity-Theorie ergibt sich bereits:

- Nicht rechtlich, aber organisatorisch und/oder haushaltsmäßig verselbständigte Einheiten gehören per se zur "wirtschaftlichen Einheit" und damit zum Konsolidierungskreis, da das Eigentum am Vermögen sowie die Einflußmöglichkeit des Muttergemeinwesens bestehen bleibt (z.B. Bundesdruckerei, Deutsche Bundesbahn)
- Vermögensmassen, die lediglich treuhänderisch verwaltet werden, gehören nicht zur "wirtschaftlichen Einheit".

Für rechtlich verselbständigte Teileinheiten ohne Treuhandcharakter ist entsprechend der Commander-Theorie zu vermuten, daß sie zur "wirtschaftlichen Einheit" bzw. zum Konsolidierungskreis gehören, wenn das Muttergemeinwesen einen wesentlichen Einfluß auf die Geschäftspolitik ausüben kann. Das Kriterium der potentiellen wesentlichen Einflußnahme erscheint deshalb als hinreichend, da bereits die Möglichkeit der Beeinflussung eine jederzeitige Inanspruchnahme erlaubt.[154] Da jedoch nicht jede Form potentieller Einflußnahme im Hinblick auf die verfolgten Informationsziele die Einbeziehung einer rechtlich verselbständigten Einheit in den Konsolidierungskreis geboten erscheinen läßt, sind weitere Kriterien heranzuziehen, mit deren Hilfe festgestellt werden kann, ob die Einflußnahme auf die Geschäftspolitik wesentlich ist.

Proxy-Kriterien für die Feststellung einer wesentlichen Einflußnahme sind:

- Entsendung von Mitgliedern des Muttergemeinwesens in Aufsichts- und Geschäftsführungsgremien rechtlich verselbständigter Teileinheiten.

  Von einer wesentlichen Steuerungsmöglichkeit der Geschäftspolitik aufgrund personeller Verflechtungen, die die Einbeziehung in den Konsolidierungskreis begründet, kann in ihrer extremsten Form dann ausgegangen werden, wenn die entsendeten Vertreter der Gebietskörperschaft über die Mehrheit der Stimmrechte in den Be-

---

tes befinden oder staatlich kontrolliert werden, bezieht sich implizit auf die Commander-Theorie. *PSAAC* 1988, S.3.

154 Vgl. *Otte* 1990, S.127.

schlußorganen der verselbständigten Einheit verfügen und "gegenüber ihrer Gebietskörperschaft weisungsgebunden sind, einer uneingeschränkten Fachaufsicht unterliegen oder zumindest abberufen werden können"[155]. Rechtlich verselbständigte Einheiten können hingegen aufgrund des genannten Kriteriums nicht dem Konsolidierungskreis zugerechnet werden, wenn die personellen Verflechtungen nicht hinreichend intensiv sind (z.B. durch fehlende Stimmrechtsmehrheit, fehlende Abberufungsmöglichkeit oder reine Rechtsaufsicht), um die Geschäftspolitik dominierend zu beeinflussen.

- Finanzielle Verflechtungen in Form von
  * Beteiligungen am Nominalkapital.
    Dabei wird eine wesentliche Einflußmöglichkeit dann angenommen, wenn die Beteiligung der Gebietskörperschaft am Nennkapital 50% überschreitet (wie z.B. bei der Deutschen Lufthansa AG). Dies erklärt sich daraus, daß die Trägerkörperschaft bei einer Beteiligungsquote von über 50% i.d.R.[156] über eine Stimmrechtsmehrheit in den Beschlußorganen der Organisationseinheit verfügt und damit eine beherrschende Beeinflussungsmöglichkeit der Geschäftstätigkeit durch den Träger gesichert ist. Dies qualifiziert die mehrheitsbeteiligte Einheit zum "Tochterunternehmen" und läßt sie als zum Konsolidierungskreis gehörend erscheinen. Bei einer Beteiligung von genau 50% und unter 50% ist der Grad der Einflußnahme nicht von beherrschender Intensität; der Einfluß auf die Geschäftspolitik dieser Einheiten kann entweder nur gemeinsam mit anderen Gesellschaftern ausgeübt werden (Beteiligungsquote von genau 50%) oder das Steuerungspotential ist aufgrund der Stimmrechtsverhältnisse mehr oder minder stark eingeschränkt (Beteiligungsquote unter 50%). Da in diesen

---

155 *Otte* 1990, S.129.

156 Besonderheiten bei der Stimmrechtsvergabe (z.B. die nach deutschem Aktiengesetz mögliche Vergabe von stimmmrechtslosen Vorzugsaktien) werden hier vernachlässigt.

Fällen keine wesentliche Einflußnahme vom Muttergemeinwesen ausgeübt werden kann, lassen sich diese verselbständigten Einheiten nicht in den Konsolidierungskreis einbeziehen.

* Deckung der gesamten Ausgaben oder eines nicht abgegrenzten Teils der Ausgaben.
  Erhalten rechtlich verselbständigte Einheiten aus dem Haushalt des Muttergemeinwesens Zuwendungen zur Deckung der gesamten Ausgaben oder eines nicht abgegrenzten Teils der Ausgaben[157], der einen wesentlichen Umfang - gemessen an ihrem Gesamtfinanzierungsbedarf - ausmacht (wie z.B. die Deutsche Forschungs- und Versuchsanstalt für Luft- und Raumfahrt e.V.), so ist anzunehmen, daß mit der finanziellen Unterstützung weitgehende Einwirkungsmöglichkeiten des Trägers verknüpft sind. Diese können beispielsweise darin zum Ausdruck kommen, daß dem Träger die Bewilligungskompetenz über den Haushalts- oder Wirtschaftsplan eingeräumt wird, wodurch sämtliche Aktivitäten der verselbständigten Einheit durch das Muttergemeinwesen steuerbar werden. Ist der Zuführungsbetrag quantitativ relativ unbedeutend und kann die verselbständigte Einheit über den bewilligten Betrag frei disponieren, kann auf der Basis des hier zugrunde gelegten Kriteriums keine wesentliche Einflußnahme auf die Geschäftspolitik abgeleitet werden. Bei derartig gestalteten finanziellen Verflechtungen ist von einer Einbeziehung in den Konsolidierungskreis abzusehen.

* Verpflichtung zur Unterhaltung juristischer Personen des öffentlichen Rechts.
  Hat eine juristische Person des öffentlichen Rechts einen durch Rechtsvorschriften begründeten Anspruch auf Unterhaltsleistungen aus dem Haushalt des Muttergemeinwesens[158], so dient diese Alimentation dazu, diese Personen "am Leben zu erhalten". Aufgrund der intensiven finanziellen

---

157 Vgl. § 26 Abs.3 Nr.2 BHO.

158 Vgl. § 26 Abs.3 Nr.1 BHO.

Verflechtungen zwischen Muttergemeinwesen und der hier in Rede stehenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts erscheint eine Einbeziehung in den Konsolidierungskreis geboten.

- Gesetzliche geregelte Autonomie oder gesetzliche Beschränkung der Autonomie der Geschäftspolitik.
  Wird die Unabhängigkeit rechtlich verselbständigter Einheiten verfassungsrechtlich (z.B. bei Rundfunkanstalten durch Art.5 GG) oder gesetzlich garantiert, so läßt sich ihre Einbeziehung in den Konsolidierungskreis aufgrund des Rechts zur Selbstverwaltung und damit der Selbstbestimmung der Geschäftspolitik nicht ohne weiteres rechtfertigen. Auf der anderen Seite können auch gesetzliche Regelungen (Spezialgesetze wie z.B. Errichtungsgesetze, gesetzliche Leistungs- und Beitragsregelungen der Sozialversicherungsträger) durch die Gebietskörperschaft erlassen werden, die den Entscheidungsspielraum der Geschäftsführung einschränken. Der Grad der Steuerungsmöglichkeit der Trägerkörperschaft ist hierbei von der jeweiligen inhaltlichen Ausgestaltung dieser Gesetze abhängig. Ein Einbeziehung rechtlich verselbständigter Teileinheiten in den Konsolidierungskreis erscheint dann geboten, wenn die Geschäftspolitik weitgehend durch Spezialgesetze determiniert wird (wie beispielsweise bei der Rentenversicherung durch die gesetzliche Regelung des Rentensystems und der Rentenhöhe), ansonsten ist keine Einbeziehung vorzunehmen.
  Diese Folgerungen betreffen allerdings nur die mögliche Steuerung durch Gesetze, die verselbständigte Einheiten individuell betreffen, nicht hingegen die Steuerung der Gebietskörperschaft durch die allgemeine Gesetzgebung. Dabei handelt es sich um institutionelle Rahmenbedingungen, die durch die Gebietskörperschaft gesetzt werden und die generell z.B. auch für einen Teil oder den gesamten Unternehmenssektor Gültigkeit haben. Aus der gesetzlichen Fixierung genereller Rahmenbedingungen läßt sich die individuelle

Steuerbarkeit der Geschäftspolitik einer verselbständigten Einheit durch ihren Träger nicht ableiten.[159]

Mit Hilfe der genannten Proxy-Kriterien erscheint jede Form möglicher Einflußnahme identifizierbar. Angesichts der Vielzahl der in der Praxis auftretenden Formen von Steuerungspotentialen – die alternativ oder in beliebigen Kombinationen auftreten können – ist eine einzelfallbezogene Beurteilung zur Lösung des Abgrenzungsproblems erforderlich. Sofern dabei eine rechtlich verselbständigte Einheit eines der genannten Kriterien wesentlicher Einflußnahme erfüllt, erscheint dies für die Einbeziehung in den Konsolidierungskreis hinreichend. Zu Problemen kann es allerdings dann kommen, wenn die Anwendung der Kriterien zu gegensätzlichen Aussagen hinsichtlich der Einbeziehung bzw. Ausgrenzung verselbständigter Einheiten in den Konsolidierungskreis führt. So kann beispielsweise die Einbeziehung rechtlich verselbständigter Einheiten wie die Bundesrundfunkanstalten (Deutsche Welle, Deutschlandfunk) nach dem Kriterium der gesetzlich geregelten Autonomie nicht gerechtfertigt erscheinen, hingegen aufgrund intensiver finanzieller Verflechtungen[160] mit dem Bund für erforderlich gehalten werden. Dieses Problem der Widersprüchlichkeit der Proxy-Kriterien ist nur durch eine unterschiedliche Gewichtung der einzelnen Kriterien lösbar. Ersten Stellenwert nehmen dabei vermutlich die finanziellen Verflechtungen ein, da diese wohl am ehesten die faktische Abhängigkeit und Beeinflußbarkeit einer verselbständigten Einheit erkennen lassen.

---

159 Vgl. *Otte* 1990, S.127f.

160 Der Anteil der Erträge aus Zuwendungen des Bundes an den Gesamterträgen beträgt beim Deutschlandfunk 1989 lt. Ergebnisrechnung ca.60%, bei der Deutschen Welle fast 100%. Vgl. ARD-Jahrbuch 1990, S.372 und S.376.

5.3 KONSOLIDIERUNGSVERFAHREN

Die Frage, wie die Rechnungsabschlüsse des Kernbereichs und der in den Konsolidierungskreis einzubeziehenden verselbständigten Teileinheiten zusammenzufassen sind, d.h. welches Konsolidierungsverfahren anzuwenden ist, kann nur unter Berücksichtigung der Forderung nach einer möglichst umfassenden und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft beantwortet werden. Entsprechend dieser Forderung, kann für die dem Konsolidierungskreis zuzurechnenden Teileinheiten, die mit dem Muttergemeinwesen eine wirtschaftliche Einheit bilden, nur die Vollkonsolidierung als Erfassungskonzept geeignet erscheinen. Bei Mehrheitsbeteiligungen und sonstigen beherrschenden Einflußrechten aufgrund der oben angeführten Kriterien, besitzt nämlich die Gebietskörperschaft die uneingeschränkte Verfügungsgewalt über diese Teileinheiten, so daß sie faktisch ihre Selbständigkeit verlieren. Diesem Umstand wird im Rahmen der Vollkonsolidierung durch die zeilenweise Übernahme der Salden sämtlicher Vermögens- und Schuldenpositionen der Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen unter Eliminierung der internen Kapital-, Kredit- und Leistungsverflechtungen in den Gesamt-Jahresabschluß Rechnung getragen.[161]

In bezug auf die Teileinheiten außerhalb des Konsolidierungskreises ist folgendes anzumerken:

Sofern eine Beteiligung keine Mehrheitsbeteiligung ist, die Teileinheit also nicht zum Konsolidierungskreis gehört, muß die Beteiligung aus den bereits in Punkt 4.6.2 genannten Gründen entsprechend ihrem Nutzungswert im Gesamt-Jahresabschluß mit ihrem realisierbaren Wert angesetzt werden. Dieser entspricht bei börsennotierten Einheiten dem Kurswert, ansonsten ist der Wert anzusetzten, der sich im Zuge einer Equity-Bewertung ergibt (= Wert des anteiligen Reinvermögens). Angesichts dieses Bewertungsgrundsatzes kann im öffentlichen Bereich auf die im Handelsrecht vorgenommene - unterschiedliche Intensitäten der

161 Zu Einzelheiten vgl. *Otte* 1990, S.204-214.

Einflußnahme dokumentierende - Differenzierung in "Konzernunternehmen" (Beteiligungsquote > 50%), "Gemeinschaftsunternehmen" (Beteiligungsquote = 50%), "Assoziierte Unternehmen" (20% < Beteiligungsquote < 50%) und Beteiligungen (Beteiligungsquote < 20%) verzichtet werden. Während im Handelsrecht die unterschiedlichen Intensitätsgrade potentieller Einflußnahme durch unterschiedliche Konsolidierungsverfahren in der Rechnungslegung zum Ausdruck gebracht werden müssen[162], spielt bei öffentlicher Rechnungslegung der Grad der Einflußnahme nur insoweit eine Rolle, als Mehrheitsbeteiligungen (Konzernunternehmen) vollkonsolidiert und Nicht-Mehrheitsbeteiligungen - unabhängig von der konkreten "Nicht-Mehrheitsbeteiligungsquote" - entweder mit dem Kurswert oder dem anteiligen Reinvermögen zum Ansatz kommen. Betrachtet man hingegen die übrigen verselbständigten Teileinheiten, an denen keine Beteiligung besteht, bewegt sich die Konsolidierungsentscheidung in einem binären System von Ja/Nein-Entscheidung, d.h. entweder sind diese Teileinheiten dem Konsolidierungskreis zuzurechnen und daher voll zu konsolidieren oder diese Teileinheiten können nicht erfaßt werden.

Da im Rahmen der hier vorgeschlagenen Konzeption, die Konsolidierungsentscheidung ausschließlich von der möglichen Einflußintensität bestimmt wird, kann sich bei der Erstellung des konsolidierten Gesamt-Jahresabschlusses das Problem der Zusammenfassung von Einzelabschlüssen, denen unterschiedliche Rechnungskonzepte zugrundeliegen, ergeben. Zu nennen sind als Grundkonzeptionen das staatliche Rechnungswesen in der oben beschriebenen Form (vgl. viertes Kapitel) und das kaufmännische Rechnungswesen nach handelsrechtlichen Vorschriften, das i.d.R. bei Einheiten mit kommerziellen Aufgaben zur Anwendung kommt. Da beide Systeme auf unterschiedliche Rechnungskonzepte basieren, weisen die Einzelabschlüsse des Muttergemeinwe-

---

162 Vgl. §§ 310-312 HGB.

sens und der kaufmännisch rechnenden Teileinheiten Bewertungs[163]- und Ansatzunterschiede[164] auf.

Sind im Konsolidierungskreis kommerzielle Einheiten enthalten, so sind ihre Einzelabschlüsse im Hinblick auf die mit dem Gesamt-Jahresabschluß verfolgten Informationsziele nach dem Prinzip der Maßgeblichkeit des Rechnungskonzepts der Obergesellschaft diesem Rechnungskonzept anzupassen. Diese Anpassung kann mit Hilfe von Ergänzungsrechnungen (in der betriebswirtschaftlichen Terminologie Handelsbilanz II genannt) erfolgen, so daß im nachhinein die Positionen der Einzelabschlüsse der kommerziellen Einheiten in Bewertung und Ansatz mit dem Rechnungsabschluß des Muttergemeinwesens übereinstimmen.[165]

Sofern sich allerdings das Muttergemeinwesen aus fiskalischen Gründen an kommerziellen Einheiten mehrheitlich beteiligt, die Beteiligungen also dem freien Finanzvermögen zugerechnet werden, genügt aus Vereinfachungsgründen eine Equity-Konsolidierung. Eine Vollkonsolidierung mit Anpassung an das Rechnungskonzept der Obergesellschaft ist hingegen unumgänglich bei mehrheitsbeteiligten Einheiten, die auf Dauer dazu bestimmt sind, der öffentlichen Aufgabenerfüllung zu dienen und daher zum gebundenen Finanzvermögen gehören. Gleichwohl sollte bei letzteren langfristig an eine Umgestaltung des Rechnungskonzeptes gedacht werden, so daß im Bereich des gebundenen Finanzvermögens nur noch identische Rechnungskonzepte zur Anwendung kommen.

---

163 Bewertungsunterschiede können sich beispielsweise durch die Bewertungswahlrechte in kaufmännischen Abschlüssen ergeben.

164 Im Gegensatz zum staatlichen Rechnungsabschluß können in kaufmännischen Abschlüssen z.B. sog. Bilanzierungshilfen (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs.4 HGB)) zum Ansatz kommen.

165 Vgl. *Otte* 1990, S.250f.

5.4 GESAMT-JAHRESABSCHLUß

5.4.1 Jahresabschlußrechnungen

(1) In einem an die Allgemeinheit gerichteten Gesamt-Jahresabschluß bilden die Ergebnis-, Vermögens- und Finanzrechnung sowie die aggregierte Haushaltsrechnung die zentralen Informationsträger. Dabei sind die drei Hauptrechnungen des Rechnungsverbundes die Ergebnis-, Vermögens- und Finanzrechnung. Die Haushaltsrechnung ist hingegen eine "Nebenrechnung", d.h. eine aggregierte Darstellung der Transaktionen der budgetären "Nebenbuchhaltung".

Das nun nachfolgend zu behandelnde Problem der **formalen Ausgestaltung** der Jahresabschlußrechnungen betrifft im wesentlichen die Frage, wie die im Gesamt-Jahresabschluß zu veröffentlichenden Jahresabschlußrechnungen zu strukturieren sind. Diese Frage nach der formalen Struktur der Teilrechnungen ist insbesondere unter Beachtung des für eine ordnungsmäßige Berichterstattung geltenden Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit zu beantworten. Nur durch eine allgemein verständliche, klare und übersichtliche Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage mit Hilfe einer entsprechend strukturierten Ergebnis-, Vermögens-, Finanz- und Haushaltsrechnung wird es den Rechnungsadressaten ermöglicht, das Finanzgebaren eines öffentlichen Gemeinwesens ohne umfangreichen Analyseaufwand oder gar Fehlinterpretationen zutreffend zu beurteilen.

Unter dem formalen Aspekt ist neben der Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit, für die Erstellung der Jahresabschlußrechnungen zudem zu fordern, daß

- die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung, an zwei aufeinanderfolgenden Abschlußstichtagen beizubehalten ist. Die Darstellungsstetigkeit soll die Vergleichbarkeit der Jahresabschlußrechnungen im Zeitablauf gewährleisten. Soweit aufgrund besonderer Umstände der Grundsatz der Darstellungsstetigkeit durchbrochen wird, sind die Abweichungen im Erläuterungsbericht anzugeben und zu begründen;

- zu jedem Posten der Jahresabschlußrechnungen der entsprechende Betrag des vorangegangenen Rechnungsjahres angegeben wird. Durch den Ausweis der Vorjahresbeträge soll die betragsmäßige Veränderung der einzelnen Positionen zwischen zwei Abschlußstichtagen erkennbar gemacht werden.

(2) Geht man davon aus – wie bei der hier vorgeschlagenen Konzeption –, daß das Nettoressourcenkonsum-Konzept ein für die Ausgestaltung des staatlichen Rechnungswesens geeignetes Rechnungskonzept ist, so ist die Ergebnisrechnung dominante Hauptrechnung, da ihr Saldo primäres Meßobjekt des Rechnungswesens ist. Nach dem verwendeten Rechnungskonzept ermittelt die Ergebnisrechnung durch Saldierung des wertmäßigen Ressourcenaufkommens (Ertrag) und des wertmäßigen Ressourcenverbrauchs (Aufwand), den wertmäßigen Nettoressourcenkonsum bzw. die wertmäßige Nettoressourcenersparnis (Ergebnis). Über die rechnerische Ermittlung des Ergebnissaldos hinaus dient die Ergebnisrechnung zudem der Gewinnung eines detaillierten Einblicks in die Art, Höhe und Quellen der Ergebniskomponenten Ertrag und Aufwand. Aus dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit folgt daher zwingend, daß die Aufwendungen und Erträge unsaldiert gegenüberzustellen sind. Da der Saldo der Ergebnisrechnung in betriebswirtschaftlich üblicher Untergliederung aus zwei Komponenten besteht, dem ordentlichen und außerordentlichen Ergebnis, erscheint ein formaler Aufbau als Staffelform dienlich. Im Vergleich zur Kontenform besitzt diese Gliederungsform nämlich den Vorteil, daß die Bildung von Zwischensummen zwischen den ordentlichen, d.h. den regelmäßig anfallenden, planbaren Aufwendungen und Erträgen und den außerordentlichen, d.h. den unregelmäßig anfallenden und nicht planbaren, periodenfremden oder außergewöhnlichen Aufwendungen und Erträgen möglich ist.

Die Ergebnisrechnung enthält im einzelnen folgende Positionen:

Abb. 6: Ergebnisrechnung

A. Ordentliche Erträge
   1. Steuern
   2. Finanzierungsbeiträge (soweit nicht zur Finanzierung von Investitionen bestimmt)
   3. Finanzerträge
   4. Erträge aus entgeltlich abgegebenen Leistungen
   5. sonstige ordentliche Erträge
   6. anteiliger Überschußvortrag

B. Ordentliche Aufwendungen
   1. Personalaufwendungen (einschl. Aufwendungen für Altersversorgung)
   2. Materialaufwendungen
   3. Abschreibungen
   4. Zinsaufwendungen
   5. Transferaufwendungen
   6. sonstige ordentliche Aufwendungen
   7. anteiliger Defizitvortrag

= ordentliches Ergebnis

C. Außerordentliche Erträge
   1. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
   2. Erträge aus der Veräußerung von Vermögensteilen (z.B. Beteiligungen, Grundstücke, Gebäude, Wertpapiere)
   3. sonstige außerordentliche Erträge

D. Außerordentliche Aufwendungen
   1. außerordentliche Abschreibungen
   2. sonstige außerordentliche Aufwendungen

= außerordentliches Ergebnis

= Gesamtergebnis

Ergibt sich beispielsweise als Differenz zwischen dem wertmäßigen Ressourcenverbrauch einer Rechnungsperiode und dem wertmäßigen Ressourcenaufkommen als Gesamtergebnis ein wertmäßiger Nettoressourcenkonsum, dann wird in Höhe dieses Saldos entweder ein zu Beginn der Periode vorhandener (Netto-) Ressourcenbestand aufgezehrt oder es erfolgt ein Vorgriff auf das Ressourcenaufkommen künftiger Perioden durch Aufbau einer "Netto-Schuld". Dabei zeigt das ordentliche Ergebnis den durch die "gewöhnlichen staatlichen Aktivitäten" in der Rechnungsperiode bedingten Ressourcenverbrauch vermindert um das zur Finanzierung dieses Ressourcenverbrauchs "gewöhnlich eingesetzten" Ressourcenaufkommen der Periode, während das außerordentliche Ergebnis sowohl periodenfremde als auch den durch "außergewöhnliche staatliche Aktivitäten" resultierenden Ressourcenverzehr vermindert um entsprechende Erträge darstellt.

(3) Nach dem Nettoressourcenkonsum-Konzept muß eine mit der Ergebnisrechnung im doppischen Verbund geführte Vermögensrechnung zur Erfassung der ergebniswirksamen Transaktionen mindestens alle bei der Verbuchung ergebniswirksamer Transaktionen berührten Gegenkonten enthalten. Das sind die zur Ermittlung des ordentlichen Ergebnisses in der Ergebnisrechnung aufgeführten Positionen. Darüber hinaus muß auch eine systemadäquate Verbuchung der zahlungswirksamen, aber nicht ergebniswirksamen Transaktionen möglich sein. Zu diesem Zweck sind Gegenkonten zum Konto der liquiden Mittel in der Vermögensrechnung einzurichten. Nach Abschluß der für die Vermögensrechnung geführten Konten, sind – nach dem hier verwendeten Nettoressourcenkonsum-Konzept – in der am Abschlußstichtag (in der üblichen Kontenform) aufgestellten Vermögensrechnung auf der Aktivseite sämtliche (bilanziell erfaßbaren) Vermögensteile und auf der Passivseite die gesamten Schulden auszuweisen. Die einzelnen Vermögens- und Schuldenpositionen sind durch die Gliederung in eine sinnvolle, an den Informationszielen der Vermögensrechnung (= Darstellung der zukünftigen Leistungs- bzw. Lebensfähigkeit, Grad der Kapitalerhaltung, Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns) ausgerichtete Abfolge zu bringen. Geeignet erscheint hierfür folgendes Gliederungsschema:

Abb. 7: Vermögensrechnung

Aktiva	Vermögensrechnung	Passiva
A. Investitionsbeiträge B. Gebundenes Vermögen I. Immaterielle Vermögensgegenstände[5] II. Sachvermögen 1. Sachanlagevermögen 2. Vorräte III. Finanzanlagevermögen C. Freies Vermögen I. Sachvermögen 1. Sachanlagevermögen 2. Vorräte II. Finanzvermögen 1. Finanzanlagevermögen 2. Forderungen aus Leistungen 3. Einseitige Forderungen 4. Sonstige kurzfristige Forderungen 5. Liquide Mittel und Liquiditätsreserven D. Rechnungabgrenzungsposten		A. Ausgleichsposten für Anteile im Fremdbesitz[3] B. Verbindlichkeiten I. Geldschulden[2] II. Verbindlichkeiten aus Leistungen[2] III. einseitige Verbindlichkeiten[2] C. Rückstellungen I. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten II. Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung III. Aufwandsrückstellungen D. negative Beteiligungswerte[4] E. Rechnungsabgrenzungsposten
	+ Netto-Vermögensposition zu Beginn des Jahres + Jahresergebnis + Überschuß-/Defizitvortrag aus dem Vorjahr ./. Überschuß-/Defizitvortrag in das Folgejahr = Netto-Vermögensposition am Ende des Jahres[1]	
Summe Aktiva		Summe Passiva

Legende:

[1]: Ausweis erfolgt je nach Wertigkeit der Nettoposition entweder auf der Aktivseite (Nettoposition < 0) oder auf der Passivseite (Nettoposition > 0)

[2]: die darunter subsumierenden Schuldenarten sind weiter zu untergliedern
- in Landeswährung lautende Schulden
  davon fällig vor Ablauf eines Jahres
  davon mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- in fremder Währung lautende Schulden
  davon fällig vor Ablauf eines Jahres
  davon mit Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren

[3]: aus der Vollkonsolidierung verselbständigter zum Konsolidierungskreis zählender Einheiten resultierende Position

[4]: aus der Equity-Bewertung resultierende Position

[5]: soweit entgeltlich erworben

Auf der Aktivseite erfolgt die Gliederung des Vermögens in erster Linie nach dem Kriterium der Zweckbestimmung, die sich aus einem Widmumgsakt (z.B. Verfassung, Gesetz, Verordnung) oder aus faktischen Gegebenheiten ergibt. Nach diesem Kriterium wird das gesamte bilanziell erfaßbare Vermögen in die beiden Obergruppen "gebundenes" Vermögen und "freies" Vermögen zusammengefaßt. Im gebundenen Vermögen sind alle Vermögensteile enthalten, die durch einen Widmungsakt oder faktisch dazu bestimmt sind, der Erfüllung öffentlicher (i.S. von nicht fiskalischen) Aufgaben zu dienen. Infolge ihrer Zweckbestimmung lassen sich diese Vermögensteile nicht veräußern und damit in finanzielle Ressourcen konvertieren. Demgegenüber umfaßt das freie Vermögen alle verfügbaren Vermögensteile, das sind liquide Mittel und die in liquide Mittel konvertierbaren Vermögensteile (realisierbares Vermögen). Dieses freie Vermögen kann als Liquiditätsreserve i.w.S. interpretiert werden. Entscheidend ob es sich bei den einzelnen Vermögensteilen um gebundenes oder freies Vermögen handelt, ist demnach allein die Absicht mit welcher die öffentliche Hand derzeit den jeweiligen Vermögensgegenstand in ihrem Portefeuille hält.

Die weitere Untergliederung des gebundenen und freien Vermögens ergibt sich nach der Art der Vermögensgegenstände. Realgüter (physische Ressourcen) werden dem Sachvermögen, Nominal-(Geld-)Güter (finanzielle Ressourcen) dem Finanzvermögen zugerechnet. Immateriel-

le Vermögensteile, die entgeltlich erworben wurden (z.B. Lizenzen, Konzessionen), stellen i.d.R. nicht in finanzielle Ressourcen konvertierbare Rechte und damit gebundenes Vermögen dar.

Beim Finanzvermögen wird auf niedrigstem Aggregationsniveau eine Gliederung nach Liquiditätsmerkmalen vorgenommen. Dieses Gliederungsprinzip systematisiert die Bilanzpositionen nach der Zeitspanne, die bis zur Umwandlung des Finanzvermögens in Zahlungsmittel **theoretisch** benötigt wird, wobei die Geldnähe vom gebundenen Finanzanlagevermögen über das freie Finanzanlagevermögen zu den übrigen Finanzvermögensteilen (= sonstiges Finanzvermögen wie Forderungen, Liquiditätsreserven, liquide Mittel) zunimmt. Aufgrund ihres Geldcharakters können letztere ausschließlich freies Vermögen sein.

Unbeschadet der Zweckbestimmung wird das Sachvermögen in Sachanlagevermögen und Vorräte untergliedert. Während sich unter die Vorräte alle Verbrauchsgüter (d.h. Güter mit einmaligem oder kurzfristigen Nutzungspotential) subsumieren lassen, erfaßt das Sachanlagevermögen alle Gebrauchsgüter (d.h. Güter mit langfristigem Nutzungspotential). Letzteres wird nach dem Kriterium der Abnutzbarkeit – das entscheidend für die Bewertung des Sachanlagevermögens ist – auf niedrigstem Aggregationsniveau in "abnutzbares" und "nicht annutzbares" Sachanlagevermögen untergliedert ausgewiesen. Nicht abnutzbare Gegenstände unterliegen keiner zeitlichen Nutzungsbegrenzung (z.B. Grundstücke), während bei abnutzbaren Gegenständen die Nutzung, u.U. aber auch der reine Zeitablauf, zu einer Aufzehrung ihres Nutzungspotentials führt.

Welche Vermögensteile beispielsweise zum gebundenen und freien Sach- und Finanzvermögen nach Arten gegliedert zählen, kann folgender Abbildung entnommen werden.

Abb. 8: Gebundenes und freies Sach- und Finanzvermögen

Art des Vermögens / Zweckbestimmung des Vermögens	Sachvermögen		Finanzvermögen	
	Sachanlagevermögen	Vorräte	Finanzanlagevermögen	sonst. Finanzvermögen
gebundenes Vermögen ↓ an öffentliche Aufgaben gebunden ↓ nicht veräußerbar	- selbstgenutztes und ungenutztes Sachanlagevermögen (z.B. Verwaltungsgebäude) - Militärisches Gerät, Naturschutzgebiete - Infrastrukturvermögen (von der "Allgemeinheit" genutzt) (z.B. Straßen, Brükken, Wasserstraßen, Parks)	Vorräte an Material	Beteiligungen an internationalen Einrichtungen wie die Weltbank, Europäische Investitionsbank	
freies Vermögen ↓ frei disponierbar ↓ veräußerbar	Grundstücke Bodenschätze	nicht benötigte Vorrats bestände	▪ Beteiligungen an Industrieunternehmen ▪ Darlehen	▪ Forderungen aus Leistungen ▪ einseitige Forderungen ▪ Barmittel und Liquiditätsreserve

Da in einem konkreten öffentlichen Gemeinwesen Zweckbestimmungen oft nur prinzipiell oder nur implizit und damit nicht eindeutig getroffen werden, können Abgrenzungsprobleme zwischen gebundenem und freiem Vermögen auftreten. Bei manchen Vermögensgegenständen (z.B. Infrastrukturvermögen, Forderungen sowie liquiden Mitteln) ist immerhin kraft Tradition und aufgrund ihrer Wesensmerkmale eine

eindeutige Tendenz in Richtung gebundenes oder freies Vermögen erkennbar. Abgrenzungsprobleme ergeben sich insbesondere dann, wenn aus der Natur der Sache der Vermögensgegenstand geeignet ist, sowohl der öffentlichen Aufgabenerfüllung als auch der freien Disposition zu dienen. Derartige Vermögensteile sind beispielsweise Beteiligungen, Grundstücke oder Gebäude. In diesen Fällen werden Einzelfallbeurteilungen erforderlich. Dabei lassen sich Abgrenzungsentscheidungen anhand widerlegbarer Vermutungen fällen. So ist im Zweifelsfall davon auszugehen, daß Vermögensgegenstände immer dazu bestimmt sind, der öffentlichen Aufgabenerfüllung zu dienen. Erst wenn gute Gründe dafür sprechen, daß Vermögensgegenstände in liquide Mittel verwandelbares Vermögen darstellen, dann sind sie dem freien Vermögen zuzuordnen. Bei Beteiligungen beispielsweise kann - widerlegbar - vermutet werden, daß sie an öffentliche Aufgaben gebunden sind, wenn ein Gemeinwesen ein Unternehmen gründet oder sich an einem Unternehmen beteiligt, das zwar auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist, das aber auch bei dauernden Verlusten weiter betrieben wird (z.B. Verkehrs- und Versorgungsbetriebe). Erwirbt hingegen das öffentliche Gemeinwesen Kapitalanteile an Einrichtungen aus fiskalischem Interesse, d.h. mit dem eigentlichen Ziel der Gewinnerzielung, dann ist die Beteiligung im freien Finanzvermögen auszuweisen.

Die im freien oder gebundenen Vermögen auszuweisenden Kapitalanteile der Gebietskörperschaft an verselbständigten Einheiten sind, sofern sie an der Börse gehandelt werden, mit ihrem Kurswert anzusetzen. Entsprechend der Entwicklung des Kurswertes ist der Beteiligungsbuchwert zu- oder abzuschreiben. Sind die Kapitalanteile an verselbständigten Einheiten hingegen nicht börsennotiert, sind sie mit dem Wert des anteiligen Reinvermögens anzusetzen, also mit dem Wert, der sich bei "Equity-Bewertung" ergibt[166]. Dabei erfolgt eine Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes entsprechend der Entwicklung des anteili-

166 Die Bewertung der Kapitalanteile in der konsolidierten Vermögensrechnung, ob börsennotiert oder nicht, erfolgt in gleicher Weise wie im Einzelabschluß des Muttergemeinwesens. Folglich können die Wertansätze der Beteiligungen, sofern diese nicht zum Konsolidierungskreis zählen, vom Einzelabschluß in die konsolidierte Vermögensrechnung direkt übernommen werden.

gen Eigenkapitals der jeweiligen Teileinheit. Durch die zeitkongruenten Korrekturen des Beteiligungsbuchwertes um das anteilige Jahresergebnis können sich jedoch aufgrund von Jahresfehlbeträgen auch negative Beteiligungsbuchwerte ergeben. In diesen Fällen ist im Interesse einer adäquaten Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage die Fortschreibung "at equity" auf der Passivseite weiterzuführen.[167] Die Passivposition trägt die Bezeichnung "negative Beteiligungswerte". Hinzuzufügen ist aber, daß diese Fälle nur dann praktische Relevanz erlangen, wenn der Anteilseigner, d.h. die Gebietskörperschaft, nicht ausreichend hohe Ertragszuschüsse zahlt oder die Verluste nachträglich übernimmt.

Sofern Einheiten dem Konsolidierungskreis zuzurechnen sind (= "Tochterunternehmen"), sind diese – zumindest dann, wenn sie der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen – einer Vollkonsolidierung zu unterziehen. Hält das Muttergemeinwesen an den zum Konsolidierungskreis zählenden Einheiten Kapitalanteile, so bedeutet dies, daß an Stelle der im Einzelabschluß des Muttergemeinwesens ausgewiesenen Beteiligung, sämtliche Vermögens- und Schuldenpositionen der Einzelabschlüsse dieser Einheiten in der konsolidierten Vermögensrechnung zum Ansatz kommen. Wird die Beteiligung im Einzelabschluß des Muttergemeinwesens mit ihrem realisierbaren Wert (Kurswert oder Wert des anteiligen Reinvermögens) geführt, so dürfte sich im Zuge der Vollkonsolidierung im Rahmen der Gegenüberstellung des Beteiligungsbuchwertes und des auf die Beteiligung entfallenden Eigenkapitalanteils der zu konsolidierenden Einheit kein Unterschiedsbetrag[168] ergeben. Damit besteht in der staatlichen konsolidierten Vermögensrechnung im Gegensatz zum handelsrechtlichen Konzernabschluß keine Notwendigkeit zur Bildung eines Konsolidierungsausgleichspostens.

Bei den übrigen Organisationseinheiten des Konsolidierungskreises, die kein Nennkapital besitzen und deshalb in der Vermögensrechnung des Einzelabschlusses des Muttergemeinwesens (als Beteiligung) nicht

---

167 Vgl. *Otte* 1990, S.215ff.

168 In der handelsrechtlichen Terminologie trägt dieser Unterschiedsbetrag die Bezeichnung "*Konsolidierungssausgleichsposten*" oder "*Ausgleichsposten aus der* Kapitalkonsolidierung".

erscheinen, ist so zu verfahren, daß die einzelnen Vermögens- und Schuldenpositionen der Einzelabschlüsse dieser Einheiten im Zuge der Vollkonsolidierung in die Vermögensrechnung der Gebietskörperschaft als Ganzes übernommen werden. In Höhe der Nettoposition der Vermögensrechnung dieser Einheiten – als Differenz zwischen ihrem Vermögen und ihren Schulden – wird sodann die Nettoposition der konsolidierten Vermögensrechnung erhöht oder vermindert.

Ist ein Muttergemeinwesen mit weniger als 100% am Nennkapital einer zum Konsolidierungkreis gehörenden Organisationseinheit beteiligt, treten auch in diesem Fall in der konsolidierten Vermögensrechnung im Rahmen der Vollkonsolidierung an die Stelle der Beteiligung **in voller Höhe** die Vermögensgegenstände und Schulden aus dem Einzelabschluß der einbezogenen Einheit. Aus dieser Abrechnungstechnik ergibt sich die Notwendigkeit, in Höhe des Anteils konzernfremder Gesellschafter am bilanziellen Reinvermögen des Beteiligungsunternehmens, auf der Passivseite der konsolidierten Vermögensrechnung des Muttergemeinwesens einen "Ausgleichsposten für Anteile im Fremdbesitz" auszuweisen. Wegen seines besonderen Charakters bildet er eine eigenständige Position, die als eine Art Wertberichtigung zur Aktivseite vor den sonstigen Passiva zum Ansatz kommt.

Die übrigen Passiva sind die nach dem Nettoressourcenkonsum-Konzept auszuweisenden Schulden. Ihre formale Strukturierung erfolgt nach dem Kriterium der Sicherheit des Eintritts. Danach lassen sich als weitere Bilanzhauptgruppen Verbindlichkeiten und Rückstellungen unterscheiden. Zu den Verbindlichkeiten gehören alle Verpflichtungen, die am Abschlußstichtag ihrer Höhe und Fälligkeit nach feststehen (sichere Schulden). Demgegenüber sind Verpflichtungen, die dem Grunde bzw. dem Fälligkeitszeitpunkt und/oder der Höhe nach noch ungewiß, aber wahrscheinlich sind, als Rückstellungen zu erfassen (unsichere Schulden). Die Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind nach Arten weiter zu untergliedern. Zu den Rückstellungsarten zählen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (z.B. Pensionsrückstellungen), Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (z.B. Strukturhilfemaßnahmen für einzelne Wirtschaftszweige) sowie Aufwandsrückstellungen (z.B. Abraumbeseitigungsrückstellungen). Als Verbind-

lichkeiten sind Geldschulden (wie beispielsweise Schuldscheindarlehen, Bundesanleihen, Bundesobligationen, Kassenobligationen, Bundesschatzbriefe, Finanzierungsschätze, unverzinsliche Schatzanweisungen, Kassenverstärkungskredite), Verbindlichkeiten aus Leistungen und einseitige Verbindlichkeiten (wie beispielsweise Subventionsverbindlichkeiten) zu nennen. Diese Verbindlichkeiten sind auf einer weiteren Aggregationsebene zu unterteilen in auf Landeswährung und auf Fremdwährung lautende Schulden. Auf niedrigster Aggregationsebene erfolgt schließlich eine Gruppierung nach dem Kriterium der Fälligkeit. Nach diesem Ordnungsprinzip werden die Verbindlichkeiten systematisiert in solche, die vor Ablauf eines Jahres fällig werden (kurzfristige sichere Schulden) und solche mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren (langfristig sichere Schulden). Die sich daraus ergebende zeitliche Differenzierung in kurzfristige (< 1 Jahr), mittelfristige (1 < 5 Jahre) und langfristige (> 5 Jahre) Verbindlichkeitsarten erfolgt in Anlehnung an die zeitlichen Abgrenzungskriterien, die dem Handelsgesetzbuch zugrunde liegen.[169]

Als Aktivposition besonderer Art sind noch die vergebenen "Investitionsbeiträge" zu nennen. Hier handelt es sich um keinen Vermögensgegenstand i.S. der in Punkt 4.6.1 genannten Definition, sondern um eine – dem handelsrechtlichen Instrument der Bilanzierungshilfe vergleichbare – Hilfsgröße, die einer periodengerechten Aufwandsverechnung dient. Der noch nicht abgeschriebene Gesamtzuschußbetrag ist als selbständige Bilanzposition getrennt vom gebundenen und freien Vermögen auszuweisen.

Schließlich sind in der Vermögensrechnung zum Zwecke der periodengerechten Verteilung von Vermögensänderungen auch transitorische aktivische/passivische Rechnungsabgrenzungsposten aufzunehmen. Da diese Positionen besonderer Natur sind, bilden sie auf der Aktivseite ebenfalls unter dem Vermögen und auf der Passivseite unter den Schulden eine eigenständige Position. Bei den aktivischen Rechnungsabgrenzungsposten handelt es sich um Auszahlungen einer Gebietskörperschaft, die erst Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschluß-

169 Vgl. § 268 Abs.5 und § 285 Abs.1 HGB

stichtag darstellen (z.B. getätigte Vorauszahlungen von Mieten und Pachten). In Analogie hierzu werden im passivischen Rechnungsabgrenzungsposten Einzahlungen erfaßt, die erst der nächsten Abrechnungsperiode ertragsmäßig zurechenbar sind (z.B. Steuervorauszahlungen).

Saldiert man nun die genannten Aktiv- und Passivpositionen, so ergibt sich ein positiver oder negativer Saldo, die Netto-Vermögensposition. Um die Vermögensrechnung betragsmäßig zum Ausgleich zu bringen, ist die negative Netto-Vermögensposition auf der Aktivseite und die positive auf der Passivseite auszuweisen. Durch die vorgenommene Strukturierung des Vermögens in freies und gebundenes Vermögen ist ohne umfangreichen Analyseaufwand die Höhe der Nettogesamtschuld – definiert als Saldo zwischen realisierbarem Vermögen und den **gesamten** Schulden – ermittelbar. Von der Netto-Vermögensposition muß lediglich das gebundene Vermögen abgezogen werden.

Dem Grundsatz der Klarheit und Verständlichkeit Rechnung tragend, ist die Netto-Vermögensposition in Anlehnung an das Handelsrecht aufzugliedern in die Netto-Vermögensposition zu Beginn des Jahres, das Jahresergebnis[170], den Überschuß-/Defizitvortrag aus dem Vorjahr korrigiert um den Überschuß/Defizitvortrag in das Folgejahr. Überschuß- bzw. Defizitvorträge sind – analog zum Handelsrecht – im Zeitablauf suksessiv über die Ergebnisrechnung zu verrechnen.

Im Interesse der Vollständigkeit der Rechenschaftslegung sind in der Vermögensrechnung "unter dem Strich", d.h. nicht als Bestandteil der Summe der Vermögensrechnung, Eventualverbindlichkeiten zu vermerken. Dabei handelt es sich in erster Linie um Haftungsverhältnisse (d.s. Bürgschaften, Garantien und sonstige Gewährleistungen), aus denen dem öffentlichen Gemeinwesen nur unter bestimmten Umständen eine Inanspruchnahme droht. Sofern diese Gewährleistungen in ausländischer Währung übernommen werden, ist sie gesondert auszuweisen.

(4) Dritte Hauptrechnung des Rechnungsverbundes ist die Finanzrechnung. Sie ist als "Kapitalflußrechnung" (in Staffelform) zu gestalten, mit deren Hilfe sich ausgehend von der Veränderung des Bestandes an

---

170 Dieses Jahresergebnis muß dem Saldo der Ergebnisrechnung entsprechen.

liquiden Mitteln die Höhe der Nettokreditaufnahme (borrowing requirement) bestimmen läßt. Für eine als Kapitalflußrechnung geführte Finanzrechnung ergibt sich folgende Struktur:

Abb. 9: Finanzrechnung

+	Veränderung des Bestandes an liquiden Mitteln	
	–	Gesamtergebnis
	–	nichtzahlungswirksamer Aufwand
	+	nichtzahlungswirksamer Ertrag
–	zahlungs- und ergebniswirksame Transaktionen	
=	nicht ergebnis-, aber zahlungswirksame Transaktionen	
–	nicht ergebniswirksame Nichtkrediteinzahlungen	
+	nicht ergebniswirksame Nichtkreditauszahlungen	
=	Nettokreditaufnahme	

Durch Anwendung des Nettoressourcenkonsum-Konzepts werden alle zur Messung der Nettokreditaufnahme erforderlichen Daten geliefert. Diese sind lediglich im Rahmen der Finanzrechnung in eine spezifische Struktur zu bringen. Ausgangspunkt der als Kapitalflußrechnung geführten Finanzrechnung, deren Fonds die Nettokreditaufnahme ist, ist die Veränderung des in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Bestandes an liquiden Mitteln zwischen zwei Abschlußstichtagen. Diese Veränderung zeigt die Gesamtheit der in der Periode erfolgten Ein- und Auszahlungen.

Von dieser Ausgangsgröße sind zunächst die zahlungs- und ergebniswirksamen Transaktionen abzusetzen. Um diese zu errechnen wird das Gesamtergebnis lt. Ergebnisrechnung um den Teil des ordentlichen und außerordentlichen Ergebnisses, der in der Periode nicht zu Zahlungen geführt hat (z.B. Abschreibungen, Zuführungen zu den Rückstellungen), korrigiert. Als Saldo zwischen der Gesamtheit der Ein- und Auszahlungen der Periode und den zahlungs- und ergebniswirksamen

Transaktionen erhält man die Summe aller nicht ergebniswirksamen, aber zahlungswirksamen Transaktionen der Periode. Dazu zählen sämtliche zahlungswirksamen Vorgänge, die zu einem Aktivtausch, einer Bilanzverkürzung oder -verlängerung geführt haben. Um zur Nettokreditaufnahme zu gelangen, sind nun von diesen Geldbewegungen alle (nicht ergebniswirksamen) Nichtkrediteinzahlungen (z.B. durch Verkauf eines Grundstücks zum Buchwert) abzuziehen und alle (nicht ergebniswirksamen) Nichtkreditauszahlungen (z.B. durch Kauf eines Grundstücks) hinzuzurechnen. Als Saldo der Finanzrechnung erhält man dann die Nettokreditaufnahme der Periode.

(5) Als "Nebenrechnung" in Form einer aggregierten Darstellung der Transaktionen der budgetären "Nebenbuchhaltung" bildet die aggregierte Haushaltsrechnung neben der Ergebnis-, Vermögens- und Finanzrechnung einen eigenständigen Bestandteil des Gesamt-Jahresabschlusses. Sie hat die Aufgabe, die Mittelherkunft (sämtliche Einzahlungen) und die Mittelverwendung (sämtliche Auszahlungen) zwischen zwei Abschlußstichtagen darzustellen und soll damit dem Informationziel des Nachweises der Mittelverteilung auf verschiedene (konkurrierende) Aufgabengebiete gerecht werden.

Um darüberhinaus dem Budgetkontrollaspekt der Haushaltsrechnung Rechnung zu tragen, sollte auf der Mittelherkunfts- und der Mittelverwendungsseite neben den tatsächlichen auch die geplanten Ein- und Auszahlungen ausgewiesen werden. Dadurch wird der Allgemeinheit die Möglichkeit geboten, das Finanzgebaren der Gebietskörperschaft dahingehend zu beurteilen, inwieweit beim Haushaltsvollzug auf die Einhaltung des Budgets geachtet wurde. Im Rahmen der Gegenüberstellung der Ist- und Plangrößen sind im Interesse der Klarheit außerplanmäßige Auszahlungen gesondert auszuweisen. Zur besseren Verständlichkeit sind diese und auch größere Ist/Sollabweichungen im Erläuterungsbericht zu begründen.

Vor diesem Hintergrund läßt sich für die aggregierte Haushaltsrechnung folgende Grobstruktur ableiten:

Abb. 10: Haushaltsrechnung

Mittelquellen			Mittelverwendung		
	Ist-Spalte	Plan-Spalte		Ist-Spalte	Plan-Spalte
I. Abgaben (z.B. Steuern, Gebühren, Beiträge, Zölle, Agrarabschöpfungen)			Auszahlungen für: I. Politische Führung und zentrale Verwaltung		
II. Einzahlungen aus Veräußerungen von Vermögensteilen (z.B. beweglichen/unbeweglichen Sachen, Beteiligungen, Wertpapiere)			II. Auswärtige Angelegenheiten		
III. Einzahlungen aus wirtschaftlicher Tätigkeit (z.B. Dividenden, Pachten, Mieten)			III. Verteidigung		
IV. Zinszahlungen			IV. Öffentliche Sicherheit und Ordnung		
V. Darlehensrückflüsse			V. Rechtsschutz		
VI. Einzahlungen aus Zuweisungen (aus dem Finanzausgleich) und Zuschüsse (z.B. für Investitionen)			VI. Bildungswesen		
VII. Einzahlungen aus Krediten (bei anderen Gebietskörperschaften, am Kreditmarkt)			VII. Wissenschaft und Forschung		
			VIII. kulturelle Angelegenheiten		
			IX. Soziale Sicherung		
			X. Gesundheit, Sport, Erholung		
			XI. Wohnungswesen		
			XII. Landwirtschaft und Forsten		
			XIII. Verkehrs- und Nachrichtenwesen		
			XIV. Allgemeine Finanzwirtschaft		
Veränderung des Bestandes an Geldmitteln*					
Summe Mittelquellen			Summe Mittelverwendung		

* Ausweis erfolgt je nach Wertigkeit des Ist-Saldos auf der Mittelherkunfts- (Abnahme des Bestandes) oder Mittelverwendungsseite (Zunahme des Bestandes).

Die aggregierte Haushaltsrechnung kann grundsätzlich sowohl in Kontenform als auch in Staffelform aufgestellt werden. Letztere Form findet hier keine Anwendung, da die Bildung von Zwischensummen im Rahmen der aggregierten Haushaltsrechnung nicht vorgesehen ist und die Kontenform die zugeflossenen Finanzmittel und deren Verwendung durch die direkte Gegenüberstellung klarer und übersichtlicher widergibt.

Die Gliederung der Einzahlungen auf der Mittelherkunftsseite wird nach Einzahlungsgruppen bzw. Einzahlungsarten vorgenommen. Dadurch wird deutlich aus welchen "Quellen" bzw. finanzwirtschaftlichen Transaktionen die Mittel stammen.

Um mit Hilfe der aggregierten Haushaltsrechnung Rechenschaft über die von der Gebietskörperschaft vorgenommene Mittelverteilung auf bestimmte Aufgabengebiete abzulegen, sind die Auszahlungen nach funktionalen bzw. sachlichen Gesichtspunkten zu gliedern. Durch eine derartige Gliederung wird eine aufgabenbezogene Beurteilung der Ressourcenallokation ermöglicht. Diese Beurteilung ist hingegen nicht möglich mit einer Gliederung der Auszahlungen nach Arten (z.B. Personalauszahlungen, Materialauszahlungen) oder nach organisatorischen Bereichen (z.B. Ministerien). Letzteres wird immer dann problematisch, wenn bestimmte Staatsaufgaben von verschiedenen Ressorts gleichzeitig wahrgenommen werden, was realiter die Regel ist.

Sofern in einer Gebietskörperschaft auch der Haushalt nach sachlichen Gesichtspunkten gegliedert ist, läßt sich die haushaltsmäßige Aufgabenstrukturierung auch für die Einteilung der Hauptpositionen der Mittelverwendungsseite verwenden. Ist die Budgetgliederung in einer Gebietskörperschaft hingegen institutionell-administrativ orientiert, so müssen ausgehend von der Vielzahl rechtlich und politisch gesetzter Vorgaben Aufgabengebiete definiert werden. Anhaltspunkte hierfür bietet in der Bundesrepublik Deutschland beispielsweise die Funktionenübersicht, die in den Anlagen zum Haushaltsplan enthalten ist. Die

in der Funktionenübersicht vorgenommene Einteilung der Auszahlungen nach Aufgaben, denen sie dienen, ist allerdings bei einzelnen Hauptgruppen, wie z.B. Hauptgruppe 1: Bildungswesen, Wissenschaft, Forschung, kulturelle Angelegenheiten, nicht trenn-scharf oder mit der Bezeichnung des Aufgabengebiets bzw. der Hauptgruppe lassen sich keine Rückschlüsse auf dessen Inhalt ziehen (z.B. Hauptgruppe 0: Allgemeine Dienste). Insofern ist nach dem Grundsatz der Klarheit und Verständlichkeit für die aufgabenbezogene Postenstrukturierung zu fordern, daß die Aufgabengebiete präzise voneinander abzugrenzen sind (keine Sammelpositionen) und daß mit der Benennung der Positionen möglichst prägnant das Aufgabengebiet beschrieben wird.

Innerhalb der Aufgabengebiete sind die Auszahlungen nach Arten weiter zu untergliedern. Dabei lassen sich Auszahlungsarten unterscheiden, die gewöhnlich in jedem Aufgabengebiet anfallen (z.B. Personalauszahlungen) und demnach auch mehrfach im Gliederungsschema als Position in Erscheinung treten und solche, die für ein bestimmtes Aufgabengebiet typisch sind (z.B. im Verteidigungsbereich, die Auszahlungen für militärische Beschaffungen oder in der allgemeinen Finanzwirtschaft, die Zins- und Tilgungszahlungen). Letzteres sind also spezifische Auszahlungsarten, die nur bei dem jeweiligen Aufgabengebiet zum Ansatz kommen.

Durch Subtraktion der Periodenauszahlungen auf der Mittelverwendungsseite von den Periodeneinzahlungen auf der Mittelherkunftsseite ergibt sich ein Saldo, der die Veränderung des Bestandes an liquiden Mitteln wiedergibt. Dieser Saldo muß mit der Veränderung des in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Bestandes an liquiden Mitteln übereinstimmen.[171] Die Saldogröße der aggregierten Haushaltsrechnung an sich ist im Vergleich zu den Saldogrößen der Ergebnis-, Vermögens- und Finanzrechnung für die Beurteilung des Finanzgebarens einer Gebietskörperschaft weniger bedeutsam. Die Frage, ob die Einzahlungen der Periode ausgereicht haben, die Auszahlungen der Periode zu finanzieren, bzw. wie die darin zum Ausdruck kommende Liquiditätssituation einer Gebietskörperschaft zu beurteilen ist, stellt sich für ein öffentliches

171 *Dies gilt allerdings nur, sofern es keine nicht-budgetären Zahlungen gibt.*

Gemeinwesen i.d.R. nicht, da ein Illiquiditätskonkurs wie bei privatwirtschaftlichen Unternehmen, bei Gebietskörperschaften nicht zu befürchten ist. Der Aussagewert der aggregierten Haushaltsrechnung liegt demnach weniger in ihrer Saldogröße, als vielmehr in der strukturellen Darstellung der einzelnen Mittelquellen und aufgabenbezogenen Mittelverwendungen einer Abrechnungsperiode.

5.4.2 Erläuterungsbericht (Anhang)

"Rechnungslegung verfehlt ihren Zweck immer dann, wenn sie als "Geheimwissenschaft" betrieben wird und ihre Interpretation nur Eingeweihten möglich ist"[172]. Der Erläuterungsbericht ist deshalb unerläßlicher Bestandteil des Gesamt-Jahresabschlusses. Auf ihn kann insbesondere dann nicht verzichtet werden, wenn staatliche Rechnungslegung auch einer breiten Öffentlichkeit verständlich sein soll.[173]

Der im Gesamt-Jahresabschluß als zusätzliche und gleichberechtigte Informationsquelle neben den Jahresabschlußrechnungen zu publizierende Erläuterungsbericht hat im wesentlichen die Funktion des Anhangs im handelsrechtlichen Jahresabschluß (§ 290 HGB) zu erfüllen, indem er dem Verständnis und der Ergänzung der Jahresabschlußrechnungen dient.[174] Dem Erläuterungsbericht kommt insofern eine Schlüsselrolle zu, als durch ihn die in den Jahresabschlußrechnungen aufbereiteten und stark aggregierten Daten ihre eigentliche Aussagekraft erlangen.[175] Mit seiner Hilfe soll die Interpretationsfähigkeit der Teilrechnungen verbessert, die Vermittlung eines zutreffenden Bildes der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft gefördert und Fehlinterpretationen vorgebeugt werden.[176]

Um seiner Informationsfunktion im Rahmen des Gesamt-Jahresabschlusses gerecht zu werden, sind an den Erläuterungsbericht inhaltlich,

---

172 *Lüder* 1990b, S. 22 ff., hier S. 28.

173 Vgl. *Lüder* 1989b, S. 220.

174 Vgl. *Wöhe* 1987, S. 647, *Schulte* 1986, S. 1468.

175 Vgl. *Russ* 1986, S. 19.

176 Vgl. *Selchert/Karsten* 1985, S. 1889.

wie formal bestimmte Anforderungen zu stellen. Unter dem formalen Aspekt sind die im Erläuterungsbericht zu publizierenden Informationen nach dem Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit in eine sinnvolle sachbezogene Struktur zu bringen.[177] Der für die Jahresabschlußrechnungen geltende Grundsatz der Darstellungsstetigkeit bzw. Vergleichbarkeit sollte im Hinblick auf die "Benutzerfreundlichkeit" auch für den Erläuterungsbericht Gültigkeit besitzen, d.h. eine einmal gewählte Erläuterungsberichtsstruktur ist im Zeitablauf beizubehalten.[178] Hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung des Erläuterungsberichts muß dem Grundsatz der Wesentlichkeit besondere Beachtung geschenkt werden.[179] Ein "Zuviel an Informationen" geht in jedem Fall zu Lasten der Klarheit und Übersichtlichkeit und birgt die Gefahr der Informationsüberfrachtung und damit der Überforderung bzw. Desorientierung der Informationsempfänger.[180] Letzteres gilt insbesondere für erläuternde Informationen, die der Befriedigung adressaten- und entscheidungsspezifischer Informationsbedürfnisse dienen. Der Erläuterungsbericht sollte sich daher auf die Darlegung der wesentlichen für das "allgemeine" Verständnis staatlicher Rechnungslegung notwendigen Informationen beschränken. Aus dieser Forderung heraus, lassen sich als Mindestinhalt des Erläuterungsberichts folgende Informationskategorien ableiten:

- Informationen zu den angewendeten Grundprinzipien der Rechnungslegung,
- Informationen zu den einzelnen Positionen der Jahresabschlußrechnungen,
- Zusatzinformationen, die in keinem sachlichen Zusammenhang mit einzelnen Positionen stehen.

Im Hinblick auf das Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit sind diese Informationskategorien und die darunter subsumierenden Einzelinformationen zweckentsprechend, insbesondere in einer für den Leser

---

177 Vgl. *Forster* 1982, S. 1632.

178 Vgl. *Coenenberg* 1990, S. 354.

179 Vgl. *Russ* 1986, S. 83. *Schulte* 1986, S. 1422.

180 Vgl. *Russ* 1986, S. 83, *Streim* 1988, S. 149.

überschaubaren und nachvollziehbaren Art zu strukturieren.[181] Die handelsrechtliche Literatur zum Anhang bietet eine Vielzahl von Strukturierungsvorschlägen, wobei sich die bereits oben angeführte Reihenfolge der Informationskategorien als "allgemeine" Gliederungsrichtlinie herausgebildet hat.[182] Danach werden die Rechnungsprinzipien, die Postenerläuterungen sowie die Zusatzinformationen ohne Postenzusammenhang jeweils in einen geschlossenem Abschnitt bzw. Berichtsteil des Erläuterungsberichts nacheinander widergegeben. Wichtig erscheint es dabei die der Rechnungslegung zugrunde liegenden Grundsätze und Verfahren, den Erläuterungen zu den Jahresabschlußpositionen voranzustellen, da ansonsten die in den Teilrechnungen enthaltenen Daten kaum interpretierbar sowie die Zusammenhänge zwischen den Ergebnissen einzelner Teilrechnungen für die Rechnungsadressaten nicht nachvollziehbar sind.[183]

Die im zweiten Berichtsteil enthaltenen, erläuternden und ergänzenden Angaben zu den einzelnen Positionen der Jahresabschlußrechnungen sind zum einen in eine solche Abfolge zu bringen, wie sie der Reihenfolge der im Gesamt-Jahresabschluß publizierten Teilrechnungen entspricht. Zum anderen sollte sich die Reihenfolge der Informationen zu den jeweiligen Teilrechnungen an deren Gliederung ausrichten. Im Interesse eines direkten und auch schnellen Zugriffs auf die gewünschten Informationen seitens der Rechnungsadressaten, sind die im Erläuterungsbericht verwendeten Gliederungsnummern dieser Angaben hinter den jeweiligen Positionen in den Teilrechnungen zu vermerken.[184] In Analogie zum handelsrechtlichen Anhang sollte auch bei der Erstellung des staatlichen Erläuterungsberichts der Grundsatz beherzigt werden, "daß Zusammengehöriges auch tatsächlich zusammenhängend erläutert oder angegeben wird, daß eine bestimmte dem Leser verständliche (...) Reihenfolge eingehalten wird, (...) und daß die Übersichtlichkeit ggfs.

---

181 Vgl. *Schulte* 1986, S. 1473.

182 Vgl. *Coenenberg* 1990, S. 354.

183 Vgl. *Lüder* 1989b, S. 220.

184 Vgl. *Selchert/Karsten* 1985, S. 1891, *Schulte* 1986, S. 1473.

durch Zwischenüberschriften, Verweise oder Zusammenfassungen gefördert wird".[185]

Nachfolgend wird für den Erläuterungsbericht beispielhaft konkretisiert, welche Einzelinformationen unter die oben genannten Informationskategorien zu subsumieren sind:

1. Rechnungsprinzipien

Im ersten Berichtsteil des Erläuterungsberichts sind die bei der Rechnungslegung angewandten Prinzipien zu erläutern. Dabei handelt es sich insbesondere um Erläuterungen zum Rechnungskonzept, auf dessen Grundlage die Teilrechnungen erstellt werden. Aufzuführen und verbal zu erklären sind in diesem Zusammenhang insbesondere Bilanzierungs- bzw. Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisgrundsätze, die für das Verständnis der einzelnen Teilrechnungen von Bedeutung sind. Das Gebot der Vergleichbarkeit verlangt darüber hinaus zwingend, daß Abweichungen von diesen Prinzipien in aufeinander folgenden Jahresabschlüssen anzugeben und zu begründen und ihre Auswirkungen auf die Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage kenntlich zu machen sind. Methodenabweichungen lassen sich bei staatlicher Rechnungslegung ausschließlich auf veränderte Verhältnisse zurückführen, deren Berücksichtigung im Hinblick auf den Grundsatz der Richtigkeit unerläßlich ist. Die Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes ist demnach ausschließlich mit einer verbesserten und zutreffenderen Darstellung der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage zu rechtfertigen, nicht hingegen – wie im Handeslrecht – mit der Ausübung von Bewertungs-, Ansatz- oder Ausweiswahlrechten.

Sofern im Rahmen der Jahresabschlußrechnungen Währungsumrechnungen vorgenommen werden (z.B. bei den in Fremdwährung lautenden Schulden), ist in diesem Berichtsteil auch die Grundlage für die Umrechnung in Landeswährung zu erwähnen. Hierzu ist eine verbale Beschreibung der angewandten Methoden notwendig[186]. Welche Methode (z.B. Kurs am Tag der Begründung der Verbindlichkeit oder hö-

185 *Forster* 1982, S. 1632.

186 Vgl. *Coenenberg* 1990, S. 357.

herer/niedrigerer Kurs am Abschlußstichtag) bei den einzelnen Positionen jeweils Verwendung findet, ist dann bei den Einzelerläuterungen der Positionen anzugeben.

Bedingt durch die Forderung nach einem konsolidierten Abschluß werden im Erläuterungsbericht hinsichtlich der Rechnungsprinzipien zusätzliche Angaben notwendig. Sie betreffen den Konsolidierungskreis und das Konsolidierungsverfahren. Im einzelnen aufzuführen sind der Name und Sitz der einbezogenen Einheiten, die Beteiligungshöhe und das zur Einbeziehung jeweils verwendete Konsolidierungsverfahren.[187]

Im Interesse der Vergleichbarkeit muß auch hier über sämtliche Änderungen in der Zusammensetzung des Konsolidierungskreises und/oder der Konsolidierungsverfahren im Vergleich zum vorhergehenden konsolidierten Abschluß berichtet werden.[188]

2. Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der Jahresabschlußrechnungen

In diesem Berichtsteil des Erläuterungsberichts werden die einzelnen Positionen in der Reihenfolge der Gliederung der Teilrechnungen näher erläutert.

In bezug auf die Positionen der **Vermögensrechnung** sind insbesondere folgende erläuternde Informationen von Wichtigkeit:

- Angaben zur Bewertung der einzelnen Positionen, d.h. z.B.
  * bei den einzelnen Positionen des gebundenen und freien Vermögens sind Angaben über die Methode der Anschaffungs- und Herstellungskostenermittlung oder den Marktwert erforderlich;
  * bei abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die jeweilige Abschreibungsmethode und der Abschreibungssatz offenzulegen;
  * vorgenommene außerplanmäßige Abschreibungen, Wertberichtigungen oder Zuschreibungen sind bei den betreffenden Positionen anzugeben und zu erklären;

---

187 Vgl. *Otte* 1990, S. 222.

188 Vgl. ebd. S. 222 f., *Coenenberg* 1990, S. 533.

* zu den einzelnen Verbindlichkeits- und Rückstellungspositionen ist die jeweilige Bewertung anzugeben;
* zu den einzelnen auf Fremdwährung lautenden Schulden ist die Grundlage der Währungsumrechnung aufzuführen;
* bei den (positiven und/oder negativen) Beteiligungsweiten sind Angaben über die Grundlage der Wertermittlung erforderlich.

– weitere Aufgliederungen bzw. weitergehende Detaillierungen, d.h. z.B.
  * die Entwicklung des gebundenen und freien Anlagevermögens ist (getrennt voreinander) in einem Anlagespiegel darzustellen. Diese horizontale Aufgliederung der Anlagevermögenspositionen dient dazu, die Errechnung der bilanzierten Buchwerte für den Leser nachvollziehbar zu machen. Analog zum Handelsrecht ist auch hier als Darstellungsform des Anlagespiegels der direkten Bruttomethoden der Vorzug zu geben.[189] Danach sind ausgehend von den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen (z.B. vom gebundenen ins freie Anlagevermögen) und Zuschreibungen des Rechnungsjahres sowie die Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe (kumulierte planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen) aufzuführen. Gesondert auszuweisen ist darüber hinaus der sich daraus ergebende Restbuchwert am Abschlußstichtag, der dem bilanzierten Buchwert des jeweiligen Anlagegegenstands entspricht, sowie der Restbuchwert des Vorjahres und die Abschreibungen des Rechnungsjahres, wobei außerplanmäßige Abschreibungen besonders kenntlich zu machen sind.[190] Durch die Anwendung der direkten Bruttomethode wird der Einblick in die Vermögenslage insofern verbessert, als auch die gesamten historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten und die

---

189 Vgl. zu anderen Darstellungsformen des Anlagespiegels und deren Beurteilung, *Küting/Haeger/Zündorf* 1985, S. 1948-1957.

190 Vgl. *Coenenberg* 1990, S. 125 f.

darauf entfallenden kumulierten Abschreibungen für die Rechnungsadressaten ersichtlich werden. Durch die Gegenüberstellung dieser Größen wird die Altersstruktur und der Reinvestitionsbedarf bei den einzelnen Anlagevermögensgruppen erkennbar.[191]

* Die Position "Beteiligungen" ist weiter aufzuschlüsseln. Dabei ist anzugeben an welchen Einheiten die Gebietskörperschaft mit welcher Höhe beteiligt ist.
* Vermögenspositionen, wie die unter den "sonstigen kurzfristigen Forderungen" nicht gesondert ausgewiesenen Forderungsbestände, sind zu erläutern. Gleiches gilt im übrigen für sämtliche in den Teilrechnung aus Gründen der Klarheit zusammengefaßten Positionen.
* Bei den Geldschulden ist eine art-, betrags-, verzinsungs- und restlaufzeitorientierte Untergliederung vorzunehmen. Dadurch soll den Rechnungsadressaten ein Einblick in die Schuldenstrukturpolitik der Gebietskörperschaft vermittelt werden. Ein Erkenntniswert hätte in diesem Zusammenhang auch eine gläubigerorientierte Aufgliederung. Danach sind die Geldschulden aufzuschlüsseln nach Geldschulden bei der Zentralnotenbank, bei den Geschäftsbanken und bei den Nichtbanken (Unternehmen, private Haushalte). Am quantitativen Ausmaß der Kreditaufnahme sowie ihrer Veränderung in zwei aufeinander folgenden Abschlußstichtagen, lassen sich Rückschlüsse auf die Preisniveau-[192], Zinsniveau-[193] und konjunkturellen[194] Wirkungen der Staatsverschuldung ziehen.

---

191 Vgl. ebd., S. 128, *Küting u.a.* 1985, S. 1953.

192 Eine Inflationsgefahr besteht durch eine hohe Verschuldung bei der Bundesbank und bei den Geschäftsbanken, bedingt durch die Erhöhung der Geldmenge.

193 Die Möglichkeit der Beeinträchtigung des Zinsniveaus (Zinssteigerungen durch hohe staatliche Kreditnachfrage) und damit verbundener Zins-Crowding-out Effekten besteht durch eine hohe Verschuldung bei den Geschäftsbanken.

194 Bei hoher Verschuldung im Nichtbankensektor besteht die Gefahr von Konsum- und Investitionsnachfrage- Crowding-out Effekten, wodurch die Konjunktur negativ beeinflußt wird.

* Im Rahmen der Erläuterungen der Netto-Vermögensposition ist die Höhe der Nettoschulden zu errechnen, in dem von der Netto-Vermögensposition das gebundene Vermögen abgezogen wird.

Zur Erläuterung der einzelnen Ertrags- und Aufwandspositionen der **Ergebnisrechnung** sind ebenfalls weitergehende Detaillierungen erforderlich. Die ordentlichen und außerordentlichen Ertrags- und Aufwandsgruppen sind nach Arten aufzuschlüsseln, so z.B.

- die Position "Steuern" nach Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer usw.
- die Position "Personalaufwand" nach Bezüge für Beamte, Bezüge für Angestellte, Bezüge für Arbeiter, Versorgungsbezüge, Beihilfen, Unfallfürsorge, Beitragsanteile zu gesetzlichen Sozialversicherungen, Zusatzversorgung usw.
- die Position "Erträge aus Veräußerungen von Vermögensteilen" nach Gewinnen aus der Veräußerungen von Beteiligungen, Grundstücken, Gebäuden, Wertpapieren usw.

Ein Erläuterungsbedarf im besonderen Maße besteht hinsichtlich der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen, da ihre Entstehung auf bestimmte nicht planbare Umstände zurückzuführen sind, die nicht aus der Ergebnisrechnung ersichtlich werden. Im Sinne einer besseren Verständlichkeit sind diese Umstände jeweils anzugeben und zu erklären. Es soll also klar gemacht werden, wodurch z.B. die Auflösung von Rückstellungen oder eine außerplanmäßige Abschreibung bedingt ist.

Die Erläuterungen zur Finanzrechnung sollten sich im wesentlichen auf ihre Saldogröße, die Nettoneuverschuldung, beziehen. Dabei ist die Nettoneuverschuldung in ihre beiden Komponenten "Bruttokreditaufnahme" und "Kredittilgung" aufgegliedert auszuweisen. Zur Bruttokreditaufnahme ist eine art-, betrags-, verzinsungs- und laufzeitorientierte Untergliederung zu liefern. Darüber hinaus sollte in jedem Fall eine gläubigerorientierte Aufgliederung der Bruttokreditaufnahme (und evtl. auch der Kredittilgung) erfolgen, um Auswirkungen auf gesamtwirtschaftliche Größen, wie Preis- und Zinsniveau, beurteilen zu können.

In Bezug auf die Positionen der **Haushaltsrechnung** sind folgende erläuternde Informationen bedeutsam: Die einzelnen Mittelquellenpositionen sind, soweit die Möglichkeit besteht, nach Einzahlungsarten weiter aufzugliedern (z.B. die Abgaben in Steuern, Gebühren, Beiträge, Zölle, Agrarabschöpfungen usw.). Auf der Mittelverwendungsseite sind die dort aufgeführten Aufgabengebiete jeweils kurz zu beschreiben. Dadurch soll dem Leser ein genauerer Einblick in die inhaltliche Reichweite des Aufgabenbereichs und die zur Erfüllung dieser Aufgaben verwendeten Ressourcen vermittelt werden. Mit dem Hinweis auf die detaillierte Haushaltsrechnung lassen sich die Erläuterungen zu größeren Ist-/Sollabweichungen und außerplanmäßigen Auszahlungen im Sinne der Wesentlichkeit und auch der Verständlichkeit auf globale Begründungen beschränken.

3. Zusatzinformationen

In dem letzten Berichtsteil des Erläuterungsberichts sind solche Informationen aufzunehmen, die aus fehlenden sachlichen Zusammengehörigkeitsgründen nicht bereits bei den Postenerläuterungen vermerkt werden können, die aber für eine zutreffende Beurteilung der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage anhand der Jahresabschlußrechnungen unerläßlich erscheinen. Dies bedeutet, daß hier ausschließlich Informationen zu veröffentlichen sind, ohne die die Darstellung der wirtschaftlichen Lage einer Gebietskörperschaft mit Hilfe der Jahresabschlußrechnungen unvollständig wäre. Davon zu unterscheiden sind die ergänzenden Informationen, die im Lagebericht ihren Niederschlag finden müssen. Dabei handelt es sich um Informationen, die nicht speziell auf die Erläuterung der Teilrechnungen des Rechnungsjahres abzielen.

Als Zusatzinformation im Erläuterungsbericht gelten beispielsweise die Erläuterungen zu den in der Vermögensrechnung "unter dem Strich" in einem Gesamtbetrag angegebenen Eventualverbindlichkeiten sowie Informationen zu eingegangenen finanziellen Verpflichtungen, die nicht bilanzierungsfähig sind (sog. schwebende Geschäfte), in deren Höhe aber künftig mit einem Mittelabfluß zu rechnen ist. Unter letztere lassen sich auch Informationen zu den in Anspruch genommenen und künftig zu leistenden Verpflichtungsermächtigungen subsumieren. Der Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse und Verpflichtungen ist dabei art- und

betragsmäßig zu untergliedern. Zu den in Anspruch genommenen Verpflichtungsermächtigungen ist ein Zahlungsplan aufzustellen, in dem die Verpflichtungen nach dem erwarteten Fälligkeitszeitpunkt (z.B. im Folgejahr, nach weiteren vier Jahren oder danach) aufzuschlüsseln sind.

5.4.3 Lagebericht

(1) Da sich bestimmte Informationen nicht oder nur teilweise in den Jahresabschlußrechnungen und ihrem Erläuterungsbericht zum Ausdruck bringen lassen, diese aber für die Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Lage eines öffentlichen Gemeinwesens unerläßlich sind, bedarf es eines zusätzlichen Informationsinstruments, dem Lagebericht. Ihm wird die Aufgabe zugewiesen, die Aussagefähigkeit des Gesamt-Jahresabschlusses in sachlicher Hinsicht durch zusätzliche Angaben über die Gebietskörperschaft und ihre "Umwelt" und in zeitlicher Hinsicht insbesondere durch zukunftsorientierte Informationen zu verbessern.[195] Diese Angaben dienen im wesentlichen dazu, Prognosen der künftigen Entwicklung der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage zu erleichtern.

(2) Um den Informationszielen des Gesamt-Jahresabschlusses gerecht zu werden, hat der Lagebericht bestimmte Mindestbestandteile aufzuweisen, die im Interesse der Übersichtlichkeit und Verständlichkeit in möglichst komprimierter Form dazulegen sind. Kennzeichnend für den Lagebericht sollten zumindest vier Berichtsbereiche sein, die nachfolgend näher beschrieben werden:

- Informationen zur Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft (Tatsachenbericht)
  Zur richtigen Einschätzung der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage, hat der Lagebericht im Rahmen des Gesamt-Jahresabschlusses insbesondere Angaben über die zeitliche Entwicklung der Teillagen zu enthalten. Die zur Kennzeichnung der Einzellagen relevanten und wesentlichen Indikatoren lassen sich aus den Jahresabschlußrechnungen entnehmen. So erscheinen insbesondere

---

195 Vgl. *Coenenberg* 1990, S. 377.

folgende Indikatoren zur Beurteilung der Gesamtlage von Wichtigkeit:

- in bezug auf die Ergebnislage:
  * die Ertrags-und Aufwandsstruktur (getrennt nach ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen)
  * die Salden der Ergebnisrechnung (ordentlicher, außerordentlicher, gesamter Saldo)
- in bezug auf die Vermögenslage:
  * die Vermögens- und Schuldenstruktur nach Vermögensarten (freies und gebundenes Vermögen) und nach Fristigkeit der Schulden (kurz-, mittel-, langfristige Schulden)
  * die Salden der Vermögensrechnung (Netto-Vermögensposition, Nettogesamtschulden)
- in bezug auf die Finanzlage:
  * der Saldo der Finanzrechnung
  * die Struktur des in der Haushaltsrechnung dargestellten Mittelzuflusses und der Mittelverwendung

Um Anhaltspunkte zum Grad der Kapitalerhaltung, der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns sowie auch der zukünftigen Leistungs- bzw. Lebensfähigkeit der Gebietskörperschaft zu gewinnen, sollten Trends in der Entwicklung dieser Indikatoren durch Zeitvergleiche über eine hinreichend lange Dauer (etwa 10 Jahre) erkennbar gemacht werden. Neben Angaben über die absolute Höhe der Indikatoren, lassen sich wichtige Erkenntnisse auch dadurch gewinnen, daß bedeutsame Indikatoren zueinander in Beziehung gesetzt werden.[196] Informativ erscheint mitunter das Verhältnis zwischen freiem Vermögen und den Schulden. An dieser Relation läßt sich erkennen, inwieweit die Schulden durch realisierbares Vermögen abgedeckt sind.

---

196 Vgl. *Streim* 1988, S. 314 f.

- Prognosebericht
  Der Prognosebericht hat Angaben über die voraussichtliche Entwicklung der wirtschaftlichen Gesamtlage eines öffentlichen Gemeinwesens zu enthalten. Die hier zu publizierenden Informationen besitzen daher ausschließlich Prognosecharakter. Durch den getrennten Ausweis dieser subjektiven (im Sinne von intersubjektiv überprüfbaren) Informationen im Prognoseberichtsteil und den im ersten Berichtsteil des Lageberichts (s. o.) enthaltenen objektiven Tatsachenangaben soll erkennbar werden, welcher Aussagetyp jeweils vorliegt.[197] Bei dem im Prognosebericht enthaltenen Informationen ist zu berücksichtigen, das es sich hierbei regelmäßig nur um auf bestimmte Prämissen beruhende Werturteile handeln kann.
  Zur Beschreibung der voraussichtlichen Entwicklung der wirtschaftlichen Lage im Rahmen des Prognoseberichts läßt sich auf den von der Gebietskörperschaft für die mittelfristige Planung erstellten Finanzbericht (vgl. Abschnitt 6.2) zurückgreifen. Dabei werden im Prognosebericht verbale, die Tendenzen der Entwicklung aufzeigende globale Erläuterungen als ausreichend angesehen.[198] In stark aggregierter Art und Weise sollte der Prognosebericht insbesondere auf alle geplanten Aktivitäten eingehen, die die künftige Finanzsituation wesentlich beeinflussen. Zu derartigen Aktivitäten zählen beispielsweise bedeutsame Investitionsvorhaben, geplante Steuerreformen und Privatisierungsvorhaben oder speziell bezogen auf die aktuellen Ereignisse in der Bundesrepublik Deutschland, die künftigen Aufwendungen durch den Staatsvertrag mit der DDR ("Kosten" der Vereinigung) sowie voraussichtliche Belastungen durch die Verwirklichung des EG-Binnenmarktes 1992. Zur Präzisierung dieser Informationen ist auf den Finanzbericht zu verweisen.
- Angaben zur gesamtwirtschaftlichen Entwicklung
  Zur Verbesserung des Aussagewertes des Gesamt-Jahresabschlusses sind im Lagebericht auch bedeutsame gesamtwirtschaftliche

---

197 Vgl. *Streim* 1987, S. 318.

198 Vgl. *Coenenberg* 1990, S. 378.

Eckdaten und ihre Entwicklung in der Vergangenheit zu veröffentlichen.[199] Diese Informationen sind erforderlich, um den Jahresabschlußadressaten die Möglichkeit zu bieten, die Finanzpolitik (d.h. die Steuer-, Schulden-, Ausgabenpolitik usw.) einer Gebietskörperschaft dahingehend zu beurteilen, ob und inwieweit sie den gesamtwirtschaftlichen Erfordernissen einer Volkswirtschaft entspricht bzw. entsprochen hat. In der Bundesrepublik Deutschland wird dadurch dem Stabilitäts- und Wachstumsgesetz (StWG) Rechnung getragen, nach dem die Bundesregierung verpflichtet ist, eine zur Sicherung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts (sich ergänzende) Finanz- und Geldpolitik zu betreiben. Inwieweit dieser Forderung entsprochen wird, kann somit speziell unter Verwendung der im Lagebericht enthaltenen gesamtwirtschaftlichen Daten aus dem Gesamt-Jahresabschluß ersichtlich werden.

Da auch sonstige Veröffentlichungen wie z.B. der Finanzbericht, das Statistische Jahrbuch oder die wöchentlich erscheinenden Bundesbankberichte umfassende Informationen über die gesamtwirtschaftliche Entwicklung bereitstellen, sind im Lagebericht nur die aussagefähigsten Daten darzulegen. Welche Daten besonders geeignet erscheinen, die gesamtwirtschaftliche Situation widerzuspiegeln, läßt sich für die Bundesrepublik Deutschland aus den zur Kennzeichnung des gesamtwirtschaflichen Gleichgewichts im Stabilitäts- und Wachstumsgesetz fixierten wirtschaftspolitischen Zielsetzungen (magisches Viereck) ableiten. Danach sind zur Beschreibung der gesamtwirtschaftlichen Situation folgende Kennzahlen heranzuziehen:

- die Wachstumsrate des Bruttosozialprodukts,
- die Inflationsrate,
- die Beschäftigten- bzw. Arbeitslosenquote sowie
- der Zahlungsbilanzsaldo.

Zur Verdeutlichung der Entwicklung dieser gesamtwirtschaftlichen Kennzahlen ist ein hinreichend langer Zeithorizont anzusetzen.

---

199 Vgl. Office of the Auditor General of Canada/U.S. General Accounting Office 1986, Cdn 10 f., USA 6 f.

Tendenzen könnten dabei besonders anschaulich durch Graphiken wie Kurven- oder Säulendiagramme erkennbar gemacht werden.

- Angaben über zusätzliche Informationsquellen
  Die im Gesamt-Jahresabschluß enthaltenen Informationen können, bedingt durch spezifische Informationsbedürfnisse den Rechnungsadressaten, möglicherweise nicht ausreichend informativ erscheinen. Daher sind im Lagebericht zum Zwecke der Vertiefung der Finanzanalyse zusätzliche detaillierte Informationsquellen anzugeben.[200] Dazu zählen in der Bundesrepublik Deutschland beispielsweise der Finanzbericht, der Subventionsbericht, der Beteiligungsbericht, der Agrarbericht, der Bundesbericht Forschung sowie sämtliche Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamtes und der Bundesbank. Zudem ist an dieser Stelle auch auf die detaillierte Haushaltsrechnung hinzuweisen, die wegen ihres hohen Detaillierungsgrads i.d.R. nur für das Parlament und sonstige Prüfungsinstanzen im Rahmen der Budgetkontrolle aber auch bei Vorliegen adressaten- und entscheidungspezifischer Informationsbedürfnisse für die Allgemeinheit einen Aussagewert besitzt.
  Zur Einschätzung, ob die einzelnen ergänzenden Informationsquellen für die Jahresabschlußadressaten relevant und informativ erscheinen, sollten die Berichte durch eine kurze Inhaltsangabe näher präzisiert werden. Ferner sind auch Bezugsquellen und evtl. Bezugspreise anzugeben, damit sich die Adressaten ohne umfangreiche Recherchen diese Spezialberichte beschaffen können.

5.5 PRÜFUNG DES GESAMT-JAHRESABSCHLUSSES

(1) Um die Verläßlichkeit der an die Adressaten gerichteten Jahresabschlußinformationen sicherzustellen und zu kontrollieren, ist der Gesamt-Jahresabschluß einer Prüfung zu unterziehen. Die Prüfungsergeb-

---

200 Vgl. Office of the Auditor General of Canada/U.S. General Accounting Office 1986, Cdn 73 ff., USA 57 ff.

nisse sollen die Grundlage des parlamentarischen Entlastungsverfahrens der Regierung bilden und die Öffentlichkeit darüber unterrichten, inwieweit bei der Erstellung des Gesamt-Jahresabschlusses die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft insbesondere der Grundsätze der Richtigkeit und Vollständigkeit beachtet wurden.[201] Aus der Sicht der Adressaten "Parlament" und "Öffentlichkeit" muß die Prüfung bestimmten Anforderungen genügen, damit den aufgrund der Prüfung gefällten Urteilen Vertrauen geschenkt werden kann.

Bedeutsame, nachfolgend zu behandelnde Fragen hinsichtlich der Prüfung des Gesamt-Jahresabschlusses betreffen die nach

- der Prüfungszuständigkeit,
- dem Prüfungsgegenstand,
- dem Prüfungsmaßstab und
- der Berichterstattung der Prüfungsergebnisse.

(2) Zur Beantwortung der Frage wem die Durchführung der Prüfung obliegen sollte, ist vorweg zu klären, welche Merkmale die Prüfungsträger aufzuweisen haben. Die notwendige Vertrauenswürdigkeit der Urteilsabgabe setzt insbesondere die Urteilsfähigkeit und die Urteilsfreiheit des Prüfers voraus.[202] Mit der Urteilsfähigkeit ist das Problem der fachlichen Qualifikation des Prüfers angesprochen. Um fachmännische Urteile abgeben zu können, müssen die Prüfer über ausreichende Sachkenntnisse im Bereich des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens und seiner gesetzlichen Verankerung verfügen. Überdies sollten die Prüfer im Hinblick auf die Konsolidierung verselbständigter möglicherweise kaufmännisch rechnender Einheiten auch auf dem Gebiet des kaufmännischen Rechnungswesens sachkundig sein.

Urteilsfreiheit des Prüfers liegt dann vor, wenn er sein Urteil unbefangen trifft. Unbefangenheit setzt zum einen voraus, daß die Prüfer gegenüber dem Prüfungsstoff nicht voreingenommen sind, m.a.W. die "innere Freiheit" zum Prüfungsstoff vorhanden ist. Als notwendige "äußere

---

201 Vgl. *Streim* 1987, S. 320.

202 Vgl. *Leffson* 1985, S. 66 ff.

Voraussetzung" ist des weiteren zu fordern, daß die Prüfer den Status der Unabhängigkeit besitzen[203], d.h. keinerlei Weisungen oder sonstigen Einflußmöglichkeiten der Regierung und auch des Parlaments ausgesetzt sind. Nur durch eine Kontroll- und Prüfungstätigkeit unbeeinflußter und unbeeinflußbarer externer Dritter kann verhindert werden, daß der Gesamt-Jahresabschluß für eine beschönigende Selbstdarstellung der Exekutive mißbraucht wird, und daß die Prüfer mit Prüfungsanliegen des Parlaments aufgrund tagespolitischer Erwägungen eingedeckt werden, wodurch eine geordnete Prüfungstätigkeit erschwert wird und möglicherweise prüfungsfreie Räume entstehen.[204] Die Unabhängigkeit der Prüfer ist somit notwendig, um eine ausgewogene, systematische und wirkungsvolle Kontrolle des Finanzgebarens der Exekutive zu gewährleisten. Zudem ist sie außerordentlich wichtig zur Sicherstellung der Glaubwürdigkeit der Prüfungsergebnisse insbesondere gegenüber der Öffentlichkeit.

Vor diesem Hintergrund kommen zu Regelung der Prüfungszuständigkeit im wesentlichen drei Möglichkeiten in Betracht:

Zum einen könnten ausschließlich Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung des Gesamt-Jahresabschlusses beauftragt werden. Ihre Bestellung müßte dem Parlament, nicht der Exekutive obliegen, um eine hinreichende Unbefangenheit zu gewährleisten. Zum zweiten könnte die Prüfungskompetenz ausschließlich einer staatlichen Rechnungsprüfungsbehörde zugewiesen werden. Diese Behörde darf zumindest keine Exekutivbehörde sein. Im besten Fall sollte ihre Unabhängigkeit durch Verfassung, Gesetz oder in sonstiger verbindlicher Form garantiert sein, so daß sie als selbständiges Organ zwischen den Trägern administrativer und auch legislativer Gewalt agieren kann. Schließlich und letztlich ergibt sich als dritte Möglichkeit sowohl eine unabhängige staatliche Rechnungsprüfungsbehörde als auch Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung betrauen.

Ob Wirtschaftsprüfer und/oder staatliche unabhängige Rechnungsprüfungsbehörden für die Prüfung des Gesamt-Jahresabschlusses herangezogen werden sollten, läßt sich nicht generell festlegen. Zu berück-

---

203 Vgl. *Sieben u.a.* 1983, S. 1587.

204 Vgl. *Wittrock* 1984, S. 825, *Streim* 1987, S. 320.

sichtigen sind jeweils die Bedingungen in einem konkreten Gemeinwesen. Auf jeden Fall muß sichergestellt sein, daß die Voraussetzungen zur Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils erfüllt sind, d.h. daß der Gesamt-Jahresabschluß durch sachverständige und unbefangene Dritte geprüft wird.

In bezug auf die Bundesrepublik Deutschland sind die genannten Möglichkeiten wie folgt zu beurteilen:

Als spezifisches Kontrollorgan wurde in der Bundesrepublik Deutschland der Bundesrechnungshof[205] errichtet.[206] Der Bestand des Bundesrechnungshofs, sein Zuständigkeitsbereich und seine Unabhängigkeit von Exekutive und Legislative sowie die richterliche Unabhängigkeit seiner Mitglieder ist verfassungsrechtlich durch Art. 114 Abs. 2 GG garantiert.[207] Der Bundesrechnungshof nimmt demnach eine Stellung ein, die ihn befähigt, als "externer" d.h. unabhängiger Prüfer die Prüfung des Gesamt-Jahresabschlusses durchzuführen.[208] Die oben genannte Möglichkeit **ausschließlich** Wirtschaftsprüfer für die Prüfung einzusetzen, läßt sich für die Bundesrepublik Deutschland kaum in Betracht ziehen. Dies ergibt sich zum einen aufgrund der institutionellen Verfassungsgarantie für den Bundesrechnungshof und zum anderen durch das in Art. 114 Abs. 2 GG fixierte Verfassungsgebot, das dem Bundesrechnungshof die Prüfungszuständigkeit zuweist, wodurch die politische Durchsetzbarkeit dieser Möglichkeit zweifelhaft erscheint. Aber auch die bisherige Regelung ausschließlich dem Bundesrechnungshof die Prüfungszuständigkeit des Gesamt-Jahresabschlusses zuzuweisen, kann nicht unbedingt als geeignete Lösung erachtet werden. Außer Frage steht, daß dem Bundesrechnungshof die Hauptzuständigkeit für die Prüfung des Gesamt-Jahresabschlusses obliegen sollte, je-

---

205 Ihm entsprechen auf Länderebene die Landesrechnungshöfe.

206 Vgl. Gesetz über die Errichtung und Aufgaben des Bundesrechnungshofs – BRHG – v. 27.11.1950. Dies wurde 1985 neu gefaßt und ersetzt durch das Gesetz über den Bundesrechnungshof – BRHG – v. 11.7.1985.

207 Vgl. *Heuer* 1983, S. 1257.

208 Vgl. *Tiemann* 1974, S. 43. Entsprechendes gilt auch auf Länderebene für die Landesrechnungshöfe.

doch sprechen gute Gründe dafür, daß er bei seiner Kontroll- und Prüfungstätigkeit auch Wirtschaftsprüfer zumindest hinzuziehen[209] oder gar mit Prüfungen beauftragen sollte.[210] Im Hinblick auf den ausgedehnten und auch veränderten Prüfungsstoff durch die geforderte Umgestaltung des staatlichen Rechnungswesens – das in einigen Bereichen eine Annäherung an das kaufmännische Rechnungswesen erfährt – könnte gerade in der Umstellungsphase der Sachverstand und die Erfahrung von Wirtschaftsprüfern im Bereich des kaufmännischen Prüfungswesens hilfreich sein. Auch nach der Umstellungsphase ist die Vergabe von Prüfungsaufträgen an Wirtschaftsprüfer einmal aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen und zum zweiten im Interesse einer zeitnahen Prüfung für sinnvoll anzusehen. So könnten z.B. gelegentlich auftretende personelle Kapazitätsengpässe evtl. kostengünstiger durch die fallweise Vergabe von Prüfungstätigkeiten an Wirtschaftsprüfer als durch die Einstellung zusätzlicher Personen überwunden werden. Oder, Wirtschaftsprüfer könnten auch mit der Lösung spezieller Probleme, für die Fachkenntnisse erforderlich sind, die die Rechnungshofprüfer nicht oder nicht hinreichend besitzen, beauftragt werden. Dies würde der Arbeitserleichterung und evtl. auch der Arbeitsbeschleunigung dienen und würde sicherstellen, daß der ausgedehnte Prüfungsstoff auch bei gegebener personeller Kapazität des Bundesrechnungshofs in angemessener Zeit und mit hinreichender Sorgfalt bewältigt werden kann. Wann, wofür und an wen Prüfungsaufträge vergeben werden, sollte – wie auch das Hinzuziehen von Wirtschaftsprüfern – in das Ermessen des Bundesrechnungshofs gestellt werden.

(3) Im folgenden ist nun der Frage nachzugehen, was im einzelnen Prüfungsgegenstand (Ist-Objekt) sein soll. Zum Gesamt-Jahresabschluß als Prüfungsgegenstand gehören die Jahresabschlußrechnungen einschließlich der ihnen zugrundeliegenden Buchführung sowie der Erläuterungsbericht und der Lagebericht.

---

209 Diese Möglichkeit wird dem Bundesrechnungshof bereits durch § 94 Abs. 2 BHO eröffnet.

210 Dies ist bisher rechtlich nicht möglich. Vgl. *Piduch*, Kommentar zu § 94 Abs. 2 BHO RN 5.

Bedingt durch die Forderung nach einem konsolidierten Abschluß ergibt sich ein zusätzlicher konzernspezifischer Prüfungsbedarf, der sich insbesondere auf folgende Sachverhalte erstreckt:[211]

- Die Prüfung der Einzelabschlüsse der in den konsolidierten Abschluß einbezogenen Einheiten;
  diese Einzelabschlüsse müssen ausnahmslos geprüft sein, da die Richtigkeit des konsolidierten Abschlusses entscheidend von der Richtigkeit der Einzelabschlüsse bestimmt wird.[212] In der Bundesrepublik Deutschland müßten daher grundsätzlich alle Einzelabschlüsse der organisatorisch, haushaltsrechtlich und/oder rechtlich verselbständigten Einheiten, für die ein Konsolidierungserfordernis besteht, der Prüfung des Bundesrechnungshofs unterliegen. Insofern erstreckt sich der Zuständigkeitsbereich des Bundesrechnungshofs nicht nur auf die unmittelbare Bundesverwaltung, sondern auch auf mittelbare Einheiten, also juristische Personen und Unternehmen des öffentlichen und des privaten Rechts, die nach den in Punkt 5.2 aufgeführten Kriterien konsolidierungspflichtig sind. Indes muß der Rechnungshof nicht in jedem Fall den Einzelabschluß einer verselbständigten Einheit prüfen. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit sollte er dann auf eine eigene Prüfung verzichten, wenn ein Einzelabschluß bereits von einem Wirtschaftsprüfer freiwillig oder aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung geprüft worden ist und wenn anhand des Prüfungsberichts keine Mängel bei der Prüfung festzustellen sind.[213]
- Prüfung der Ergänzungsrechnungen;
  die in den konsolidierten Abschluß aus den Einzelabschlüssen zu übernehmenden Posten müssen nach einheitlichen Grundsätzen bilanziert und bewertet sein. Gegenstand der Prüfung sollten daher die Überleitungen von abweichenden Bewertungs- und Bilanzie-

---

211 Vgl. *von Wysocki* 1990, S. 386-389.

212 Vgl. *Richter* 1983, S. 762.

213 Vgl. *Baetge* 1990, S. 183.

rungsmethoden auf die einheitlichen dem Abschluß des Muttergemeinwesens zugrundeliegenden Methoden sein.[214]

- Prüfung des Konsolidierungskreises;
  dabei ist zu prüfen, ob auch tatsächlich sämtliche Einheiten, für die ein Einbeziehungserfordernis besteht, in den konsolidierten Abschluß miteinbezogen wurden.
- Prüfung der Konsolidierungsvorgänge;
  diese Prüfung sollte sich insbesondere auf die Konsolidierungsbuchungen erstrecken.

Der Gesamt-Jahresabschluß läßt sich ebenso wie die Einzelabschlüsse der einbezogenen Einheiten nicht vollständig prüfen. Die Prüfung muß schon aus Gründen der Wirtschaftlichkeit und im Interesse einer zeitnahen Prüfung auf die wesentlichen Sachverhalte und auf Stichproben beschränkt werden.

(4) Zur Prüfung, begriffen als Ist-/Sollvergleich, bedarf es bestimmter Soll-Anforderungen bzw. Prüfungsmaßstäbe, an denen die Sachverhalte (Ist-Objekt) gemessen und beurteilt werden sollten. Als ein Maßstab für die Kontrolle gilt in aller Regel (in der Bundesrepublik Deutschland nach Art. 114 Abs. 2 GG und § 90 BHO) die Ordnungsmäßigkeit. Um die Rechtmäßigkeit und die rechentechnische Korrektheit des Gesamt-Jahresabschlusses sicherzustellen, ist eine Ordnungsmäßigkeitskontrolle unerläßlich. Dabei ist zu prüfen, ob der Gesamt-Jahresabschluß mit Verfassung, Gesetz und sonstigen für ihn geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften übereinstimmt und ob die Belegung der Vorgänge rechentechnisch korrekt erfolgt ist.[215]

Darüber hinaus sollte der Gesamt-Jahresabschluß auch daraufhin geprüft werden, inwieweit er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gebietskörperschaft vermittelt (true and fair view). Für die Beurteilung des Gesamt-Jahresabschlusses der öffentlichen Hand wird dieser Prüfungsmaßstab bisher in der Bundesrepublik Deutschland nicht gefordert und findet daher bei

---

214 Vgl. *von Wysocki* 1990, S. 387.

215 Vgl. *von Arnim* 1978, S. 17.

der Prüfung seitens des Rechnungshofs keine Beachtung.[216] Die Überprüfung der angemessenen Darstellung der Gesamtlage durch den Gesamt-Jahresabschluß ist aber notwendig, da allein durch die Einhaltung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften noch keinesfalls gewährleistet ist, daß das mit der Vorlage gegenüber dem Parlament bzw. der Veröffentlichung des Gesamt-Jahresabschlusses verfolgte Ziel, informationsbedarfsgerechte Jahresabschlußrechnungen ergänzt durch einen Erläuterungsbericht und einen mit diesen Teilen des Abschlusses in Einklang stehenden Lagebericht, erreicht ist. M.a.W. kann der Gesamt-Jahresabschluß zwar ordnungsgemäß erstellt worden sein, daß er ein zutreffendes Bild über die Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage der Gebietskörperschaft abgibt, ist damit noch nicht garantiert.[217] Aus diesem Grund ist eine "true and fair view"-Überprüfung neben der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit unabdingbar. Im Rahmen der "true and fair view"-Prüfung gilt es insbesondere zu überprüfen, ob die für die Berichterstattung geforderten Rahmengrundsätze (vgl. drittes Kapitel) beachtet wurden. Wird die korrekte Anwendung dieser Grundsätze festgestellt, so kann von der Gewährleistung des "true and fair view" ausgegangen werden.[218]

Neben den Prüfungsmaßstäben "Ordnungsmäßigkeit" und "true and fair view", die als notwendige Mindestbeurteilungskriterien zu interpretieren sind, läßt sich als zusätzlicher Prüfungsmaßstab die "Wirtschaftlichkeit"[219] heranziehen. Durch die geforderte Umgestaltung des Rechnungssystems und der Rechnungslegung kann die Grundlage für Wirtschaftlichkeitsanalysen als verbessert angesehen werden, wodurch bisher auftretende Schwierigkeiten bei Wirtschaftlichkeitsbeurteilungen im öffentlichen Bereich geringer werden. Zur Konkretisierung dieses Sach-

---

216 Anders ist dies z.B. in Kanada und in einigen U.S-amerikanischen Teilstaaten; vgl. hierzu *Lüder u.a.* 1990, S. 83-89.

217 Vgl. *Leffson* 1985, S. 321 f.

218 Vgl. *Lüder u.a.* 1990, S. 88.

219 In der Bundesrepublik Deutschland wird die "Wirtschaftlichkeit" als Prüfungsmaßstab in Art. 114 Abs. 2 GG und § 90 BHO neben der "Ordnungsmäßigkeit" gefordert.

verhalts wird auf die Ausführungen zum internen Rechnungswesen (vgl. Punkt 6.2) verwiesen.

(5) Die in einem Prüfungsbericht schriftlich festzuhaltenden Ergebnisse der Prüfung sind gemeinsam mit dem Gesamt-Jahresabschluß der Legislative zur Entlastung der Regierung vorzulegen. Darüber hinaus sollte der Prüfungsbericht veröffentlicht werden, damit auch die Öffentlichkeit die im Gesamt-Jahresabschluß enthaltenen Informationen richtig einschätzen kann. Zudem wäre es zu begrüßen, daß – in Anlehnung an die handelsrechtliche Prüfungspraxis – die Prüfer ihre Aussagen über den Gesamt-Jahresabschluß durch einen kurzen Vermerk, dem sog. Bestätigungsvermerk, im Gesamt-Jahresabschluß selbst, dokumentieren. Dies würde aus der Sicht der Öffentlichkeit die Informationskosten senken und hätte den Vorteil, daß eine Finanzanalyse auch ohne das Hinzuziehen des ausführlichen Prüfungsberichts durchführbar wäre. Der Bestätigungsvermerk sollte darauf eingehen, inwieweit der Gesamt-Jahresabschluß einschließlich seiner Buchführung den Rechts- und Verwaltungvorschriften entspricht und inwieweit er unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung ein zutreffendes Bild über die Gesamtlage der Gebietskörperschaft vermittelt.[220] Für den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk sollte ein standardisierter Wortlaut gewählt werden, von dem nicht abgewichen werden sollte, um die Öffentlichkeit nicht durch andersartige Formulierungen zu verunsichern oder irrezuführen.[221] Falls Einwendungen zu erheben sind, ist dies durch die Einschränkung oder durch das Versagen des Bestätigungsvermerks zum Ausdruck zu bringen. Letzteres kommt dann in Betracht, wenn **wesentliche** Teile des Prüfungsgegenstands aus der Sicht der Prüfer zu beanstanden sind. Die Einschränkung und das Versagen sind kurz zu erklären und zwar so, daß erkennbar wird, auf welche Tatbestände sich die Beanstandungen der Prüfer beziehen. Die ausführliche Begründung der Einschränkung oder des Versagens des Bestätigungsvermerks sollte der Prüfungsbericht beinhalten.

---

220 Vgl. *Streim* 1987, S. 320, vgl. § 322 HGB.

221 Vgl. *Leffson u.a.* 1981, S. 1398.

5.6 ZWISCHENERGEBNIS

Erstreckt sich das Informationsinteresse der Adressaten staatlicher Rechnungslegung auf die finanzielle Gesamtsituation einer Gebietskörperschaft, so müssen im Gesamt-Jahresabschluß alle ihre finanziellen Aktivitäten erfaßt sein. Folglich müssen auch periphere, d.h. organisatorisch, haushaltsmäßig und/oder rechtlich verselbständigte Teileinheiten in den staatlichen Jahresabschluß miteinbezogen bzw. in irgendeiner Weise konsolidiert werden. Als theoretische Grundlage zur Lösung des Abgrenzungsproblems erscheint die Entity-Theorie in Verbindung mit der Commander-Theorie zweckadäquat. Danach sollte der Konsolidierungskreis eine Gebietskörperschaft als wirtschaftliche Einheit abbilden (Entity-Theorie) und von der Gesamtheit der möglicherweise einzubeziehenden Einheiten sind diejenigen zur wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen, deren Geschäftspolitik wesentlich durch Steuerung und Kontrolle des Muttergemeinwesens beeinflußbar ist (Commander-Theorie). Aus der Entity-Theorie folgt bereits, daß alle nicht rechtlich verselbständigten Einheiten zum Konsolidierungskreis gehören, da sich ihr Vermögen im Eigentum des Muttergemeinwesens befindet und Einflußmöglichkeiten gesichert bleiben. Um die Einbeziehung rechtlich verselbständigter Einheiten in den Konsolidierungskreis zu rechtfertigen, muß nach der Commander-Theorie eine wesentliche potentielle Einflußnahme auf ihre Geschäftspolitik festgestellt werden. Als Proxy-Kriterien für wesentliche potentielle Einflußnahme sind heranzuziehen:

- Entsendung von Mitgliedern in Aufsichts- und Geschäftsführungsgremien;
- Finanzielle Verflechtungen
  - * Beteiligungen am Nominalkapital;
  - * Deckung der gesamten Ausgaben oder eines nicht abgegrenzten Teils der Ausgaben;
  - * Verpflichtung zur Unterhaltung juristischer Personen des öffentlichen Rechts;
- Gesetzlich geregelte Autonomie oder gesetzliche Beschränkung der Autonomie der Geschäftspolitik.

Alle Einheiten, bei denen aufgrund dieser Kriterien die Einbeziehungsentscheidung in den Konsolidierungskreis positiv ausfällt (d.s. Mehrheitsbeteiligungen sowie Einheiten, die aufgrund sonstiger finanzieller, personeller oder spezialgesetzlicher Verflechtungen wesentlich beeinflußbar sind), sind im Interesse einer möglichst umfassenden Darstellung der finanziellen Gesamtlage mit Hilfe der Vollkonsolidierung im Gesamt-Jahresabschluß zu erfassen. Sind darunter kommerzielle Einheiten, bei denen ein vom Muttergemeinwesen abweichendes Rechnungskonzept Anwendung findet, so sind diese nach dem Prinzip der Maßgeblichkeit des Rechnungskonzepts der Muttergesellschaft diesem Rechnungskonzept anzupassen. Sofern es sich hierbei allerdings um rein fiskalische Einheiten handelt (freies Finanzvermögen), genügt eine Equity- Konsolidierung. Alle Einheiten außerhalb des Konsolidierungskreises, an denen eine Beteiligung besteht, sollten, sofern die Anteile an der Börse gehandelt werden, nach dem Nettoressourcenkonsum-Konzept, mit ihrem Kurswert, ansonsten mit dem Wert des anteiligen Reinvermögens in den Gesamt-Jahresabschluß eingestellt werden. Andere Einheiten, die sich außerhalb des Konsolidierungskreises bewegen, können nicht erfaßt werden.

Zum Gesamt-Jahresabschluß gehören die Jahresabschlußrechnungen, der Erläuterungsbericht und der Lagebericht. Die zentralen Informationsträger zur Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage einer Gebietskörperschaft bilden die Ergebnis-, Vermögens- und Finanzrechnung (Hauptrechnungen) sowie die aggregierte Haushaltsrechnung, die eine "Nebenrechnung" ist, in der die Transaktionen der budgetären "Nebenbuchhaltung" in aggregierter Form dargestellt werden. Die inhaltliche Ausgestaltung (Ansatz und Bewertung) der Teilrechnungen wird vom Nettoressourcenkonsum-Konzept bestimmt. Dominante Hauptrechnung eines derartig gestaltenen Rechnungswesens ist die Ergebnisrechnung mit der Differenz zwischen dem wertmäßigen Ressourcenaufkommen (Ertrag) und dem wertmäßigen Ressourcenverbrauch (Aufwand) gleich dem wertmäßigen Nettoressourcenkonsum bzw. der wertmäßigen Nettoressourcenersparnis (Ergebnis) als Saldo. Dieser Saldo ist in betriebswirtschaftlich üblicher Weise nach dem Kriterium der Regelmäßigkeit und Planbarkeit zu untergliedern in ein ordentliches und

außerordentliches Ergebnis (, wobei in letzerem auch periodenfremde oder außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen verrechnet werden). Nach dem Nettoressourcenkonsum-Konzept erfolgt in der Vermögensrechnung eine Gegenüberstellung des gesamten bilanziell erfaßbaren Vermögens und den gesamten Schulden. Dabei wird das Vermögen in erster Linie nach dem Kriterium der Zweckbestimmung in freies und gebundenes Vermögen gegliedert und die Schulden nach dem Kriterium der Sicherheit des Eintritts in Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Für die inhaltliche und formale Gestaltung der im Verbund mit der Ergebnisrechnung geführten Finanzrechnung erscheint eine Art "Kapitalflußrechnung", deren Fonds die Nettokreditaufnahme ist, informationszieladäquat. Ausgehend von der Veränderung des Bestandes an liquiden Mitteln korrigiert um die nicht-zahlungswirksamen ergebniswirksamen Transaktionen und die nicht ergebniswirksamen Nichtkreditein/auszahlungen läßt sich mit ihrer Hilfe die Nettokreditaufnahme bestimmen. Die aggregierte Haushaltsrechnung letztlich gibt die Mittelherkunft nach Arten und die Mittelverwendung nach bestimmten Aufgabengebieten gegliedert (funktionale Gliederung) wieder. Dadurch wird den Adressaten eine aufgabenbezogene Beurteilung der Ressourcenallokation ermöglicht.

Ergänzend zu den genannten Jahresabschlußrechnungen ist ein Erläuterungsbericht zu erstellen. Er dient dem Verständnis und der Ergänzung der Jahresabschlußrechnungen. In ihm enthalten sollten zumindest sein

- Informationen zu den angewendeten Grundprinzipien der Rechnungslegung,
- Informationen zu den einzelnen Positionen der Jahresabschlußrechnungen,
- Zusatzinformationen, die zwar in keinem sachlichen Zusammenhang mit einzelnen Positionen stehen, die aber für eine zutreffende Beurteilung der Jahresabschlußrechnungen unerläßlich sind.

Informationen, die für die Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Lage eines öffentlichen Gemeinwesens notwendig sind, die aber nicht direkt oder überhaupt nicht in den Jahresabschlußrechnungen und ihrem

Erläuterungsbericht dokumentiert werden können, sind in den Lagebericht aufzunehmen. Dabei handelt es sich um

- Informationen zur Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft und deren zeitliche Entwicklung (Tatsachenbericht),
- Informationen über die voraussichtliche Entwicklung der wirtschaftlichen Gesamtlage (Prognosebericht),
- Informationen über gesamtwirtschaftliche Eckdaten (z.B. Wachstumsrate des Bruttosozialprodukts, Inflationsrate usw.),
- Angaben über zusätzliche Informationsquellen, die für eine vertiefende Finanzanalyse herangezogen werden können.

Zur Gewährleistung der Glaubwürdigkeit der Jahresabschlußinformationen ist der Gesamt-Jahresabschluß durch einen sachverständigen und unbefangenen Dritten zu prüfen. Dabei ist der Gesamt-Jahresabschluß als Prüfungsgegenstand zum einen hinsichtlich seiner Ordnungsmäßigkeit zu kontrollieren und zum anderen ist er daraufhin zu prüfen, ob er ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gebietskörperschaft abgibt (true and fair view). Die in einem Prüfungsbericht zusammengefaßten Prüfungsergebnisse sind gemeinsam mit dem Gesamt-Jahresabschluß dem Parlament zur Entlastung der Regierung vorzulegen. Darüber hinaus ist der Prüfungsbericht zu veröffentlichen. Im Gesamt-Jahresabschluß selbst sind die Aussagen der Prüfer hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit und des "true and fair view" in einem sog. Bestätigungsvermerk zum Ausdruck zu bringen.

6. SCHNITTSTELLENPROBLEME

6.1 VORBEMERKUNG

Die Konzeption eines den Informationsbedürfnissen seiner Adressaten gerecht werdenden öffentlichen Rechnungssystems wurde vorstehend als externes Rechnungswesen in seinen inhaltlichen Grundzügen dargestellt. Eine Neugestaltung des externen Rechnungswesens wirft auch in den angrenzenden Gebieten Fragen auf:

Nachstehend sollen hier Probleme angesprochen werden, die sich in Folge der Neukonzeption des Rechnungssystems an den Schnittstellen von

- Rechnungssystem und Budgetierungssystem,
- Rechnungssystem (d.h. externem Rechnungswesen) und internem Rechnungswesen und
- nationalem Rechnungssystem und ausländischen Rechnungssystemen (Harmonisierungsfragen)

ergeben.

6.2 RECHNUNGSSYSTEM UND BUDGETIERUNGSSYSTEM

Die Erstellung des Jahresabschlusses einer Gebietskörperschaft in Form eines konzeptgemäßen, verbundenen Systems der Finanz-, Vermögens- und Ergebnisrechnung wirft auch bezüglich des zugrundeliegenden Planungssystems Fragen auf. Bislang liegt lediglich eine Planrechnung vor: der dem parlamentarischen Bewilligungsprozeß unterliegende Haushaltsplan bzw. das Budget.

Zu fragen ist nun, ob nur der finanzwirtschaftlichen Teilrechnung des Jahresabschlusses (Haushaltsrechnung) eine Planrechnung (Haushalts-

plan) vorausgehen sollte oder ob nicht ebenfalls Planbilanzen bzw. Planergebnisrechnungen zu erstellen sind. Dieser Vorschlag erscheint nicht nur aus Gründen der Vollständigkeit und Systemkonsistenz sinnvoll.

Unter dem Druck zunehmender Verknappung staatlicher Ressourcen wird es immer wichtiger, die geforderte Darstellung der finanziellen Gesamtsituation einer Gebietskörperschaft auch zukunftsbezogen zu leisten. Das bedeutet, daß über die vergangenheitsorientierte Abbildung des Jahresabschlusses hinaus auch Plandaten einbezogen werden sollten. Wie bereits dargelegt wurde[222], ist die Darstellung der finanziellen Lage durch eine zahlungsorientierte Haushaltsrechnung (und ebenso auf die Zukunft bezogen durch einen zahlungsorientierten Haushaltsplan) nicht ausreichend.

Somit erscheint es hier – über grundsätzliche Überlegungen zur Vorteilhaftigkeit von Planrechnungen hinaus – angezeigt zu überprüfen, welche Art von Planrechnungen im Sinne des vorgeschlagenen Nettoressourcenkonsumkonzepts geeignet wären, dem zugrundeliegenden Meßzweck des "interperiod equity"[223] auch im Prognosefall zu genügen.

Um Anhaltspunkte zur Beantwortung dieser Frage zu gewinnen, sollen zu Vergleichszwecken bestehende Ansätze herangezogen werden. Differenziert nach ihrem Planungshorizont sind dies zum einen die einjährigen Planungen: Neben dem bereits erwähnten Haushaltsplan, auf den hier nicht weiter eingegangen wird, sind dies die in der betriebswirtschaftlichen Literatur vorhandenen Überlegungen zu Planbilanzen (einschließlich Planergebnisrechnung) sowie der Ansatz des General Accounting Office (GAO) zur Budgetreform des US-Bundes[224]. Zum anderen handelt es sich im Bereich der mehrjährigen Planung um die für die Gebietskörperschaften der Bundesrepublik Deutschland vorgeschriebene mehrjährige Finanzplanung.

(1) Einjährige Planung:

(a) Betriebswirtschaftliche Ansätze:

---

222 Vgl. Kap. 4.3.

223 Vgl. Kap. 4.5.

224 Vgl. GAO 1990.

Ausgangspunkt der in der Literatur vorhandenen Überlegungen zu Planabschlüssen bildet die Kritik des privatwirtschaftlichen Jahresabschlusses in seiner bestehenden Form. Aufgrund der Vergangenheitsbezogenheit und der Tatsache, daß das im Abschluß einer Unternehmung verdichtete Zahlenmaterial im Zeitpunkt der Veröffentlichung bereits veraltet sei, könne die Vermittlung des gesetzlich geforderten "den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild(es) der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage"[225] nicht geleistet werden. Sowohl externe als auch interne Nutzer des Jahresabschlusses lassen sich bei ihren Entscheidungen von erwarteten Zukunftsentwicklungen leiten. Ein Jahresabschluß, der als Entscheidungsinstrument nutzbar sein soll, müßte daher auf die Zukunft ausgerichtete Informationen enthalten. Diesem Erfordernis versuchen die Ansätze von Planbilanz (und Planergebnisrechnung) gerecht zu werden. Mit ihrer Hilfe soll das zukünftige Unternehmensgeschehen unter Berücksichtigung des Zielsystems der Unternehmung im voraus geregelt werden. Die für zukünftige Abschlußstichtage antizipierten Rechenwerke, sollen jene "Informationen bereitstellen, die für die Durchführung von Entscheidungen zur Regelung der Unternehmung erforderlich sind, die Entscheidungen manifestieren und anschließend in einem Soll-/Ist-Vergleich eine Kontrolle der Wirksamkeit ermöglichen."[226]

Bei der Erstellung des Planabschlusses werden die aus den interdependenten betrieblichen Teilplänen (Investitions-, Finanz-, Absatz-, Produktions- und Beschaffungsplan) abgeleiteten Auswirkungen auf das zukünftige Vermögen und die Schulden der Unternehmung sichtbar gemacht.[227]

Die Planrechnungen werden zumeist für längere Planungszeiträume (fünf oder mehr Jahre) aufgestellt, wobei die nächstjährige Planbilanz und die Plan-Gewinn- und Verlustrechnung detailliert geplant werden und weiter in der Zukunft liegende Planabschlüsse lediglich Ergebnisse weiter gefaßter Rahmenplanungen sind. Mit Hilfe solcher betrieblicher

---

225 § 264 (2) HGB.

226 *V. Zwehl* 1968, S. 69.

227 Vgl. *Schedlbauer/Oswald* 1979, S. 470 ff.

Zukunfts- oder Planrechnungen können unterschiedliche Zwecke verfolgt werden, z.B.:

- Darstellung der zukünftigen Lage und Entwicklung der Unternehmung durch Planerfolgs-, Vermögensstruktur- und Finanzstrukturentwicklung in Form von Sollgrößen;
- Bewertung unterschiedlicher Geschäftspolitiken anhand alternativer Planbilanzen;
- Orientierungshilfe für die zukünftige Ausschüttungspolitik;
- Darstellung bilanzieller Auswirkungen geplanter Investitionen mittels Transformation der Zahlungsreihen der Investitionsrechnung in Bilanzpositionen.[228]

Bei der Erstellung von Jahresabschlüssen als Vorschaurechnung (Planbilanz bzw. Planergebnisrechnung) existiert ein allgemeines Planungsrisiko, das in der Unvollständigkeit und Unsicherheit der verfügbaren Daten besteht, da Ansatz und Bewertung planabschlußrelevanter Positionen auf einer Datenbasis beruhen, die sich aufgrund der Annahme des Eintretens ganz bestimmter zukünftiger Situationen ergeben. Die Prognosen sind somit stark durch subjektive Einschätzungen gefärbt.[229]

Der Wert solcher Planabschlüsse als *internes* Prognose- bzw. Steuerungs- und Kontrollinstrument ist im privatwirtschaftlichen Bereich unbestritten.[230] Bei der Forderung nach Aufstellung von Planrechnungen für *externe* Nutzer entstehen hier allerdings aus der somit erweiterten Publizität einer Unternehmung Probleme. So werden z.B. bereits bei *Busse von Colbe*[231] wie auch in der neueren Diskussion um die Ausgestaltung eines Prognoseberichts als Teil des Lageberichts[232] folgende Argumente genannt:

---

228 Vgl. *Lücke/Hautz* 1973.

229 Vgl. *Lücke* 1977 und *Küting* 1981.

230 Vgl. *Schweitzer* 1989, S. 137.

231 Vgl. *Busse von Colbe* 1968, S. 116 ff.

232 Vgl. *Küting/Weber* 1990, Kommentar zu § 289 HGB, RN 59 ff.

- Aus Gründen des Konkurrenzschutzes sei die Veröffentlichung detaillierter Planzahlen dann bedenklich, wenn dadurch Wettbewerber in die Lage versetzt würden, die geplanten unternehmerischen Maßnahmen zu erkennen und diese nachzuahmen bzw. ihnen entgegenzuwirken.
- Die Unsicherheit von Planrechnungen führe dazu, daß die geplanten Ergebnisse starken subjektiven Einschätzungen unterliegen bzw. manipulierbar seien. Die fehlende Prüfbarkeit[233] der zugrundegelegten Daten berge die Gefahr der Fehleinschätzung der Prognosedaten bezüglich ihrer Verläßlichkeit und Genauigkeit durch den externen Nutzer in sich, was dem Gläubigerschutz zuwiderlaufen würde.

(b) Vorschlag des GAO

Als oberste Rechnungsprüfungsbehörde ist das General Accounting Office (GAO) zuständig für die Formulierung von Richtlinien für das Rechnungswesen des U.S.-Bundes. Ausgehend von der Kritik an der gegenwärtigen Budgetpraxis des U.S.-Bundes wurden dort grundlegende Reformvorschläge zur Umgestaltung des Budgets[234] erarbeitet. Von den vom GAO vorgebrachten Kritikpunkten und Verbesserungsvorschlägen ist hier vor allem folgender Einwand interessant: Das GAO kritisiert die Struktur des Budgets des U.S.-Bundes in seiner heutigen Form und besonders die Aussagekraft des so gebildeten Budgetsaldos. Das zur parlamentarischen Abstimmung vorgelegte zentrale Budgetdokument umfaßt als Einheitsbudget sämtliche Einnahmen und Ausgaben für ein Haushaltsjahr[235] und führt zur Feststellung eines einheitlichen Budgetüberschusses bzw. -defizits. Dabei – und dies ist der Hauptkritikpunkt des GAO – wird aber nicht unterschieden, ob dieser Zahlungssaldo (im Falle des US-Bundes: das Defizit) aufgrund laufender Einnahmen/Aus-

---

233 Anders jedoch *Schedlbauer/Oswald* 1979, die die Prüfbarkeit von Planbilanzen grundsätzlich bejahen.

234 Vgl. GAO 1989.

235 Vgl. *Lüder* u.a. 1989, Bd. 1, S. 25 f.

gaben oder aufgrund von Investitionsausgaben entstanden ist.[236] Die Gleichbehandlung zweier unterschiedlicher Ausgabenarten - den laufenden, nur diese Periode betreffenden Ausgaben, d.h. des Periodenkonsums auf einer Seite und den Ausgaben für Investitionen, deren wirtschaftlicher Nutzen auch den Folgeperioden zugute kommt, auf der anderen Seite - birgt die Gefahr von Fehlentscheidungen in sich. Dies wird noch durch das 1985 zur Bewältigung der Haushaltskrise in den USA eingesetzten "Gramm-Rudman-Hollings act" verstärkt. Das Gesetz sieht zur Defizitverringerung einen bestimmten automatischen Kürzungsmechanismus vor, der gleichermaßen alle Haushaltspositionen betrifft, ohne Unterschied, ob es sich um Kürzungen von konsumtiven Ausgaben einer Periode oder von Ausgaben für notwendige, auch künftig nutzbare Investitionen handelt. Neben dieser einen Gefahr der Fehlsteuerung nennt das GAO eine weitere: Investitionen werden in der Periode ihrer Realisierung in einem Betrag voll zahlungswirksam als Ausgabe budgetiert. Da keine ergebniswirksame Verrechung von Abschreibungen erfolgt, erscheint eine (mehrperiodig nutzbare) Investition in dem Jahr ihrer Anschaffung wesentlich "teuerer" als sie es nach den tatsächlichen Periodenkosten ist. Diese entstehen lediglich in Höhe des - entsprechend der Nutzungszeit des Investitionsgutes - anteilig zu verrechnenden Nutzenverzehrs. Die fehlende ergebniswirksame Verrechnung von Abschreibungen kann also zu Fehlentscheidung bei Investitionsvorhaben führen. Gleiches gilt auch für die Planung von Ersatzinvestitionen; da die Abschreibungsverrechnung entsprechend dem Nutzungsverlauf fehlt, mangelt es auch an Indikatoren für den Ersatzzeitpunkt, bzw. besteht die Gefahr, daß die für die Ersatzinvestition notwendigen Mittel nicht rechtzeitig vorgehalten werden.

Um diesen Gefahren begegnen zu können, schlägt das GAO vor, das bestehende Einheitsbudget folgendermaßen aufzuteilen: "The budget should be restructured to provide sections and subtotals on trust funds, enterprise-type funds, and other government funds, and to devide these into captial and operating parts. New spending goals similar to the Gramm-Rudman-Hollings target could focus on these subtotals as well

236 Vgl. im folgenden: GAO 1989, S. 11 ff.

as the overall. Also, the costs of major capital assets should be annualized and recognized as an operating cost (depreciation) of the acency responsible for the asset."[237] Die Budgetierung der Abschreibungen soll dabei folgendermaßen geschehen: "(The) asset consumption amount would be made available in the operating budget and would be credited to the capital budget as a means of financing part of the year's cost of acquiring new physical assets."[238]

Die Aufteilung des Budgets in einen laufenden (operating budget) und einen investitiven Teil (capital budget) ermöglicht durch die wechselseitige Verbuchung, nicht-zahlungswirksame Positionen (Abschreibungsbeträge) zu "budgetieren", d.h. sie wie Zahlungen zu behandeln und in das laufende Budget aufzunehmen. Durch die gleichzeitige Gutschrift dieser Zahlungsbeträge zugunsten des Investitionshaushaltes wird folgender Zusammenhang verdeutlicht: Der Nutzenverzehr durch Gebrauch von Investitionsgütern – mit Hilfe der Abschreibungsbeträge als Periodenkonsum dargestellt und entsprechend in das laufende Budget eingestellt – führt zu einem anteilig verursachten Finanzbedarf am Gesamtvolumen des Investitionshaushaltes, z.B. in Form von Ersatzinvestitionen.

(2) Mehrjährige Planung – Finanzplan:

Um dem Nachteil kurzfristiger Planungen, der mit der ein-(bzw. zwei-)jährigen Frist des Haushaltsplans verbunden ist, entgegenzuwirken, besteht für Bund und Länder die gesetzliche Verpflichtung, ihre Haushaltsplanung in eine mittelfristige Finanzplanung einzubetten.[239] Der Zeithorizont dieser mehrjährigen Finanzplanung beträgt 5 Jahre, wobei im Zuge einer rollierenden Planung das erste Planungsjahr des Finanzplanes dem laufenden Haushaltsjahr entspricht. Der Finanzplan gliedert sich in zwei Teile, einen Text- und einen Zahlenteil. Der **Textteil** enthält die von der Exekutive beschlossenen längerfristigen Zielprojektionen der sog. gesamtwirtschaftlichen "Eckwerte" (Beschäftigungsstand, Preisniveauentwicklung, Wirtschaftswachstum und Außenbeitrag). Die

---

237 GAO 1989, S. 13.

238 GAO 1989, S. 15.

239 Vgl. §§ 9 ff. StWG; § 50 HGrG.

durch die Realisation dieser Projektionen berührten Ausgabenschwerpunkte und die auf der Einnahmenseite geplanten Deckungsmöglichkeiten werden dargestellt. Der zugehörige **Zahlenteil** des Finanzplans lehnt sich an die Systematik des jährlichen Haushaltsplans an. Wesentliche Ausgangsbasis der im Finanzplan projizierten Zukunftsdaten bilden die Investitionsvorhaben der einzelnen Ministerien.[240] Die Verbindlichkeit eines Finanzplans ergibt sich aus der Tatsache, daß er, wie jeder andere Kabinettsbeschluß, von der Regierung verabschiedet wird und somit (Selbst-)Bindungswirkung erlangt. Dies ist jedoch nicht vergleichbar mit der per Haushaltsgesetz festgestellten rechtlichen Vollzugsverbindlichkeit des Haushaltsplans.[241] Dem Parlament wird der Finanzplan nur informationshalber vorgelegt. Für die gesamtwirtschaftliche Koordination der Finanzpläne der unterschiedlichen Gebietskörperschaften werden vom sog. Finanzplanungsrat[242] Empfehlungen ausgesprochen. Dem Finanzplanungsrat gegenüber besteht eine Auskunftspflicht seitens der jeweiligen Finanzminister[243]. Darüber hinaus ist auch eine Auskunftspflicht der nicht vom Budget erfaßten Einrichtungen (Sondervermögen, Bundes-/Landesbetriebe, bundes-/landesunmittelbare Personen des öffentlichen Rechts, Träger der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Rentenversicherungen) gesetzlich vorgesehen[244]. In der Praxis erfolgt jedoch nur eine Abstimmung der Haushalts- und Finanzpläne von Bund und Ländern einschließlich der Gemeinden.[245]

Der Finanzplan dient der Ergänzung des Haushaltsplanes, indem er versucht, die längerfristigen finanziellen Auswirkungen von Ausgabenentscheidungen für Gebietskörperschaften sichtbar zu machen. Obwohl rechtlich mit Unverbindlichkeitscharakter ausgestattet, besitzt der Finanzplan politische Verbindlichkeit. Dadurch, daß die langfristigen Planungen der Exekutive mit späteren Haushaltsplänen vergleichbar wer-

---

240 Vgl. § 10 StWG.

241 Vgl. *Piduch*, Finanzplanung, RN 2.

242 Vgl. § 51 HGrG.

243 Vgl. § 52, Abs. 1 HGrG.

244 Vgl. § 52, Abs. 3 und 4 HGrG.

245 Vgl. *Piduch*, Finanzplanung, RN 26.

den, dient der Finanzplan dem Parlament als Instrument der politischen Kontrolle der Exekutive.

(3) Eignung der vorgestellten Rechnungen als konzeptgemäße Planungsrechnung

Dem hier für das öffentliche Rechnungswesen vorgeschlagenen Nettoressourcenkonsumkonzept liegt als zentrale Rechnung die Ergebnisrechnung zugrunde. Ihr Saldo, differenziert in eine ordentliche und eine außerordentliche Komponente[246], stellt die wesentliche Defizitgröße dar, über die auch die Nettokreditaufnahme[247] gesteuert wird. Der Saldo der Ergebnisrechnung (Nettoressourcenersparnis oder -verzehr) als Gradmesser der künftigen finanziellen Lage der Gebietskörperschaft sollte daher dem Parlament bei der Haushaltsgesetzgebung als Planwert vorliegen bzw. zur Abstimmung kommen. Betrachtet man die oben vorgestellten Planrechnungen hinsichtlich ihres Planungsgegenstandes, so läßt sich feststellen, daß sowohl der Ansatz des GAO als einjährige Rechnung als auch die mehrperiodige Finanzplanung lediglich eine Erweiterung der finanzwirtschaftlichen Planrechnung (Haushaltsplan) darstellen und somit keinen sinnvollen Ansatz für eine konzeptgemäße Planungs- und Entscheidungsgrundlage bieten können. Einschränkend hinsichtlich des Finanzplanes ist auch festzuhalten, daß er in seiner jetzigen Form die voraussichtlichen Auswirkungen von Maßnahmen auf die zukünftige Liquiditätssituation der Gebietskörperschaft aufzeigen soll, wobei jedoch der möglichst zutreffenden Darstellung der zukünftigen Lage dadurch nicht entsprochen wird, daß Einheiten außerhalb des Budgetkreises größtenteils nicht einbezogen werden. Diese müßten zumindest in einen auf den Konsolidierungskreis erweiterten Finanzplan Eingang finden, um die zukünftigen Auswirkungen auch ihrer Transaktionen auf die wirtschaftliche Einheit der Gebietskörperschaft einkalkulieren zu können.

---

246 Vgl. Kap. 5.4.

247 Vgl. zur Höhe der Nettokreditaufnahme auch die Ausführungen zur Finanzrechnung.

Zur konzeptentsprechenden Planung erscheint daher vor allem die Anwendung von mit den betriebswirtschaftlichen Ansätzen vergleichbaren Planrechnungen geeignet.

Die eingangs gegen die Erstellung solcher Planbilanzen bzw. Planergebnisrechnungen vorgebrachten Einwände hinsichtlich des Konkurrenzschutzes und der mit der Unsicherheit der Planrechnungen verbundenen Manipulierbarkeit lassen sich zudem im öffentlichen Bereich nicht mehr aufrecht erhalten. Die genannten Argumente formulieren ja nicht etwa Schwierigkeiten der Erstellung solcher Rechnungen sondern nennen lediglich im Zusammenhang mit ihrer Publizierung auftretende Probleme. Während das Argument des Schutzes vor Wettbewerbern aufgrund der nicht gegebenen Konkurrenzsituation hier entfällt, kann auch der zweite Einwand durch den speziellen Charakter von Planrechnungen im öffentlichen Bereich entkräftet werden. Es handelt sich hier nicht – wie im privatwirtschaftlichen Bereich – um Vor*schau*rechnungen, sondern vielmehr um Vor*gabe*rechnungen. Die Plandaten beruhen eher auf politischen Programmen als auf Prognosen möglicher Zukunftsentwicklungen, so daß mit ihrem Eintreten mit großer Wahrscheinlichkeit gerechnet werden kann.

Im privatwirtschaftlichen Bereich haben die genannten Planungszwecke (z.B. Planung der zukünftigen Ausschüttungspolitik) einen eher auf der Planbilanz liegenden Schwerpunkt ergeben. In bezug auf den Meßzweck des hier betrachteten Nettoressourcenkonsumkonzeptes für das öffentliche Rechnungswesen stellt jedoch die Ergebnisrechnung die Hauptrechnung dar. Als sinnvolle Planrechnung ist demnach hier mindestens die Erstellung der Plan-Ergebnisrechnung zu fordern. Wenn das Parlament für den in dieser Rechnung ausgewiesenen Saldo die Verantwortung tragen soll, dann muß es auch die Möglichkeit haben, über **alle** diesen Saldo beeinflussenden Größen zu entscheiden (Kongruenz von Kompetenz und Verantwortung). Gemäß der in Kap. 5.4 dargestellten Ergebnisrechnung ist auch in der Planung in ordentliches und außerordentliches Ergebnis zu trennen. Zu bemerken ist, daß auch außerordentliche Positionen durchaus planbar sein können. Allerdings ist hier die Gefahr des Entstehens von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Erträgen besonders groß.

Nach dem konzeptionellen Ansatz beruht der Saldo der Ergebnisrechnung auf dem Konsolidierungskreis und nicht mehr nur auf dem Budgetkreis. Dementsprechend müßte auch die Plan-Ergebnisrechnung als "konsolidierte Rechnung" vorgelegt werden.

6.3 RECHNUNGSSYSTEM UND INTERNES RECHNUNGSWESEN

Die inhaltlichen Merkmale des Konzepts des öffentlichen Rechnungssystems sind abgeleitet worden aus der obersten Zwecksetzung der externen Rechnungslegung, dem Zweck des Schutzes vor Wohlfahrts- bzw. individuellen Vermögensverlusten durch Fehlentscheidungen der externen Adressaten (Öffentlichkeit bzw. Parlament). Um den Schutzzwecken gerecht zu werden, wurde das Konzept der Rechnungslegung so gestaltet, daß es den Rechnungsadressaten die Informationen liefert, die geeignet sind, die von ihnen zu treffenden Entscheidungen auf eine rationale Grundlage stellen. Neben den Kontroll- und Informationsbedürfnissen der externen Adressatengruppen stellt aber auch das Verwaltungsmanagement als interne Adressatengruppe besondere Informationsanforderungen an das Rechnungssystem. Zur Überprüfung von Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung im öffentlichen Bereich werden interne Informations- und Berichtssysteme benötigt. Dies umso mehr, da mit wachsender Zahl der öffentlichen Aufgaben und bei gleichzeitiger Mittelverknappung öffentlicher Haushalte als Entscheidungsgrundlage dienende Daten erforderlich sind: beispielsweise um Ausgabenkürzungen sachzielgerecht vornehmen zu können und damit von der bisherigen Praxis der inputorientierten pauschalen Mittelkürzungen abzugehen.

Den Überlegungen, welche Ausgestaltung nun ein internes Rechnungswesen im öffentlichen Bereich erfahren sollte, um Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns ermitteln bzw. steuern zu können, ist folgende, grundsätzliche Erwägung voranzustellen. Im

Gegensatz zum privatwirtschaftlichen Bereich weisen das externe (finanzielle) und interne Rechnungswesen im öffentlichen Bereich keine bzw. kaum Unterschiede auf. Grundsätzlich liegen dem internen Rechnungswesen dieselben Daten zugrunde, wie dem externen Rechnungswesen.

Unterschiede ergeben sich lediglich dadurch, daß die Daten für das interne Rechnungswesen in einer detaillierteren und an Managementaufgaben orientierten Form aufbereitet werden und dadurch, daß – ergänzend zu den finanziellen Daten – im internen Rechnungswesen auch nicht-finanzielle Leistungsdaten zur Anwendung kommen. Diese Grundannahmen sollen durch die folgende Darstellung näher erläutert werden. Dabei wird im folgenden von vier denkbaren Anwendungsbereichen[248] des internen Rechnungswesens im öffentlichen Bereich ausgegangen:

(1) Kalkulation von Gebühren und Abgaben,

(2) Stärkung des Kostenbewußtseins innerhalb der Verwaltung, z.B. durch Kostenaufstellungen für bislang "kostenlos" bezogene interne Leistungen,

(3) Bildung von Kostenverantwortungsbereichen und interne Vergleiche (intertemporär und zwischen Verwaltungsteilbereichen),

(4) Kontrolle von Zielerreichung und Wirtschaftlichkeit von Maßnahmen.

Nimmt man bei Punkt (1) – Gebühren- und Abgabenkalkulation – die Preiskalkulation der Privatwirtschaft als Vergleichsgrundlage, so zeigen sich Unterschiede des internen Rechnungswesens in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Bereich. Zweck des privatwirtschaftlichen internen Rechnungswesens, bzw. der Kostenrechnung ist es, die bei der Erstellung der einzelnen betrieblichen Leistungen entstandenen Selbstkosten zu ermitteln und daraus Produktionsprogrammentscheidungen im Sinne erfolgszieloptimaler Preis-Mengen-Kombinationen abzuleiten. Damit in der Kalkulation der gesamte durch die betriebliche Leistungserstellung hervorgerufene Werteverzehr, d.h. die Kosten berücksichtigt

---

248 Vgl. *Richter* 1988; der Bereich Investitionsentscheidungen als Spezialproblem bleibt hier außerhalb der Betrachtung.

wird/werden, bedarf es einer Kostenartenrechnung, mit deren Hilfe die Aufwandsdaten der Erfolgsrechnung in Kostendaten überführt werden. Nicht in die Kostenrechnung ein gehen dabei neutrale Aufwendungen (betriebsfremde, außerordentliche bzw. periodenfremde Aufwendungen). Die verbleibenden Zweckaufwendungen finden als Grundkosten Eingang in die Kostenrechnung. Hinzu kommen noch aufwandsungleiche Anders- und Zusatzkosten (kalkulatorische Abschreibungen, Miete, Wagnisse, Fremdkapitalzinsen, bzw. kalkulatorischer Unternehmerlohn und Eigenkapitalzinsen), für die aus rechtlichen Gründen kein (oder in anderer Höhe) Aufwandsposten gebildet werden durfte.

Absatzpolitische Entscheidungen und Gewinnüberlegungen der genannten Art spielen im öffentlichen Bereich nur in Teilbereichen eine Rolle (z.B. unter bestimmten Voraussetzungen bei den wirtschaftlichen Unternehmen der kommunalen Gebietskörperschaften[249]).

Der größte Teil der staatlichen Leistungen wird jedoch zu kostendeckenden Gebühren – im Fall der Verwaltungsgebühren auch unterhalb dieser Kostendeckungsgrenze – an die Bürger abgegeben. Aufgrund der Besonderheiten im öffentlichen Bereich erscheint es ausreichend, bei der Ermittlung von Kostendaten den durch die Leistungserstellung entstandenen ordentlichen Aufwand zugrunde zu legen. Mit folgenden Begründungen kann ein außerordentlicher Aufwand[250] außer acht gelassen werden, bzw. das Hinzurechnen kalkulatorischer Kosten unterbleiben:

Bei den außerordentlichen Aufwendungen handelt es sich um periodenfremde, nachverrechnete Aufwendungen (beispielsweise aufgrund von fehlgeschätzten planmäßigen Abschreibungen) bzw. um außergewöhnliche Aufwendungen (beispielsweise zur Beseitigung von Katastrophenfolgen), die sich durch mangelnde Planbarkeit und unregelmäßiges Auftreten kennzeichnen lassen.

Die ordentlichen Aufwendungen repräsentieren demnach den durch die gewöhnlichen staatlichen Aktivitäten in der Rechnungsperiode ent-

---

249 Vgl. z.B. § 9 Kommunalabgabengesetz Rheinland-Pfalz vom 5. Mai 1986.

250 Zur Definition vgl. Kap. 4.5.2.

standenen Ressourcenverbrauch und sind somit als ausreichend "normalisierte" Daten anzusehen.

Hinsichtlich der kalkulatorischen Kosten ist zu bemerken, daß durch ihren Ansatz im öffentlichen Bereich kein zusätzlicher Informationsnutzen zu erzielen wäre, bzw. daß dieses Vorgehen z.B. bei internen Verrechnungen zu unnötigen Kostenaufblähungen führen würde[251]: Im privatwirtschaftlichen externen Rechnungswesen richtet sich der Ansatz von Abschreibungen nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften.[252] Da die Höhe der so ermittelten Abschreibungen jedoch nicht dem tatsächlichen Nutzungsverlauf der Vermögensgegenstände entspricht, ergibt sich die Notwendigkeit, durch Verrechnung kalkulatorischer Abschreibungen im internen Rechnungswesen entsprechende Wertkorrekturen vorzunehmen. Im öffentlichen Bereich kann jedoch die Ermittlung kalkulatorischer Abschreibungen entfallen, da die genannten handels- und steuerrechtlichen Vorschriften hier entfallen und somit die Möglichkeit besteht, die Abschreibungen bereits im externen Rechnungswesen mit ihren "richtigen" Wertansätzen, d.h. entsprechend des tatsächlichen Nutzungsverlaufs der Vermögensgegenstände, zu verbuchen.[253] Auch der Ansatz von kalkulatorischen Zinsen ist entbehrlich. Bei der Berechnung der Zinskosten ist es ausreichend, näherungsweise die Aufwendungen für Fremdkapitalzinsen heranzuziehen, da die Gebietskörperschaften i.d.R. über kein Eigenkapital verfügen, für das eine entsprechende Verzinsung anzusetzen wäre. Kalkulatorische Wagnisse sind ergebniswirksam, sobald das Eintreten der von ihnen abgedeckten Risiken als ausreichend sicher gilt. Ist dies der Fall, so können diese Risiken aber bereits über das externe Rechnungswesen durch die Bildung entsprechender Rückstellungen abgesichert werden.

Im Ergebnis führen diese Überlegungen zu der Aussage, daß im öffentlichen Bereich eine spezielle Kostenartenrechnung entfallen kann, da sich aufgrund der speziellen Gegebenheiten (mit Ausnahme der erwähnten wirtschaftlichen Unternehmen) Ansatz- und Bewertungsunter-

---

251 Vgl. *Männel* 1988, S. 842.

252 Vgl. z.B. § 253, Abs. 3 HGB und § 71 EStG.

253 Vgl. dazu Kap. 4.6.2.

schiede zwischen externem und internem Rechnungswesen nicht zwingend ergeben. Es ergibt sich für die Soll-Konzeption des öffentlichen Rechnungswesens somit der Vorteil, daß die benötigten Kostendaten ohne weitere Zusatzrechnungen direkt aus der Ergebnisrechnung entnommen werden können. Mit der Erfassung ergebniswirksamer Vorgänge liefert das Konzept einen Datenpool, der für die Anwendungsbereiche des internen Rechnungswesens unmittelbar ausgewertet werden kann.

Für die unter Punkt (2) angesprochene interne Leistungsverrechnung ist es entscheidend, bislang "kostenlos" bezogene Leistungen von Verwaltungseinheiten bei der empfangenden Stelle als Aufwand anzusetzen bzw. der leistenden Stelle mit einem Verrechnungspreis zu vergüten, der dem durch die Erbringung der Leistung zusätzlich entstandenen Aufwand bei der leistenden Stelle entspricht. Ziel der internen Leistungsverrechnung ist es, den Wert intern empfangener Leistungen sichtbar zu machen und damit zu erreichen, daß bei Ge- bzw. Verbrauch kostenbewußter gehandelt wird, d.h. eine unkontrollierte Konsumtion verhindert wird.

Für die interne Leistungsverrechnung sowie für Vergleiche (intertemporär oder zwischen verschiedenen Verwaltungsbereichen; Punkt (3)) ist es notwendig, die zuvor ermittelten Kostendaten den Orten ihrer Entstehung zuzurechnen, d.h. eine Kostenstellenrechnung zu führen. Bei der konkreten Ausgestaltung der Kostenstellenrechnung kann auf vorhandene Verfahren der privatwirtschaftlichen Kostenrechnung zurückgegriffen werden:[254] In tabellarischer Form dient ein Betriebsabrechnungsbogen dazu, die nach Arten zeilenweise angeordneten Kostendaten spaltenweise auf die ausgewiesenen Entstehungsbereiche (Kostenstellen) zu verteilen. Die Verrechnung verwaltungsinterner Leistungen findet auf zweifache Weise Eingang in die Kostenstellenrechnung. Zum einen wird durch die Gliederung in Vorkostenstellen (d.h. Stellen, die nur intern, d.h. nicht unmittelbar für Dritte Leistungen erbringen, z.B. Fuhrparkleistungen) und Endkostenstellen (d.h. Stellen, die Leistungen zur Abgabe an Dritte erstellen) innerhalb eines Verwaltungsbereichs sicher-

254 Vgl. *Reichard* 1987, S. 305 ff.

gestellt, daß die auf Vorkostenstellen entstandenen Kosten möglichst verursachungsgerecht auf die Endkostenstellen weiterverrechnet werden. Mit Hilfe von geeigneten Rechenverfahren (z.B. Treppenverfahren oder mathematische Gleichungssysteme)[255] können dabei auch wechselseitige Leistungsbeziehungen berücksichtigt werden. Zum anderen finden die verwaltungsintern, jedoch von anderen Verwaltungsbereichen (Zentralämter, z.B. für die Personalverwaltung), empfangene Leistungen als Drittkosten für den betreffenden Verwaltungsbereich Eingang in die Kostenrechnung. Bezüglich der Kostenstellengliederung erscheint es sinnvoll, diese entsprechend der bestehenden Organisationsstruktur zu gestalten. Auf diese Weise entstehen echte Kostenverantwortungsbereiche im Sinne der Beeinflußbarkeit der Kostenhöhe durch die jeweilige Stelle.

Um über reine Kostenvergleiche hinaus auch den wirtschaftlichen Erfolg der Verwaltung beurteilen zu können (Kontrolle von Zielerreichung und Wirtschaftlichkeit von Maßnahmen, (4)), benötigt man den Kosten gegenüberstellbare Größen, die zur Messung der "Produktionsleistung" von Verwaltungen geeignet sind. Da in den meisten Fällen die nutzenorientierte Geldbewertung von Verwaltungsleistungen durch die Abnehmer fehlt, ist es notwendig, diese durch ein System von Mengen- **und** Qualitätsindikatoren (Kennzahlen) zu substituieren.[256] Anstelle der in der Privatwirtschaft üblichen dritten Stufe der Kostenrechnung, nämlich der Kosten**träger**rechnung und der damit verbundenen Erfolgsrechnung pro Abrechnungsperiode (Periodenerfolg), pro Leistungseinheit (Stückerfolg) oder pro einzeln durchgeführter Maßnahme (Maßnahmenerfolg z.B. einer Investition) tritt in der öffentlichen Verwaltung eine **Kennzahlen**rechnung.[257]

Bei der Gewinnung von Kennzahlen für Verwaltungsleistungen (Outputindikatoren) ist darauf zu achten, daß neben Indikatoren, die der

---

255 Zu den Verfahren vgl. z.B. *Kilger* 1987, S. 179 ff.

256 Vgl. *Mitschke* 1990, S. 99 ff.

257 Vgl. *Richter* 1988, S. 175 und *Männel* 1988, S. 848 u. S. 853..

Messung der Leistungsquantität dienen, auch Maßgrößen für die Qualitätsbeurteilung herangezogen werden.[258]

Von der Wahl der Indikatoren hängt die Güte der Abbildung staatlicher Leistungserstellung ab. Bei einer laufenden Ermittlung bzw. Quantifizierung staatlicher Leistungen ist den Anforderungen an Genauigkeit und Nachprüfbarkeit der Messung, aber auch ihrer Praktikabilität Rechnung zu tragen.

Sinnvoll sind hier Outputindikatoren, die intersubjektiv nachprüfbar und physisch meßbar sind.[259] Durch die Bereitstellung von Kennzahlen(-Systemen) kann das interne Rechnungswesen nicht nur zur Wirtschaftlichkeitsbeurteilung innerhalb eines Verwaltungsbereiches beitragen: bei einheitlich verwendeten Kennzahlen in Verwaltungsbereichen gleicher Aufgabenstruktur ergeben sich auch erweiterte Möglichkeiten des Effizienzvergleichs zwischen Verwaltungsbereichen.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß das Konzept des öffentlichen Rechnungssystems auch den Informationsanforderungen interner Adressaten, d.h. des Verwaltungsmanagements, genügt. Zur Informationsgewinnung sind keine eigenen Teilrechnungen notwendig, da bei der Auswertung für die unterschiedlichen Anwendungsgebiete des internen Rechnungswesens direkt auf den aufgrund systematischer Erfassung erfolgswirksamer Vorgänge entstandenen Datenpool des externen Rechnungswesens zurückgegriffen werden kann.

6.4 NATIONALES RECHNUNGSSYSTEM UND AUSLÄNDISCHE RECHNUNGSSYSTEME

Durch die Entwicklung des Konzeptes des staatlichen Rechnungswesens werden nicht nur Berührungspunkte mit dem Budgetierungssystem und dem internen Rechnungswesen sichtbar. Eine Umgestaltung des staatlichen Rechnungswesens in Deutschland sollte auch im internatio-

---

258 Vgl. z.B. *Männel* 1988, S. 181 f. sowie *Braun* 1987, S. 183 ff.

259 Vgl. *Mitschke* 1990, S. 103 f. sowie *Reding* 1981, S. 20 ff.

nalen Kontext gesehen werden: eine gewisse konvergente Entwicklung bzw. Harmonisierung des staatlichen Rechnungswesens erscheint aufgrund wachsender finanzieller und wirtschaftlicher Verflechtungen der Industrieländer untereinander geboten.

Fragen der internationalen Harmonisierung – verstanden als "process of increasing the compatibility of accounting practices by setting bounds to their degree of variation"[260] – sind im privatwirtschaftlichen Rechnungswesen nicht nur seit längerem Diskussionsthema; vielmehr sind hier bereits erste Schritte zur Vereinheitlichung gemacht worden. Dies betrifft z.B. im Bereich der EG die Umsetzung der 4., 7. und 8. EG-Richtlinie in nationales Recht. Hierbei handelte es sich um die mit der Existenz internationaler Kapitalmärkte und multinationaler Unternehmen erforderlich gewordene Rechtsangleichung des gesamten privaten Gesellschaftsrechts, d.h. von Schutzvorschriften entweder zugunsten der Gesellschaften oder zugunsten der mit einer Gesellschaft in Rechtsbeziehung stehenden Dritten.[261]

Demgegenüber befinden sich die Ansätze für die Harmonisierung des staatlichen Rechnungswesens – besonders im europäischen Raum – noch in den Anfängen[262]. Durch das künftige Zusammenwachsen der Europäischen Gemeinschaften zu einem einheitlichen Wirtschafts- und Währungsraum ergibt sich aber gerade hier die Notwendigkeit der Harmonisierung des staatlichen Rechnungswesens der einzelnen Mitgliedsländer. Dieses Harmonisierungserfordernis kann schon jetzt folgendermaßen begründet werden:[263]

- Zuverlässige und vergleichbare Informationen über die finanzielle Lage der Mitgliedsländer werden von ihnen selbst, zwischenstaatlichen Einrichtungen und übernational tätigen Organisationen sowie institutionellen Kreditgebern benötigt;

---

260 *Nobes* 1985, S. 331.

261 Vgl. *Beutler/Bieber u.a.* 1987, S. 396.

262 Vgl. im folgenden zu Stand und Perspektiven der internationalen Harmonisierung staatlicher Rechnungssysteme: *Lüder* 1989b.

263 Vgl. *Lüder* 1989b, S. 219 und *Lüder*, 1988, S. 97.

- Die Kommission muß die nach unterschiedlichen Rechnungssystemen erstellten Jahresabschlüsse der zwölf Mitgliedstaaten konsolidieren, um sich ein Gesamtbild über die finanzielle Lage der Gemeinschaft verschaffen zu können;
- Die Prüfungstätigkeit von Kommission und Europäischem Rechnungshof wird erleichtert.

Aktuelle Bedeutung gewinnen diese Begründungen vor dem Hintergrund der ersten Realisationsphase der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion (seit dem 1. Juli 1990). Für die Endphase wird neben einer einheitlichen Geldpolitik auch eine Koordinierung der Fiskalpolitik angestrebt.[264] Ziel ist es dabei, einen mittelfristigen finanzpolitischen Gesamtkurs festzulegen, was neben der Bestimmung von Umfang und Finanzierung des globalen Haushaltssaldos auch das Setzen von Obergrenzen für die Haushaltsdefizite der einzelnen Mitgliedsländer bedeutet. Da im gleichen Zug die Defizitfinanzierung über die nationalen Notenbanken ausgeschlossen sein soll, werden die Grenzen der Kreditfinanzierung öffentlicher Haushalte immer enger werden, womit die Notwendigkeit eines europäischen Finanzausgleichssystems sichtbar wird.

Weiterhin geplant sind weitreichende Übertragungen monetärer und wirtschaftlicher Entscheidungskompetenzen an Organe der Gemeinschaft[265].

Zur Bewältigung der anstehenden Aufgaben der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion bedarf es aussagefähiger vergleichbarer Datenwerte. Vor allem um bei der für die Abstimmung der nationalen Budget- und Finanzpolitiken erforderlichen Messung von Budget- und Rechnungssalden zu Größen vergleichbaren Aussagegehaltes zu gelan-

---

264 Vgl. ausführlich: Delors-Bericht sowie das Jahresgutachten 1989/1990 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, S. 39-41 u. S. 183-200.

265 Im monetären Bereich an den Rat des zu gründenden "Europäischen Zentralbanksystems" (EZBS) sowie im wirtschaftlichen Bereich an den EG-Ministerrat, vgl. Delors-Bericht, S. 23-28.

gen, wird die Harmonisierung der Budget- und Rechnungssysteme der EG-Mitgliedsländer immer wichtiger.

Bei den Bemühungen um eine solche Harmonisierung ist es notwendig, zum Zwecke der Angleichung der Systeme nicht ein spezielles nationales Rechnungssystem als internationalen Standard zu definieren, sondern vielmehr ein theoretisch fundiertes Konzept zu implementieren, welches die benötigten zuverlässigen Informationen über die finanzielle Lage der Mitgliedstaaten (z.B. über Brutto- und Nettoverschuldung, über die Schuldenstruktur sowie über die Deckung der ordentlichen Ausgaben durch ordentliche Einnahmen) liefern kann. Mit dem in den vorhergehenden Kapiteln entwickelten Konzept des öffentlichen Rechnungssystems liegt ein solcher, die Informationsbedürfnisse hinsichtlich Offenlegung, Transparenz und Lesbarkeit von Informationen über staatliches Finanzgebaren erfüllender Ansatz vor. Bei einer Umgestaltung des deutschen staatlichen Rechnungswesens gemäß diesem Konzept ist aber vor dem Hintergrund der Harmonisierungserfordernisse zunächst auch zu überprüfen, ob damit die gegenwärtige Vielfalt bestehender nationaler Rechnungssysteme lediglich vergrößert würde oder ob sich in anderen Industrieländern Entsprechungen der hier verfolgten Entwicklungsrichtung finden lassen. Der zweite Fall wäre als positiv zu bewerten, da sich die Übereinstimmung von Vorschlägen zur Fortentwicklung des staatlichen Rechnungswesens fördernd auf eine Harmonisierung auswirken könnten.

Zur Beantwortung dieser Frage sind die neueren Entwicklungen und Initiativen auf dem Gebiet des Rechnungswesens (vor allem in Nordamerika) und die bestehenden Ansätze zur Entwicklung übernationaler Richtlinien für das öffentliche Rechnungswesen und die dort jeweils verfolgten inhaltlichen Schwerpunkte heranzuziehen.[266] Zu nennen sind hier:

- Der für die Erarbeitung und Kodifizierung von öGoB für die U.S.-Bundesstaaten zuständige Governmental Accounting Standards Board (GASB). In seinem im Mai 1990 erlassenen Statement No. 11 zum Thema des Rechnungskonzeptes (measurement focus/basis

266 Vgl. im folgenden *Lüder* 1990a.

of accounting) wird die Messung des "interperiod equity" zum Zweck des öffentlichen Rechnungswesens erklärt. Dieses Meßobjekt soll angeben, "wether current-year revenues were sufficient to pay for current-year services".[267] Daraus wird ein Rechnungskonzept auf Ausgaben-Einnahmen-Basis mit der Ergebnisrechnung als dominanter Hauptrechnung abgeleitet.

- Das für den Erlaß von Richtlinien für die US-Bundesverwaltung zuständige General Accounting Office (GAO). Das GAO vertritt ein Rechnungskonzept mit der Vermögensrechnung als dominanter Hauptrechnung und dem Reinvermögen oder besser der (negativen) "Nettovermögensposition" (= Unterdeckung der Schulden durch das gesamte Vermögen) als Meßobjekt.[268] Dieses Rechnungskonzept liegt auch den von der U.S. Treasury veröffentlichten "Consolidated Financial Statements of the United States Government – Prototype"[269] zugrunde. Z.Zt. werden vor allem die Bestandteile der Vermögensseite diskutiert: hier ist eine "Aufwertung" durch den Ansatz von Investitionsbeträgen an andere Gebietskörperschaften und Private sowie die Aktivierung von Investitionen in das "Humanvermögen" (Investitionen im Bildungs- und Gesundheitssektor) im Gespräch.
- In Kanada hat das Public Sector Accounting and Auditing Committee (PSAAC) des Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) Zuständigkeit für die Erarbeitung und Kodifizierung von öGoB für alle kanadischen Gebietskörperschaften. Das CICA-PSAAC vertritt bislang ein Rechnungskonzept, dem als dominante Hauptrechnung die Vermögensrechnung zugrunde liegt und dessen Meßobjekt die Nettogesamtschulden bilden. Es gibt jedoch derzeit sowohl beim CICA-PSAAC als auch bei der kanadischen Bundesregierung Anzeichen dafür, daß diese Position mit dem Ziel revidiert wird, auch das Sachvermögen in die Vermögensrechnung auf-

---

267 GASB 1990, S. 3.

268 Vgl. *Office of the Auditor General of Canada/U.S. General Accounting Office* 1986.

269 Vgl. *U.S. Department of the Treasury* 1988.

zunehmen und damit zu einem Reinvermögenskonzept überzugehen[270] wie dies im übrigen schon seit einigen Jahren vom Auditor General of Canada vorgeschlagen wird.[271]

- Auf übernationaler Ebene das Public Sector Committee (PSC) der International Federation of Accountants (IFAC), welches 1986 u.a. mit dem Ziel gegründet wurde, "public sector accounting and auditing guidelines" für die weltweite Anwendung zu erarbeiten. Aus den beiden im Entwurf vorliegenden IFAC-PSC-Monographien "Financial Reporting by National Governments" und "Elements of Financial Statements of Public Sector Entities" ergibt sich eine Präferenz des IFAC-PSC für ein Rechnungskonzept mit dem Reinvermögen als Meßobjekt.[272]
- Ebenfalls auf übernationaler Ebene ist seit 1989 das (1984 gegründete)*Committee on Accounting Standards* (CAS) der International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) aktiv geworden. Seine Aufgabe besteht im Unterschied zum IFAC-PSC nicht in der Standard-Setzung, sondern in der Erarbeitung von INTOSAI-Positionen zu Problemen des öffentlichen Rechnungswesens.[273] Wenn man jedoch bedenkt, daß auch die IFAC-PSC-Richtlinien nur "Empfehlungscharakter" haben, läßt dies nicht auf aufgabenbestimmt unterschiedliche Wirkungsmöglichkeiten beider Institutionen schließen. Obgleich eine Studie zum Rechnungskonzept

---

270 In einer CICA-PSAAC-Studie "Local Government Finanial Statements – Objectives and General Principles" und in einer vom CICA-PSAAC veranlaßten Untersuchung "Accounting and Reporting for Physical Assets by Governments" wird diese Einbeziehung eindeutig empfohlen. Auch die kanadische Bundesregierung erwägt die Aufnahme des Sachvermögens in die Vermögensrechnung. Nachdem in der Vergangenheit zunächst die Schulden sukzessive in die Vermögensrechnung eingestellt wurden, dient nun die Aktivierung des Sachvermögens aus Sicht der Exekutive und der Legislative in erster Linie der "Bilanzverbesserung".

271 Vgl. *Office of the Auditor General of Canada/U.S. General Accounting Office* 1985.

272 Vgl. insbesondere IFAC-PSC 1990, S. 20 f.

273 Vgl. INTOSAI-PSC 1989, Statement 1, Nr. 10.

(basis of accounting) noch auf der Agenda des INTOSAI-CAS steht[274], finden sich in den im Entwurf vorliegenden Statements 2 und 3 bereits Hinweise, die auf eine Präferierung des Reinvermögens als Meßobjekt hindeuten.[275]

Bei Betrachtung der vorliegenden Ansätze zur Weiterentwicklung des staatlichen Rechnungswesens im ausländischen bzw. übernationalen Bereich läßt sich insgesamt eine Tendenz zur Einführung eines Rechnungswesens auf der Grundlage von Rechnungskonzepten beobachten, die (bei eher dynamischer Betrachtungsweise) dem Nettoressourcenkonsumkonzept nahe kommen bzw. (bei eher statischer Betrachtungsweise) auf dem Reinvermögenskonzept ähnlichen Grundlagen basieren. Eine Umgestaltung des staatlichen Rechnungswesens in Deutschland nach dem oben entwickelten Konzept würde demnach mit der Zielrichtung der ausländischen und übernationalen Aktivitäten übereinstimmen und somit einen Beitrag zur internationalen Harmonisierung des staatlichen Rechnungswesens liefern.

Im Hinblick auf die zukünftig wichtiger werdende Annäherung der EG-Mitgliedstaaten könnte das vorgeschlagene Konzept ebenfalls als Grundgerüst für eine EG-weite Harmonisierung dienen. Für ein solches Harmonisierungsvorhaben bestehen innerhalb der EG bereits einige das Gelingen begünstigende Bedingungen.[276]

Bei den Mitgliedsstaaten handelt es sich um eine zahlenmäßig überschaubare und hinsichtlich der sozio-ökonomischen Rahmenbedingungen relativ homogene Ländergruppe. Zudem existiert hier eine mit übernationalen Befugnissen ausgestattete Staaten-Gemeinschaft, was die Verleihung von formalen Einflußmöglichkeiten an ein mit der Harmonisierung betrautes Organ erleichtert, womit sich auch die Durchsetzungsmöglichkeiten entwickelter Harmonisierungsvorschläge verbessern.

---

274 Vgl. INTOSAI-PSC 1989, Statement 1, Nr. 15.

275 Vgl. insbesondere INTOSAI-PSC 1990, Statement 3, Nr. 22 "... an accrual accounting basis, that would provide information about both acquisition and use of financial and physical resources, would seem preferable to the cash accounting basis ...".

276 Vgl. *Lüder* 1989b, S. 222 f.

Möglicherweise (was anhand der Artikel 100 und 235 des EWG-Vertrages zu prüfen wäre) besteht mit den Richtlinien bereits ein geeignetes Instrument zur Umsetzung von Harmonisierungskonzepten in nationales Recht der Mitgliedsstaaten.

Hierbei spielt generell der Grad der Verrechtlichung des jeweiligen nationalen staatlichen Rechnungswesens eine bedeutende Rolle. Die Umsetzung eines neuen Konzepts erweist sich im allgemeinen als umso schwieriger, je höher sich die gesetzliche Regelungsdichte für das staatliche Rechnungswesen erweist, da in diesem Fall auch bei geringfügigen Änderungen mit Durchsetzungsschwierigkeiten bzw. einem hohem Änderungsaufwand zu rechnen ist. Diese Schwierigkeiten vervielfachen sich, wenn solche Änderungen in einem föderativen Staat mit vereinheitlichten Rechnungsvorschriften auf zentral- und einzelstaatlicher Ebene vollzogen werden sollen. In solchen Fällen könnte eine zentrale nationale Organisation, in deren Händen die Zuständigkeit für die Ausgestaltung des staatlichen Rechnungswesen liegt[277], als Katalysator auch für die intranationale Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens dienen.

Zusammenfassend bleibt hier festzustellen, daß die Notwendigkeit der internationalen Harmonisierung des staatlichen Rechnungswesens mit der Zunahme von zwischenstaatlichen wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtungen wächst, was im besonderen Maße für den Wirtschaftsraum der EG gilt. Das hier vorgeschlagene Konzept bietet mit seinen grundsätzlichen Überlegungen zu Rechnungskonzepten, Rechnungslegungskreis und Konsolidierungskonzept erste Ausgangspunkte für die Erarbeitung eines Harmonisierungskonzepts, dessen Durchsetzung sich – aufgrund der genannten besonderen Reahmenbedingungen des wirtschaftlichen und monetären Zusammenwachsen der Europäischen Gemeinschaft – als chancenreich darstellt. Weiterhin hat die gemeinsame Zielrichtung der beschriebenen ausländischen und übernationalen Aktivitäten gezeigt, daß das hier vorgeschlagene Konzept auch über den begrenzten Raum der europäischen Region hinaus einen Beitrag zur internationalen Harmonisierung darstellt.

---

277 Entsprechend etwa dem kanadischen CICA-PSAAC.

6.5 ZWISCHENERGEBNIS

Die vorhergehenden Ausführungen haben gezeigt, daß ein neuartiges Konzept staatlichen Rechnungswesens nicht nur Auswirkungen auf den Bereich der externen Rechnungslegung hat, sondern auch auf benachbarte Randgebiete ausstrahlt.

Diese Schnittstellenbereiche seien hier noch einmal zusammengefaßt aufgeführt:

- Die zunehmende Verknappung staatlicher Ressourcen erfordert nicht nur eine Rechnungslegung über die finanzielle Gesamtlage einer Gebietskörperschaft für abgeschlossene Perioden. Zur Entscheidungsfindung im Haushaltsprozeß benötigt das Parlament Zukunftsdaten, die über den bisherigen Haushaltsplan hinausgehen. Ihm sollten daher konzeptgemäßge Planrechnungen zur Abstimmung vorliegen, die mindestens eine Plan-Ergebnisrechnung in konsolidierter Form umfassen.
- In bezug auf das staatliche interne Rechnungswesen werden durch das Konzept externen staatlichen Rechnungswesens wichtige Grundlagen geschaffen. Mit der vollständigen Aufwandserfassung besteht auch im öffentlichen Bereich die Möglichkeit, auf einen wohlgeordneten Datenpool zurückzugreifen, der den Aufbau einer systematischen (d.h. laufenden) Kostenrechnung und Wirtschaftlichkeitskontrolle ermöglicht.
- Die hier geleisteten grundsätzlichen Überlegungen zum staatlichen externen Rechnungswesen sind zudem geeignet, den sich im Zuge zunehmender internationaler wirtschaftlicher und finanzieller Verflechtungen als notwendig erwiesenden Harmonisierungsvorhaben staatlichen Rechnungswesens Anregungen für konzeptionelle Entwicklungen zu geben.

7. VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE IMPLEMENTIERUNG IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

7.1 VORBEMERKUNG

Das Ziel des nun folgenden Abschnittes ist es, zu überprüfen, welche formalen Rahmenbedingungen erfüllt sein müssen, um die entwickelte Konzeption des externen staatlichen Rechnungswesens im konkreten Fall der Bundesrepublik Deutschland einsetzen zu können.

Im wesentlichen handelt es sich dabei um die Frage, ob und welche rechtlichen Regelungen, d.h. sowohl im Gesetzesbereich als auch bei den Verwaltungsvorschriften, eine Änderung erfahren müßten, um die Implementierung des Konzeptes zu ermöglichen.

Weiterhin soll ermittelt werden, welche Daten für eine erstmalige Erstellung des staatlichen Jahresabschlusses (bzw. besonders für die staatliche Vermögensrechnung) benötigt werden, ob diese evtl. neu erhoben werden müssen oder aus bereits vorhandenen Datensammlungen zusammengetragen werden können.

Darüber hinaus werden auch mit einer Umsetzung verbundene technische Fragestellungen berührt, so die Umstellung der Buchführung auf das doppische System, der Einsatz geeigneter DV-Systeme sowie sich daraus ergebende Anforderungen an das Personal.

Vor der Betrachtung einzelner mit der Implementierung des Konzeptes verbundener Fragestellungen erscheint es an dieser Stelle jedoch sinnvoll, zunächst die grundsätzlich möglichen Umsetzungsstrategien des konzeptionellen Ansatzes darzustellen. Unterschieden werden sollen hier zwei Strategien zur Implementation: zum einen ein an der Rechnungslegung ansetzender, als "top-down" bezeichneter Ansatz und zum anderen ein sogenannter "bottom-up"-Ansatz, dessen Ansatzpunkt bei dem Buchführungssystem liegt.

Die erste Umsetzungsstrategie (top-down-Ansatz) ist vergleichbar mit dem Verfahren der Abstimmung zwischen gesetzlich geforderter Rechnungslegung und der Rechnungslegung nach den GAAP-Prinzipien (Reconciliation)[278], wie sie in den U.S.-Bundesstaaten vorgenommen wird. Bei (zunächst) unverändertem Rechnungssystem wird die Rechnungslegung nach dem Nettoressourcenkonsumkonzept durch die Konversion der vorliegenden Outputdaten und ergänzende Nebenaufzeichnungen ermöglicht. Die Einzelschritte zur Erstellung eines konzeptgemäßen Abschlusses und zur sukzessiven Anpassung des gesammten Rechnungssystems sind nach dem top-down-Ansatz folgende:

- das bestehende zahlungsorientierte Buchführungssystem wird (zunächst) belassen, es werden jedoch parallel Nebenaufzeichnungen für die Vorgänge geführt, die ergebnis- bzw. vermögenswirksam sind;
- es ist ein konzeptgemäßer Konsolidierungskreis zu definieren[279];
- die Outputdaten des Buchführungssystems sowie der Nebenaufzeichnungen sind auf den Abschluß nach dem Nettoressourcenkonsumkonzept abzustimmen, hinzuzufügen sind hierbei auch nichtzahlungswirksame Transaktionen, die im Rahmen der Abschlußerstellung einmalig verbucht werden;
- während einer Umstellungsphase, in der – wie oben dargestellt – das bisherige Buchführungssystem beibehalten wird, sind die rechtlichen Voraussetzungen für eine konzeptgemäßige Gesamtumstellung des Rechnungssystems zu schaffen sowie die Umstellung der Buchführung[280] zu leisten.

Bei der zweiten Umsetzungsstrategie (bottom-up-Ansatz) wird – ausgehend von der Umgestaltung des Buchführungssystems – eine gänzlich andere Verfahrensrichtung gewählt. Bevor erstmals eine Rech-

---

278 Vgl. z.B. *Bailey* 1987, S. 6.11 ff., *Freeman/Shoulders/Lynn* 1988, S. 388 ff., *Lüder* u.a., 1989, Bd. 1, S. 196 f.

279 Vgl. Kap. 5.2.

280 Entsprechend der Darstellung in Kap. 4.7.1.

nungslegung dem Konzept entsprechend erfolgt, sind zunächst folgende Teilziele zu verwirklichen:

- Schaffung der rechtlichen Voraussetzungen zur Implementation des Konzeptes;
- Entwurf des Kontenplans, der neben den bisher geführten Haushaltskonten auch einen weiteren Kontenkreis mit Bestandskonten und Ergebniskonten umfaßt;
- Umstellung der Buchführung und Verbuchung von zahlungswirksamen Transaktionen sowohl auf den Haushalts- bzw. Budgetkonten als auch innerhalb des zweiten Kontenkreises, auf den Bestands- oder Ergebniskonten;
- Periodisierung von Zahlungen entsprechend ihrer zeitlichen Zugehörigkeit zu Abrechnungsperioden;
- Erfassung von nicht-zahlungswirksamen Transaktionen;
- Definition des Konsolidierungskreises und gegebenenfalls konzeptgemäße Umstellung des Rechnungssystems der zum Konsolidierungskreis gehörenden Einheiten.

Erst nachdem die genannten Einzelschritte geleistet sind, d. h. das neue Rechnungssystem vollständig eingeführt ist, erfolgt die erstmalige Rechnungslegung nach dem Nettoressourcenkonsumkonzept. Im Hinblick auf die jeweilige Vorteilhaftigkeit beider Systeme wird hier der ersten Umsetzungsstrategie der Vorzug gegeben. Diese Entscheidung gründet sich hauptsächlich auf folgende Überlegungen:

Während bei der zweiten Strategie, also der konzeptgemäßen Rechnungslegung erst nach erfolgter vollständiger Umstellung des gesamten Rechnungssystems, u.U. eine große Zeitspanne vergeht, bis die Informationen einer verbesserten Rechnungslegung genutzt werden können, besteht bei der ersten Strategie bereits von Anfang an die Möglichkeit, auf die Informationen einer (annähernd) konzeptgemäßen Rechnung zuzugreifen. Zudem erscheint die Umstellung auf ein neues Rechnungssystem mit Hilfe einer vorgeschalteten Umsetzungsphase, in der sowohl das bestehende Rechnungssystem weitergeführt wird als auch dazu parallel die Komponenten des neuen Systems sukzessive eingeführt werden,

für alle von der Umstellung Betroffenen problemloser zu sein, da somit genügend Zeit für einen Prozeß des Umdenkens und der Aneignung der neuen Techniken bzw. Begrifflichkeiten gewährleistet ist. Im Gegensatz zur Reform des Kassenwesens des Bundes, deren Ziele nach über 20 Jahren noch nicht vollständig erreicht worden sind, könnte ein solches sukzessives Vorgehen eher zu einem Umsetzungserfolg führen. Auf einzelne, die Umsetzungsstrategie betreffende Aspekte wird noch innerhalb der Punkte 7.3 und 7.4 eingegangen.

7.2 HAUSHALTSRECHTLICHE VORAUSSETZUNGEN

Während bereits oben[281] die verfassungsrechtliche Verankerung eines allgemeinen Informationsanspruchs der Adressaten staatlicher Rechnungslegung festgestellt werden konnte, soll hier untersucht werden, welche rechtlichen Einzelvorschriften gegeben sein müßten, um den konzeptionellen Ansatz staatlicher Rechnungslegung in seiner konkreten inhaltlichen Ausgestaltung in die Praxis umsetzen zu können.[282] Dabei ist zunächst festzuhalten, welche Rechtsvorschriften bislang welche Inhalte des staatlichen Rechnungswesens der Bundesrepublik Deutschland regeln. Der aus den allgemeinen Zwecken staatlicher Rechnungslegung in Form konkreter Abbildungsregeln abgeleitete konzeptionelle Ansatz wird nachfolgend mit den bestehenden Rechtsvorschriften in Beziehung gesetzt, um inhaltliche Änderungs- oder Ergänzungsnotwendigkeiten aufzeigen zu können.

(1) Bestehende rechtliche Regelungen:

Das staatliche Rechnungswesen der Bundesrepublik Deutschland, d.h. der Haushaltsprozeß einschließlich Rechnungslegung und Prüfung besteht aus den Phasen[283]:

---

281 Vgl. Kap. 2.2 und 2.3 sowie *Otte* 1990, S. 44-47.

282 Die Betrachtung beschränkt sich auf die Umsetzung des Konzeptes auf der Bundesebene der Bundesrepublik Deutschland.

283 Vgl. *Piduch*, Einführung, S. 20 f.

1. Aufstellung des Haushaltsplans und eines mehrjährigen Finanzplans sowie gesetzliche Feststellung des Haushaltsplans;
2. Ausführung des Haushaltsplans;
3. Rechnungslegung durch Aufstellung der Jahresrechnung und deren Vorlage an das Parlament;
4. Finanzkontrolle durch einen unabhängigen Rechnungshof;
5. parlamentarische Rechnungsprüfung und Entlastung der Regierung.

Die wesentlichen rechtlichen Grundlagen für dieses Rechnungswesen beinhalten die folgenden Rechtsbestimmungen[284]:

- Die grundsätzlichen Bestimmungen für das Rechnungswesen der Bundesrepublik Deutschland finden sich in der Finanzverfassung (Grundgesetz, Abschnitt X. Das Finanzwesen). Genannt seien hier besonders:
  Art. 109 (1), der die Unabhängigkeit der Haushaltswirtschaft der Länder vom Bund bestimmt.
  Art. 110 (1), der die Einstellung "aller Einnahmen und Ausgaben des Bundes" bzw. bei Sondervermögen und Bundesbetrieben der Zuführungen und Ablieferungen in den Haushaltsplan vorschreibt und das Haushaltsausgleichsgebot enthält.
  Art. 114 (1), der generalklauselartig die umfassende Rechenschaft "über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden" als Grundlage für die Entlastungsentscheidung des Parlaments bestimmt.[285]
  Art. 114 (2) des Grundgesetzes enthält die Vorschrift, "die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung" ist durch einen unabhängigen Bundesrechnungshof zu prüfen.[286]

---

284 Vgl. hierzu Kap. 1.1 sowie *Otte* 1990, S. 62 ff. und *Lüder* 1989a, S. 1006 f.

285 Die Verfassungen der Bundesländer enthalten im wesentlichen gleichlautende Bestimmungen, so z.B. Art. 86 LV/NW.

286 Vgl. auch Kap. 5.4.

Art. 115 GG bindet die maximale Höhe der Nettokreditaufnahme an die Summe der im Haushaltsplan des betreffenden Jahres veranschlagten Investionsausgaben, wobei Ausnahmen lediglich "zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts" zugelassen sind.

- Die weit gefaßten Formulierungen des Grundgesetzes werden durch spezialgesetzliche Vorschriften des Haushaltsrechts und diese ergänzende Verwaltungsvorschriften konkretisiert, bzw. z.T. eingeengt. Die das staatliche Rechnungswesen im einzelnen normierenden gesetzlichen Bestimmungen sind das Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG v. 19.8.1969) und die Bundeshaushaltsordnung (BHO v. 19.8.1969)[287]. Aufgrund der vorläufigen Verwaltungsvorschriften zu § 119 der Bundeshaushaltsordnung (Vorl. VV-BHO) finden auch Teile der Wirtschaftsbestimmungen für die Reichsbehörden (RWB v. 11.2.1929), die Bestimmungen der Reichskassenordnung (RKO v. 6.8.1927), die Rechnungslegungsordnung für das Reich (RRO v. 3.7.1929) und die Buchführungs- und Rechnungslegungsordnung für das Vermögen und die Schulden des Bundes (VBRO v. 16.3.1953) Anwendung. Art. 114 (2) GG wird durch das Bundesrechnungshofgesetz (BRHG v. 11.7.1985) ausgeführt. Neben den genannten Vorschriften sind bei Aufstellung und Vollzug des Haushalts die Bestimmungen des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG v. 8.6.1967) zu beachten.

Den Phasen des Rechnungskreislaufs zugeordnet ergeben sich drei inhaltlich wesentliche Schwerpunkte, die durch die genannten Rechtsbestimmungen geregelt werden.

1. Fragen des Haushaltsplans, bzw. seiner Aufstellung (Art. 110 GG, §§ 1-18 HGrG und §§ 1-33 BHO) und der Ausführung (§§ 19-31 HGrG und §§ 34-65 BHO);
2. Zahlung, Buchführung und Rechnungslegung (Art. 114 (1) GG, §§ 32-41, 57 HGrG und §§ 70-87 BHO) und

---

287 Für die Länder die entsprechenden Landeshaushaltsordnungen (LHO).

3. die Finanzkontrolle und Rechnungsprüfung (Art. 114 (2) GG, §§ 42-47 HGrG und §§ 66-69, 88-104 BHO).

Insgesamt richten sich die vorhandenen rechtlichen Bestimmungen auf die Regelung eines rein zahlungsorientierten Rechnungswesens, bzw. auf einen Jahresabschluß, dessen Schwerpunkt auf der Budgetkontrolle liegt.

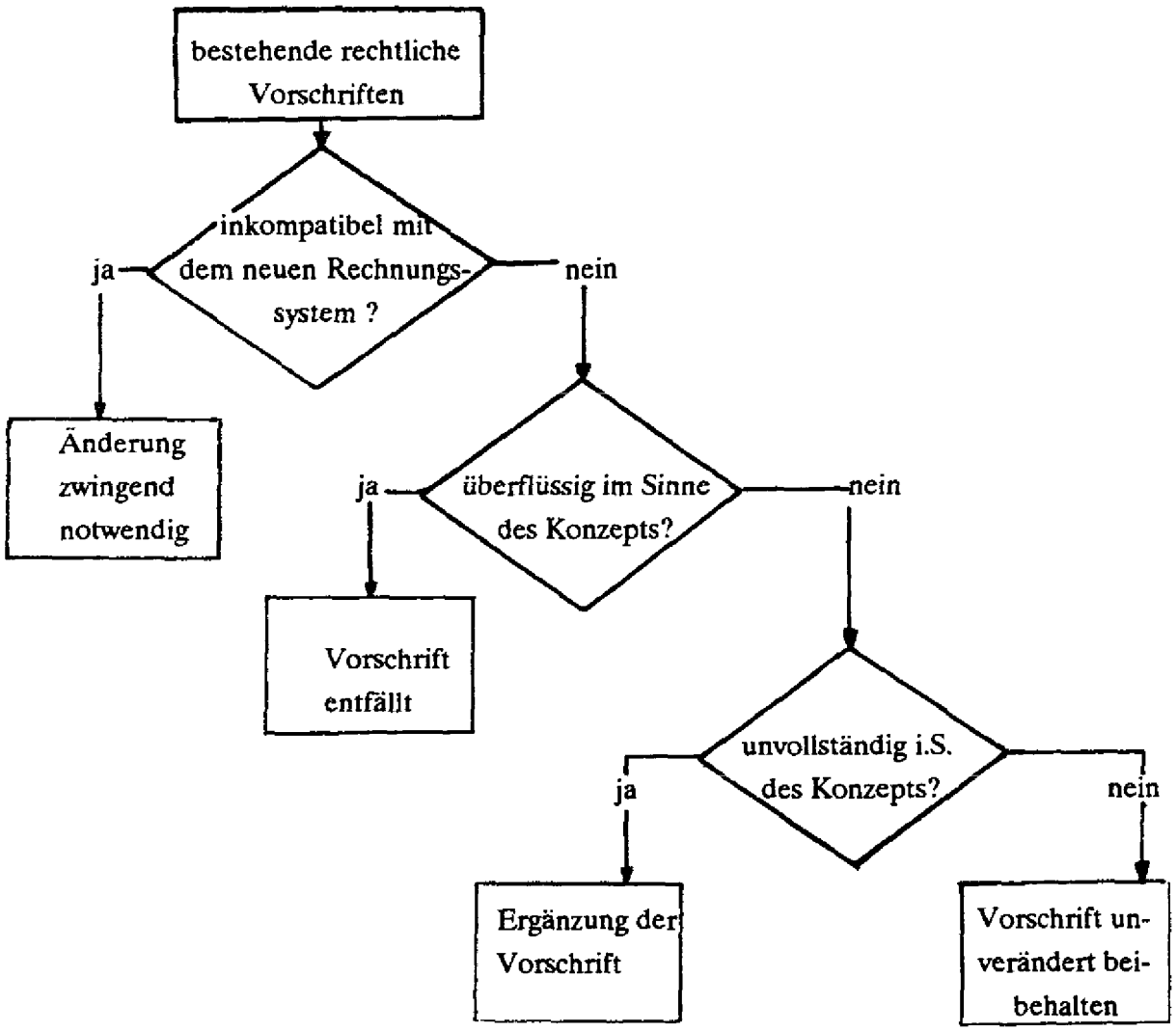
(2) Rechtliche Rahmenbedingungen für die Implementation des konzeptionellen Ansatzes:

Als Meßobjekt des hier vorgeschlagenen Konzepts staatlichen externen Rechnungswesen wurde ein "interperiod equity"[288] definiert. Ziel ist es, den Nettoressourcenkonsum abzubilden, d. h. darzustellen inwieweit "ordentlichem" Ressourcenkonsum einer Periode "ordentliche" Erträge gegenüberstehen, bzw. ob das Reinvermögen in der Periode vermehrt oder verringert wurde. Zur Erreichung dieses Ziels sind zusätzlich zur bestehenden Haushaltsrechnung Ergebnis-, Vermögens- und Finanzrechnung notwendige Bestandteile eines konzeptgemäßen Rechnungswesens, die jedoch im derzeit praktizierten Rechnungswesen Deutschlands nicht oder nur (im Fall der Vermögensrechnung) unvollständig vorhanden sind. Zu prüfen ist nun, ob die rechtlichen Rahmenbedingungen des bisherigen Rechnungswesens Deutschlands einer Implementation des Rechnungswesens nach dem Nettoressourcenkonsumkonzept entgegen stehen und demzufolge änderungs- oder mindestens ergänzungsbedürftig sind. Bei der Prüfung der einzelnen Vorschriften des bisherigen Rechnungswesens im Zusammenhang mit der Umstellung auf das neue Rechnungssystem kann dabei nach folgendem Schema verfahren werden:

---

288 Vgl. Kap. 4.5.

Abb. 11: Schema zur Überprüfung bestehender haushaltsrechtlicher Regelungen auf ihre Kompatibilität mit dem neuen Rechnungssystem



Während die verfassungsrechtlichen Bestimmungen einen Rahmen abstecken, der für die Implementation des Konzepts ausreichend ist, machen jedoch Rechnungsziel und Struktur des konzeptionellen Ansatzes Änderungen und Ergänzungen im Bereich der einfachgesetzlichen Regelungen und der Verwaltungsvorschriften notwendig.

Jedoch sind die unter (1) genannten inhaltlichen Schwerpunkte des Rechnungswesens von den Änderungen/Ergänzungen unterschiedlich stark betroffen:

Fragen des Haushaltsplans:

Die bisherigen gesetzlichen Vorschriften enthalten nur für eine Planrechnung, den Haushaltsplan, Bestimmungen. Diese können auch nach dem neuen Rechnungskonzept zum großen Teil beibehalten werden (§§ 1-16 und 18-31 HGrG, §§ 1-10a, 12-24, 26, 27 und 31-33 BHO). Eine Ergänzung müssen jedoch einige Vorschriften (§§ 11 und 28-30 BHO) erfahren, um die Erstellung einer konzeptgemäßen Plan-**Ergebnis**rechnung gesetzlich zu verankern. Zwingend geändert werden muß in diesem Zusammenhang auch der § 25 BHO (bzw. § 17 HGrG). Für das bisherige Rechnungswesen wird als die zentrale Saldogröße (Überschuß/ Fehlbetrag) das kassenmäßige Jahresergebnis definiert (Unterschiedsbetrag zwischen den tatsächlich zugeflossenen Einnahmen und den tatsächlich geleisteten Ausgaben).

Nach dem hier vorgeschlagenen Konzept ist die zentrale Saldogröße jedoch der Saldo der Ergebnisrechnung, der demzufolge – differenziert in ordentliches und außerordentliches Ergebnis – Eingang in die Bestimmungen zum Rechnungswesen finden muß.

Dehnt man die mittelfristige Finanzplanung[289] auf die Einheiten des Konsolidierungskreises aus, so sind auch die Regelungen der §§ 50-52 HGrG entsprechend zu ergänzen. Die im wesentlichen die Ausführungen des Haushaltsplans betreffenden Vorschriften der BHO (§§ 34-65) können unverändert bleiben.

Zahlung, Buchführung und Rechnungslegung:

In diesen Bereichen sind Änderungen und Ergänzungen des bestehenden Rechts in größerem Umfang erforderlich. Aufgrund des unterschiedlichen Ausmaßes notwendiger Änderungen ist in die Bereiche Zahlung und Buchführung auf der einen Seite und Rechnungslegung auf der anderen Seite zu trennen. Im ersten Fall handelt es sich um notwendig werdende Vorschriftenänderungen technischer Art, die sich vornehmlich aus der Umstellung auf den doppischen Buchungsstil[290] erge-

289 Vgl. Kap. 6.2.

290 Vgl. Kap. 4.7 und 7.4.

ben, während es sich im zweiten Fall um inhaltliche Änderungen, die aus den Informationsanforderungen des Konzepts erwachsen, handelt.

Im Bereich der Zahlung bleibt die Bestimmung der Trennung von Anordnung und Zahlung bestehen (§ 32 HGrG bzw. §§ 70, 77-79 BHO). Im Bereich der Buchführung können die Regelungen zur Belegpflicht (§ 75 BHO) und zur Buchführung bei Bundesbetrieben (§ 74 BHO) unverändert bleiben. Ergänzungen sind dagegen notwendig hinsichtlich der Buchungspflicht von Geschäftsvorfällen (§ 33 HGrG und § 71 BHO). Die bislang nur Zahlungen betreffenden Bestimmungen sind zu ergänzen um die Buchungspflicht für vermögens- und ergebniswirksame Vorgänge. Erweitert werden muß auch die Regelung über die Vermögensbuchführung und ihre Verbindung mit der Zahlungsrechnung (§ 35 HGrG u. § 73 BHO). Hier sind die Bestimmungen so zu erweitern, daß ein Vollverbund der Vermögens- und Ergebnisrechnung sowie der Haushaltsrechnung vorgeschrieben wird. Die Regelungen von Einzelvorschriften zur technischen Ausgestaltung des Buchungsverbundes[291] können dabei auch außerhalb der BHO geregelt werden, z.B. in einer Buchführungs- und Rechnungslegungsordnung für das Vermögen des Bundes. Die bestehende VBRO[292] müßte zu diesem Zweck entsprechend geändert werden.

Als weitere, nicht mit dem zu implementierenden Rechnungskonzept kompatible Regelung im Bereich der Buchführung ist die jetzige Bestimmung zur "Buchung nach Haushaltsjahren" zu nennen (§ 34 HGrG bzw. § 72 BHO). Die Regelung ist dem Konzept entsprechend so zu formulieren, daß die Verbuchung der Zahlungen zum Zahlungszeitpunkt zu erfolgen hat. Damit entfällt das nachträgliche Verbuchen von Zahlungen für das abgelaufene Haushaltsjahr bzw. ihr Vortrag für das

---

291 Vgl. dazu Kap. 4.7.1. Beispielsweise sind dies Regelungen folgender Art: Doppisches System für die Vermögens- und Ergebnisrechnung sowie einfache Buchführung oder doppelte Rechentechnik (Mehrphasenbuchführung) für die Haushaltsrechnung; Begriffsabgrenzungen z.B. von Ein-/Auszahlung, Einnahme/Ausgabe und Aufwand/Ertrag; Formulierung eines Kontenrahmens.

292 Buchführungs- und Rechnungslegungesordnung für das Vermögen des Bundes (VBRO) vom 16. März 1953.

kommende Haushaltsjahr. Notwendige Periodisierungen werden nunmehr zum Zeitpunkt der Abschlußerstellung in Form der zeitlichen Ergebnisabgrenzung und der Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten[293] durchgeführt.[294] Von den Regelungen des HGrG und des BHO für den Bereich der Buchführung ist außerdem noch die Bestimmung über den Abschluß der Bücher (§ 36 HGrG bzw. § 76 BHO) präziser zu formulieren und zwar in der Weise, daß für jede Rechnungsperiode ein gleichbleibender Zeitraum definiert wird. § 74 BHO (Buchführung bei Bundesbetrieben) kann unverändert bestehen bleiben.

Auch im **Bereich der Rechnungslegung** richten sich die bestehenden Regelungen (§§ 80-87 BHO und 37-41 HGrG) auf ein zahlungsorientiertes Rechnungswesen, bzw. auf einen Jahresabschluß mit Schwerpunkt Haushaltsrechnung. Der Umsetzung des Konzepts stehen daher die vorhandenen rechtlichen Bestimmungen im Bereich der Rechnungslegung größtenteils entgegen. Zur Implementation eines konzeptgemäßen Rechnungswesens als verbundenes System von Haushaltsrechnung sowie Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung ist für die Rechnungslegung die rechtliche Regelung mindestens folgender Gesichtspunkte erforderlich:

- Als Generalklausel ist eine gesetzliche Bestimmung zu schaffen, die festlegt, daß die Rechnungslegung nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungsführung und Rechnungslegung im öffentlichen Bereich (öGoB) zu erfolgen hat. Auf der Ebene der gesetzlichen Kodifizierung sollten auch die Bestandteile des Rechnungssystems und des Gesamt-Jahresabschlusses, das sind die Teilrechnungen (Haushaltsrechnung sowie Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung) und die dem Jahresabschluß beizufügenden Berichte (Erläuterungsbericht und Lagebericht) festgeschrieben werden. Weitere rechtliche Regelungen – d.h. die konkrete Ausformulierung der "öGoB" – sollten auf nachgeordneter Rechtsebene, z.B. in Form von Verwaltungsvorschriften erfolgen, da hierdurch ein höheres Maß an Flexibilität bei Änderungserfordernissen gewähr-

293 Vgl. Kap. 4.6.1.

294 Hierzu notwendige Regelungen fallen in den Bereich der Rechnungslegung, s. u.

leistet werden kann. Im einzelnen sind dies vor allem folgende Teilbereiche der Rechnungslegung:

- Gliederung der einzelnen Teilrechnungen und Definition ihrer Salden.
- Ableitung konkreter Ansatz- und Bewertungsregeln für die in die einzelnen Teilrechnungen aufzunehmenden Positionen.
- Nennung der Kriterien zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises.
- Beschreibung der zulässigen Konsolidierungsverfahren.

Daneben wäre es auch denkbar, die aus dem in der Verfassung verankerten Demokratieprinzip abgeleiteten Informationspflichten der Exekutive gegenüber der Öffentlichkeit ausdrücklich in Form von Pulizitätsbestimmungen in den Vorschriften zur Rechnungslegung zu verankern.

Die oben genannten Punkte kollidieren vor allem mit den bestehenden Regelungen der §§ 80-84 sowie 86 der BHO (bzw. entsprechend den §§ 37-41 HGrG), die für die Umstellung des Rechnungswesens zwingend notwendig geändert werden müssen. So erstreckt sich in § 80 BHO/§ 37 HGrG die Verpflichtung zur Rechnungslegung nur auf die Erstellung einer Haushalts- bzw. Vermögensrechnung. Eine konzeptgemäße Vorschrift muß dagegen sämtliche Teilrechnungen und ergänzende Berichte des Gesamt-Jahresabschlusses umfassen. Die Erstellung von Erläuterungs- und Lagebericht als Bestandteil des Jahresabschlusses macht auch die Änderung des § 84 BHO/§ 41 HGrG (Abschlußbericht) notwendig. Während diese Punkte Eingang in eine gesetzliche Regelung, die zudem noch die Formulierung einer Generalnorm der Rechnungsführung und -legung nach öGoB enthält, Eingang finden sollten, ist die Regelung der folgenden Punkte, d.h. die konkrete Ausgestaltung der öGoB in der Form nachgeordneter Rechtsvorschriften vorzuziehen. Die Rechnungslegung ist bislang auf den Budgetkreis bezogen, hier sind Änderungen notwendig, die die Rechnungslegung auf einen zu definierenden Konsolidierungskreis ausdehnen, wobei auch die zulässigen Konsolidierungsverfahren im öffentlichen Rechnungswesen genannt werden müssen. Die Bestimmungen über die Gliederung der Haushaltsrechnung

(§ 81 BHO/§ 38 HGrG) sowie über den kassenmäßigen Abschluß und den Haushaltsabschluß (§§ 82, 83 BHO/§§ 39, 40 HGrG) sind so zu ändern, daß die Gliederungen und Abschlußsalden aller Teilrechnungen definiert werden. Dies sind die veränderten Gliederungen der (aggregierten) Haushaltsrechnung und der Vermögensrechnung sowie der gänzlich neu hinzutretenden Ergebnisrechnung sowie der Finanzrechnung, die anstelle des bisher ermittelten Finanzierungssaldos die Aufgaben der Darstellung des Umfangs der Nettokreditaufnahme übernimmt. Daneben sind auch Ansatz- und Bewertungsregeln zu formulieren. Die Vorschrift des § 86 BHO zur bisherigen Gestaltung der Vermögensrechnung kann entfallen, da die Aufgaben der Darstellung des Bestandes an Vermögen und Schulden zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres sowie ihrer Veränderung in der konzeptgemäßen Rechnungslegung durch Vermögens- und Ergebnisrechnung gemeinsam wahrgenommen werden. Durch die oben genannte Verankerung der Gliederungen der Teilrechnungen und ihrer Saldendefinitionen in den Vorschriften zur Rechnungslegung ist dieser Aufgabenbereich bereits hinreichend beschrieben. Auch die Bestimmung des § 85 BHO (Übersichten zur Haushaltsrechnung) kann entfallen, da die hier geforderten Informationen bereits durch die Teilrechnungen des Konzepts geleistet werden können. So werden z.B. die Verflechtungen mit den Sondervermögen und Bundesbetrieben durch Konsolidierung berücksichtigt, über- und außerplanmäßige Ausgaben und Einnahmen finden Eingang in die Ergebnisrechnung und niedergeschlagene Ansprüche werden durch Bewertung und deren Erläuterung sichtbar gemacht. Die Bestimmung des § 87 BHO über die Rechnungslegung der Bundesbetriebe kann unverändert bleiben.

Finanzkontrolle und Prüfung:

Dem Konzept entsprechend sind in diesem Bereich die folgenden Punkte[295] zu regeln:

- Prüfungszuständigkeit,
- Prüfungsgegenstand,

---

295 Vgl. Kap. 5.5.

- Prüfungsmaßstab und
- Berichterstattung der Prüfungsergebnisse.

Bezüglich der **Prüfungszuständigkeit** wird auch im Rahmen des Konzepts an der Hauptzuständigkeit des Bundesrechnungshofes und der fallweisen Vergabe von Prüfungsaufträgen an Sachverständige (§ 94 (2) BHO) festgehalten, so daß die hierzu vorhandenen Regelungen bestehen bleiben können.

Die Frage nach dem **Prüfungsgegenstand** betrifft die jetzige Bestimmung über den Inhalt der Prüfung (§ 90 BHO). Hier ist eine Änderung zwingend notwendig. Aufgrund der Erweiterung des Rechnungslegungskreises, der neu hinzugekommenen Teilrechnungen des Gesamt-Jahresabschlusses sowie der beizufügenden Berichte, müssen als Prüfungsgegenstand folgende Bereiche in die gesetzlichen Vorschriften Eingang finden:

- Prüfung des Konsolidierungskreises.
- Prüfung der dem konsolidierten Abschluß zugrunde gelegten Einheiten, soweit nicht bereits eine Prüfung[296] erfolgt ist und durch diese anhand des Prüfungsberichts keine Mängel festgestellt worden sind.
- Prüfung der im Rahmen der Konsolidierung notwendigen Ergänzungsrechnungen.
- Prüfung der Konsolidierungsvorgänge (Buchungen).

Zusätzlich zu den bisher in § 90 BHO verankerten **Prüfungsmaßstäben** der Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit ist auch festzuhalten, daß die Gewährleistung des "true und fair view", d.h. die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der wirtschaftlichen Lage, geprüft wird.

Die im Rahmen des Konzepts erwünschte **Berichterstattung über die Prüfungsergebnisse** macht eine Ergänzung des § 97 BHO erforderlich. Es ist festzulegen, daß der Prüfungsbericht zusammen mit dem Ge-

---

296 Vgl. Kap. 5.5 (3).

samt-Jahresabschluß sowohl dem Parlament zum Zwecke der Entlastung der Regierung vorzulegen ist, als auch der Öffentlichkeit zugänglich zu machen ist. Weiterhin ist festzuhalten, daß ein Bestätigungsvermerk[297] zu erteilen ist, dessen genaue Formulierung nachgeordneten Rechtsvorschriften vorbehalten werden kann.

Die folgende Übersicht bietet einen zusammenfassenden Überblick der im Rahmen der Umsetzung des konzeptionellen Ansatzes zu ändernden Vorschriften des Haushaltsrechts.

297 Vgl. Kap. 5.5 (5).

Abb. 12: Übersicht der bei Konzepteinführung zu ändernden haushaltsrechtlichen Vorschriften

Änderungserfordernis / Bereiche des Haushaltsrechts	Zwingend notwendige Änderung	Vorschrift entfällt	Ergänzung von Vorschriften	Vorschriften können unverändert beibehalten werden
Fragen des Haushaltsplans	§§ 17, 50-52 HGrG § 25 BHO		§§ 11, 28-30 BHO	§§ 1-16, 18-31, 57 HGrG, §§ 1-10a, 12-24, 26, 27, 31-65 BHO
Zahlung und Buchführung	§ 34 HGrG § 72 BHO		§§33-36 HGrG §§ 71, 73, 76 BHO	§ 32 HGrG, §§ 70, 74, 75, 77-79 BHO
Rechnungslegung	§§ 37-41 HGrG §§ 80-84 BHO	§§ 85, 86 BHO		§ 87 BHO
Prüfung	§ 90 BHO		§ 97 BHO	§§ 42-47 HGrG, §§ 66-69, 88-104 BHO

Die erforderlichen Änderungen im Haushaltsrecht werden auch in anderen Bestimmungen Änderungen nach sich ziehen, so z.B. in den VV-BHO oder auch in der bereits erwähnten VBRO.

Hieran schließt sich eine Frage an, die bereits im Zusammenhang mit den rechtlichen Regelungen im Bereich der staatlichen Rechnungslegung angesprochen wurde: die Frage, auf welcher Rechts-Ebene Vorschriften zum staatlichen Rechnungswesen grundsätzlich festgeschrieben werden sollten. Bei der Beantwortung ist je nach Regelungsgegenstand zu verfahren. Grundsätzliche Inhalte des Rechnungssystems (z.B. die

Rechnungslegung nach öGoB, die Bestandteile des Rechnungssystems und die Prüfung der Gesamt-Jahresrechnung) sollten in allgemein formulierter Form gesetzlich kodifiziert werden, während ihre konkrete Ausgestaltung im einzelnen innerhalb von Verwaltungsvorschriften geleistet werden sollte. Letzteres betrifft vor allem Regelungen technischer Art und Inhalte, die häufigeren Änderungen unterworfen sind und daher eine flexiblere Gestaltung benötigen. Als Beispiele sind hier die Buchführungstechnik, der Kontenrahmen, die EDV-Ausgestaltung des Rechnungswesens, Bestimmungen zur Aufstellung des Inventars, usw. anzuführen.

Bei allen Änderungen der Rechtsvorschriften auf der hier betrachteten Bundesebene ist unter der Voraussetzung, daß die besonders durch das HGrG erreichte intrastaatliche Harmonisierung aufrechterhalten werden sollte, zu beachten, daß dieses Vorgehen dann grundsätzlich auch Änderungen des Haushaltsrechts der Länder nach sich ziehen muß.

Trotz aller im Rahmen der Umstellung des deutschen staatlichen Rechnungswesens notwendig werdenden Änderungen des Haushaltsrechts soll aber nicht außer acht gelassen werden, daß die Implementation des vorgeschlagenen Rechnungskonzepts auch die sachgerechte Umsetzung **vorhandener** verfassungsrechtlicher Regelungen ermöglicht. Dies betrifft nicht nur Art. 114 (1) GG (Rechnungslegung über das Vermögen und die Schulden), sondern insbesondere auch Art. 115 (1) Satz 2 Halbsatz 1 GG (Beschränkung der Nettokreditaufnahme). Letzteres soll hier näher erläutert werden.[298]

Durch Art. 115 (1) Satz 2 Halbsatz 1 GG wird die (Netto-) Kreditaufnahme[299] des Bundes in Zeiten einer sogenannten wirtschaftlichen Normallage auf höchstens die im Haushaltsplan veranschlagten Investitionsausgaben[300] beschränkt. Die Bindung der Kreditfinanzierung an die

---

298 Vgl. im folgenden *Lüder* 1991, Kap. 6.

299 Vgl. *Heuer* Art. 115, RN 10.

300 Der Investitionsbegriff des Art. 115 GG wurde gemäß dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts v. 18.4.89 (BVerfGE 79, 311 II) durch Ergänzung der §§ 10

investiven Ausgaben läßt sich so interpretieren, daß hiermit die Intention einer intergenerativen oder intertemporalen Lastverteilung verfolgt wird.[301] Es soll also nur dann das zukunftsbelastende Mittel des Kredits zur Finanzierung staatlicher Aufgaben verwendet werden, wenn es sich bei diesen um im gleichen Umfang zukunftsbegünstigende Ausgaben handelt, um so einen Ressourcenverbrauch (Konsum) zu Lasten künftiger Generationen zu vermeiden.

Das bisher in der Bundesrepublik Deutschland praktizierte Rechnungswesen bzw. hier besonders das zur Umsetzung des Art. 115 (1) Satz 2 Halbsatz 1 GG gewählte Verfahren läßt das Erreichen eines solchen Meßziels der intergenerativen Lastverteilung nicht zu. Zu dieser Aussage führen vor allem folgende Mängel[302] des derzeitig angewandten Verfahrens:

1. Der verwendete Investitionsbegriff weist Inkonsistenzen auf:
   - Ausgaben für langlebiges militärisches Gerät der Bundeswehr (nicht aber des Bundesgrenzschutzes) zählen nicht zu den Investitionsausgaben.
   - Ausgaben für die Inanspruchnahme von Gewährleistungen werden generell zu den Investitionsausgaben gerechnet, ohne daß die dafür notwendigen Voraussetzungen, d.h. die Möglichkeit der Realisierung von Rückgriffsforderungen bzw. deren Zurechenbarkeit zum Finanzanlagevermögen, gegeben sind.
2. Durch die Bindung der Nettokreditaufnahme an die Bruttoinvestitionsausgaben wird das Ansteigen der öffentlichen Verschuldung nicht wirksam begrenzt:
   - Von den Investitionsausgaben wird der der Periode zurechenbare Konsum des Anlagevermögens (Abschreibung) nicht ab-

---

HGrG und 13 BHO vom Gesetzgeber konkretisiert (BGBl. I 1990, Nr. 36 v. 27.7.1990).

301 Vgl. z.B. *Osterloh* 1990, S. 146 und Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (BT-Drucks. V/3040 v. 21.6.1968, TZ 134, S. 47).

302 Vgl. ausführlich *Lüder* 1991, Kap. 6.1, sowie *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* 1980 und *Schlesinger* 1989.

gesetzt; die zusätzliche Verschuldung der Rechnungsperiode kann demnach in Höhe dieses Betrages den durch die Investitionsausgaben geschaffenen Vermögenszuwachs übersteigen.
- Eine Nettokreditaufnahme ist solange möglich wie die Bruttoinvestitionen größer Null sind. Damit besteht die Möglichkeit, die endgültige Deckung von Investitionsausgaben unbegrenzt in die Zukunft verschieben zu können.

3. Die Verschuldungsmöglichkeiten sind nur unvollständig beschränkt. Die Beschränkung des Art. 115 (1) Satz 2 Halbsatz 1 GG bezieht sich nicht auf die Nettoneuverschuldung des Bundes insgesamt, sondern nur auf die "Einnahmen aus Krediten". Diese umfassen – in der Terminologie des Konzepts – lediglich Geldschulden aus der Aufnahme von Krediten.[303] Nicht unter diese Verschuldungsgrenze fallen demnach:
   - Kassenverstärkungskredite (die zum Ausgleich von Liquiditätsschwankungen dienen)
   - Verwaltungsschulden (dies sind die vom gegenwärtigen Rechnungswesen nicht erfaßten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, einseitiger Art sowie auch Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten)
   - Schulden (in der Abgrenzung des Konzepts) rechtlich verselbständigter Einrichtungen des Bundes. Hier sind vor allem die Sondervermögen[304] zu nennen, die von der Geltung des Art. 115 (1) ausgenommen worden sind[305] und somit nicht bei der Kreditfinanzierungsgrenze berücksichtigt werden müssen.[306]

Aus den genannten Punkten ist ersichtlich, daß sich für den Bund innerhalb des gegebenen Verfahrens zur Beschränkung der Nettokre-

---

303 Durch Emittierung von Bundeswertpapieren sowie aus der Aufnahme von Schuldscheindarlehen.

304 Z.B. ERP-Sondervermögen, Deutsche Bundesbahn, Deutsche Bundespost, Fonds "Deutsche Einheit".

305 Vgl. *Heuer*, Art. 115 GG, RN 16.

306 Vgl. *Thiel* 1990.

ditaufnahme über die unmittelbare Kreditfinanzierungsgrenze des Art. 115 (1) Satz 2 Halbsatz 1 hinaus Verschuldungsmöglichkeiten ergeben. Die Wirksamkeit dieser, eine intertemporale Lastverteilung anstrebenden Regelung kann durch die Implementierung des vorgeschlagenen Rechnungskonzeptes erhöht werden. Die Vorstellung, daß grundsätzlich jede Generation die von ihr konsumierten Ressourcen durch Abgaben wieder zu ersetzen hat, spiegelt sich hier in der Hauptrechnung des Konzeptes, der Ergebnisrechnung wider. Liegt das ordentliche Ergebnis, also die Meßgröße des Nettoressourcenkonsums bzw. der Nettoressourcenersparnis, im langfristigen Durchschnitt bei Null[307], so ist der bewertete Ressourcenverzehr[308] durch ordentliche Erträge gedeckt und das Ziel der intertemporalen Lastverteilung erreicht. Nach dem Nettoressourcenkonsumkonzept ist im Normalfall eine zusätzliche Kapitalverschuldung (Nettoneuverschuldung) nur noch für den Fall der Schaffung zusätzlicher Vermögenswerte zugelassen.[309] Die Implementierung des Konzepts führt somit zu einer besseren Umsetzung der Kreditfinanzierungsgrenze, da die Mängel des bisherigen Verfahrens zur Beschränkung der Nettokreditaufnahme (Bindung der Nettokreditaufnahme an die Bruttoinvestitionen, Berücksichtigung nicht aller Schulden und zu enge Definition des Rechnungslegungskreises) vermieden werden.

7.3 ANFORDERUNGEN AN DIE DATENBASIS

Nach der Darstellung der formalen Rahmenbedingungen für eine Umsetzung des Konzeptes des staatlichen Rechnungswesens in

---

307 Zur technischen Handhabung durch zeitlich begrenzten Vortrag von ordentlichen Überschüssen bzw. Defiziten vgl. Kap. 5.4.

308 Z.B. der als Abschreibungsaufwand verrechnete Konsum von abnutzbarem Sachvermögen in einer Rechnungsperiode.

309 Daneben auch für den Fall von periodenfremden und außergewöhnlichen Aufwendungen, soweit sie nicht durch zahlungswirksame außerordentliche Erträge, gedeckt werden können.

Deutschland sollen hier Fragen erörtert werden, die sich im Zusammenhang mit einer erstmaligen Erstellung eines konzeptgemäßen Jahresabschlusses ergeben. Insbesondere sind dies Fragen nach der erforderlichen Datenbasis für die Erstellung einer Eröffnungsbilanz aber auch für die Erfassung von Transaktionen. Dabei ist zu ermitteln, welche Daten im Sinne des Konzepts erforderlich sind, ob diese bereits verfügbar sind und – wenn dies verneint werden muß – welche ersatzweisen Lösungen statt dessen akzeptabel erscheinen.

(1) Datenbasis für die Eröffnungsbilanz

Nimmt man die Vermögensrechnung des Bundes in ihrer jetzigen Form als Ausgangsbasis, so ist festzustellen, daß die Datenlage hinsichtlich der Zwecke einer konzeptgemäßen Vermögensrechnung bei weitem nicht ausreichend ist. Obwohl unter Vermögen des Bundes im Sinne der bisherigen Vermögensrechnung "grundsätzlich die Gesamtheit der im Eigentum des Bundes stehenden Sach- und Geldwerte einschließlich der Rechte und Forderungen mit Ausnahme der lediglich kassen- bzw. haushaltsmäßig abzuwickelnden Bestände (...)"[310] verstanden werden soll, weist die Vermögensrechnung auf der Aktivseite lediglich die liquiden Mittel und Liquiditätsreserven (Wertpapiere), Darlehnsforderungen und z.T. Beteiligungen sowie das Reinvermögen der Bundesbetriebe (nach § 26 BHO) aus. Ebenso verzeichnet die Passivseite nur die Geldschulden. Verglichen mit den Bestandteilen eines Eröffnungsstatus im Sinne des Konzeptes fehlen z.B. Informationen bezüglich des Sachvermögens, bezüglich sämtlicher Beteiligungen, der Forderungen und Verbindlichkeiten sowohl aus Lieferungen und Leistungen als auch aufgrund gesetzlicher bzw. vertraglicher Ansprüche und Verpflichtungen sowie der Rückstellungen.

Gemäß den Ansatz- und Bewertungsregeln[311] und entsprechend der vorgeschlagenen Bilanzgliederung[312] sind zur Erstellung einer konzept-

---

310 Vgl. z.B. Haushaltsrechnung und Vermögensrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 1988 (Jahresrechnung 1988), S. 2141, sowie § 3 VBRO.

311 Vgl. Kap. 4.6.

312 Vgl. Kap. 5.4.

gemäßen Eröffnungsbilanz Angaben zu wesentlichen Positionen der Vermögensrechnung erforderlich:

- **Aktivseite:**
  1. Sachvermögen
     * nicht abnutzbares Sachvermögen (z.B. Grundstücke, Musealbesitz):
       Erforderliche Daten im Sinne des Konzepts sind hier Angaben zur Menge/Anzahl der Vermögensgegenstände. Anzustrebende Bewertungsgröße für die Vermögensrechnung ist der Anschaffungswert im gebundenen Vermögen bzw. der realisierbare Wert im freien Vermögen. Wünschenswerte Bestandserfassung wäre hier eine Inventur, mit ggfs. anschließender Neubewertung der Vermögenspositionen. Aus pragmatischen Gründen kann jedoch das folgende Vorgehen als akzeptable Näherungslösung gelten: Als Verzeichnis des unbeweglichen Vermögens (unbebaute, teilbebaute bzw. bebaute Grundstücke) des Bundes dient bislang das Bundesgrundbesitzverzeichnis. Dieses weist für die genannten Positionen Bestände, Zeitpunkt des Zugangs und Anschaffungs-/Herstellungskosten aus.[313]
       Für eine erste Erstellung der Vermögensrechnung erscheint es hinreichend, zunächst auf diese vorhandenen Aufzeichnungen zurückzugreifen. Durch eine sukzessive körperliche Bestandsaufnahme des nicht abnutzbaren Sachvermögen können diese Angaben nach und nach aktualisiert werden. Ist der Anschaffungs- oder Herstellungswert nicht mehr ermittelbar, so genügt im nicht-abnutzbaren Sachvermögen ausnahmsweise ein "Erinnerungswert".
     * abnutzbares Sachvermögen:
       In diese Gruppe gehören z.B. Gebäude und abnutzbares, bewegliches Sachanlagevermögen, wie z.B. technische

313 Vgl. *Reiberg/Wobser* 1981, S. 125 ff. und S. 271 ff. sowie § 53 VBRO.

Ausrüstungen. Die konzeptentsprechende Bewertung dieser Positionen in der Vermögensrechnung erfolgt zu den um die Abschreibungen verminderten Anschaffungs-/Herstellungskosten. Für die Datenbasis bedeutet dies, das Angaben erforderlich sind über die Bestände, ihr Alter, ihre gewöhnliche Nutzungsdauer und über ihre Anschaffungswerte bzw. Herstellungskosten. Wie beim nicht abnutzbaren Sachvermögen wäre auch hier eine Inventur und eine Neubewertung der Vermögenspositionen optimal.

Aus pragmatischen Gründen kann jedoch auch hier die bereits oben beschriebene Näherungslösung angewendet werden:

Hierbei ist zu trennen in das unbewegliche abnutzbare Sachvermögen (z.B. Gebäude) und das bewegliche abnutzbare Sachvermögen (Anlagen, technische Ausrüstungen usw.). Für die Gruppe der Gebäude ist eine Bestands- und Wertermittlung ohne Inventurverfahren problemloser als bei der Gruppe des beweglichen abnutzbaren Sachvermögen, da die notwendigen Angaben zunächst – entsprechend denen der Grundstücke – aus dem zentralen Grundbesitzverzeichnis entnommen werden können. Für die beweglichen abnutzbaren Vermögenswerte werden ebenfalls Bestandsverzeichnisse geführt.[314] Eine Datenermittlung für eine Eröffnungsbilanz aus diesen Aufzeichnungen erscheint daher grundsätzlich möglich. Da diese Verzeichnisse jedoch dezentral bei den einzelnen Dienststellen geführt werden, ist der Prozeß der erstmaligen Informationsbeschaffung[315] aufwendiger als bei der Gruppe der Grundstücke.

---

314 Vgl. VBRO § 28.

315 Eine Verbesserung des Informationsflusses ist erst nach der Umstellung des Buchungssystems mit DV-Unterstützung (zentrale Datenverarbeitung bei dezentraler Datenerfassung) zu erwarten; vgl. Kap. 7.4.

* Vorräte:
  Vorratsbestände sind nach den Erfordernissen des Konzepts mit ihren Anschaffungswerten in die Bilanz zu übernehmen. Auch hier wäre die Bestandsermittlung durch Inventur das wünschenswerte Verfahren. Da aber auch im Materialbereich Verzeichnisse zu führen sind[316] kann hier ebenfalls hilfsweise auf die Aufzeichnungen zurückgegriffen werden. Ist jedoch die Datenbeschaffung z.B. aufgrund stark dezentralisierter und evtl. lückenhafter Aufzeichnung nicht ohne weiteres möglich, so läßt sich alternativ ein Schätzverfahren anwenden, um den Wert der Vorratsbestände zu ermitteln. Ausgehend von der Gesamtsumme der Haushaltsausgaben einer Rechnungsperiode für bestimmte Vorratsgruppen ließe sich unter der Annahme einer durchschnittlichen Umschlagsdauer je Vorratsgruppe der Wert des Bestands zum Stichtag der Bilanzerstellung schätzen. Für die Bestimmung der durchschnittlichen Umschlagsdauer müßte dabei auf Erfahrungswerte von Materialverwaltungen zurückgegriffen werden.

2. Finanzvermögen
   * Finanzanlagevermögen:
     Hier handelt es sich um Beteiligungen, bei denen die zu betrachtenden Einheiten entweder nicht in den Konsolidierungskreis einbezogen werden oder bei denen es sich zwar um Einheiten des Konsolidierungskreises handelt, die jedoch dem freien Vermögen zuzuordnen sind. In beiden Fällen erfolgt eine Equity-Bewertung. Der in der Vermögensrechnung anzusetzende Wert ist der Kurswert (falls vorhanden), alternativ der Anteil am Eigenkapital der Beteiligungsorganisation. Erforderliche Datengrundlage für Ansatz und Bewertung des Finanzanlagevermö-

316 Vgl. § 28 VBRO.

gens sind die Einzelabschlüsse der Beteiligungsunternehmen.

* Forderungen aus Leistungen:
  Zu dieser Gruppe zählen Forderungen aus wirtschaftlicher Tätigkeit, Verwaltungsforderungen, Forderungen aus der Veräußerung von Vermögen, Zinsforderungen und andere Forderungen auf Finanzerträge. Der konzeptentsprechende Ansatz in der Eröffnungsbilanz erfolgt zum Nominalwert. Solange die Forderungen aus Leistungen aufgrund einer noch nicht erfolgten Umstellung des Buchführungssystems (top-down-Implementierungsstrategie) nicht laufend erfaßt werden, ist hier eine stichtagsbezogene Bestandsaufnahme anhand vorhandener Belege (z.B. Ausgangsrechnungen) erforderlich. Als Näherungslösung ist es auch denkbar, die Entgelteinnahmen zur Ermittlung der Entgeltforderungen heranzuziehen. Ähnlich wie bei der Ermittlung der Vorratsbestände wird eine Umschlagsdauer geschätzt, die auf den Erfahrungswerten derjenigen Einrichtungen beruht, die Leistungen gegen Entgelt erbringen. Mit Hilfe dieser Kennzahl kann aus den Entgelteinnahmen auf den Bestand der Entgeltforderungen zum Abschlußstichtag geschlossen werden.
* einseitige Forderungen:
  Hierbei handelt es sich um zum Abschlußstichtag fällige, aber noch nicht geleistete Zahlungen, insbesondere um Steuerrückstände. Die anzustrebende Bewertung ist der Nominalwert. Ebenso wie bei den Forderungen aus Leistungen ist hier die stichtagsbezogene Bestandsaufnahme bzw. die Anwendung von Näherungslösungen notwendig, solange die Umstellung der Buchführung auf ein System, das die Erfassung von Forderungen leistet, noch nicht erfolgt ist. Ersatzweise sind in diesem Fall mindestens die von den Kassen ins Soll gestellten aber noch nicht

eingegangenen Einzahlungen in die Vermögensrechnung aufzunehmen.

* Liquide Mittel und Liquiditätsreserven:
  Hierzu zählen der Kassenbestand, Wechselbestände, Guthaben bei Kreditinstituten und Wertpapiere. Ihr Ansatz in der Bilanz erfolgt zum Nominalwert. Die Ermittlung der erforderlichen Daten wird durch die Kassenorganisation des Bundes erleichtert: Die Bundeshauptkasse ist Abrechnungsstelle für alle Bundeskassen und kann somit als zentraler Datenpool genutzt werden.

Auf der Aktivseite der Bilanz sind (als Bilanzierungshilfe) zudem die Investitionszuschüsse zugunsten Dritter zu berücksichtigen und aktive Rechnungsabgrenzungsposten (d.h. bereits geleistete Auszahlungen, die erst für die Folgeperiode Aufwand darstellen) anzusetzen. Der Ansatz erfolgt in beiden Fällen zum Nominalwert. Weist die Aufzeichnung ergebniswirksamer Vorgänge aufgrund einer gewählten top-down-Umsetzungsstrategie noch Lücken auf, so sind Haushaltsvorgriffe bzw. Mehrausgaben auf ihre Ergebniswirksamkeit in bezug auf die Folgeperiode zu überprüfen und die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten hieraus abzuleiten.

- **Passivseite**
  1. Verbindlichkeiten
     * Geldschulden:
       Die Geldschulden umfassen im wesentlichen Kapitalmarktschulden und andere Geldschulden gegenüber Privaten bzw. gegenüber öffentlichen Kreditgebern. Die anzustrebende konzeptgemäße Bewertung ist der Rückzahlungswert. Die vorhandene Datenlage in diesem Bereich ist, abgesehen von vermutlich notwendigen Wertkorrekturen, als gut zu bezeichnen.
       Der Bestand der Geldschulden des Bundes wird als "Bundesschuld", gegliedert nach Vermögensgruppen, in Höhe und Fristigkeit vollständig, in der Jahresrechnung der Bundesrepublik Deutschland bereits ausgewiesen. Diese Angaben beruhen auf den Daten der Bundes-

schuldenverwaltung und können in die Vermögensrechnung übernommen werden. Für detaillierte Angaben kann auf die Unterlagen der Bundesschuldenverwaltung[317] zurückgegriffen werden, deren Aufgabe es ist, die von der Bundesrepublik aufgenommenen Kredite zu beurkunden, zu überwachen und den Schuldendienst vorzunehmen.

* Verbindlichkeiten aus Leistungen:
  Aus empfangenen Lieferungen oder Leistungen entstandene und noch nicht durch Zahlung beglichene Positionen sind als Verbindlichkeiten mit ihren Nominalwerten in der Bilanz zu passivieren. Solange diese Verbindlichkeiten aufgrund einer noch nicht geleisteten, der Abschlußerstellung vorausgegangenen Buchführungsumstellung nicht laufend erfaßt werden, ist hier eine stichtagsbezogene Bestandsaufnahme notwendig. Dieses kann anhand von Belegen (Lieferscheine, Eingangsrechnungen) geschehen.
* einseitige Verbindlichkeiten:
  Es handelt sich hier um fällige aber noch nicht ausgezahlte Zuweisungen, Zuschüsse, Subventionen, Rückerstattungen von Steuern und Abgaben usw. Diese Positionen sollten passiviert werden, sobald die Begünstigten einen fälligen Rechtsanspruch darauf haben. Die anzustrebende Bewertung ist der Auszahlungswert. Für die Eröffnungsbilanz muß der Bestand dieser Verbindlichkeiten aus einseitiger Leistungszusage neu aufgenommen werden.

2. Rückstellungen
   * Eine dem Umfang nach wesentliche Position, die in die Eröffnungsbilanz aufzunehmen ist, ist die der Rückstellungen. Den größten Anteil haben hierbei vermutlich die Rückstellungen für Beamtenruhegehälter (Pensionsrück-

317 Vgl. *Diller* 1989 und *Bundesschuldenverwaltung* 1989.

stellungen). Hier besteht bereits eine rechtswirksame Verpflichtung gegenüber Dritten, wobei die Höhe der späteren Zahlung noch ungewiß ist.
Die Höhe der Rückstellungen kann nur geschätzt bzw. näherungsweise berechnet werden. Zur Berechnung der Pensionsrückstellungen wird hier vorgeschlagenen, den Gesamtwert der erworbenen Ansprüche nach einem auch in der Privatwirtschaft üblichen Verfahren zu ermitteln, dem nach dem Steuerrecht[318] vorgesehenen Teilwertverfahren.[319] Der anzusetzende Teilwert entspricht bei Eintritt des Versorgungsfalls oder Auflösung des Dienstverhältnisses bei fortdauernder Anwartschaft dem nach versicherungsmathematischen Methoden ermittelten Barwert[320] der zukünftigen Pensionsleistungen. Die Berechnung des erstmalig bei Erstellung der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Betrages für Pensionsrückstellungen bzw. der in den Folgejahren zu leistenden jährlichen Zuführungen zu den Rückstellungen ist je nach den zugrundegelegten Informationen mehr oder weniger genau möglich. Notwendige Daten zur Ermittlung der Pensionsrückstellungen sind:

- Eintrittszeitpunkte der Beamten
- Annahmen über durchschnittliche Lebensarbeitszeit, bzw. über den Eintrittszeitpunkt des Versorgungsfalls
- Dauer des Bezugs von Ruhegehalt
- Höhe des Ruhegehaltes, bzw. Annahmen über den durchschnittlichen Anstieg von Versorgungsbezügen.

---

318 Vgl. § 6a EStG.

319 Vgl. *Wöhe* 1987, S. 570 ff.

320 Vgl. Kap. 4.6.2.

Mit einer Prognose, die mindestens die Höhe der Versorgungszahlungen über einen Zeitraum von 30 bis 40 Jahren umfaßt[321], ist bereits eine pauschale Grob-Schätzung der Pensionsrückstellungen möglich. Diese Schätzung kann verbessert werden, wenn genauere Kenntnisse über die Altersstruktur der Beamten bzw. ihre Eintrittstermine vorliegen.

* Weitere Rückstellungen sind zu bilden für ungewisse Verbindlichkeiten. Ihr Entstehungsgrund liegt in der Vergangenheit und es besteht ein Rechtsanspruch Dritter auf Erfüllung dieser Verbindlichkeiten, z.B. bei Rückstellungen für wahrscheinlich in Anspruch genommene Gewährleistungen. Die Bewertung der Rückstellungen in der Bilanz erfolgt zum Barwert der Ansprüche im Zeitpunkt der Erstellung der Vermögensrechnung. Bei der Erhebung der erforderlichen Daten wird es dabei notwendig sein, sich an Erfahrungswerten zu orientieren.
* Weiterhin erforderliche Rückstellungen sind sog. Aufwandsrückstellungen. Ihre wirtschaftliche Verursachung liegt in der Vergangenheit. Zwar bestehen keine Rechtsansprüche Dritter auf Erfüllung dieser Verpflichtungen gegen den Staat, dennoch wird die Erfüllung der Verpflichtungen in dessen Zuständigkeitsbereich fallen. Beispiele sind zukünftig wirksam werdende finanzielle Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Beseitigung von Umwelt-Altlasten, bei denen kein direkter Verursacher (mehr) feststellbar ist. In der Bilanz ist dazu der Barwert des erforderlichen Finanzvolumens im Zeitpunkt der Erstellung der Vermögensrechnung anzusetzen.

---

321 Vgl. *Littmann/Färber* 1989.

3. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

   Dies sind erhaltene transitorische Passiva, d.h. geleistete Vorauszahlungen von Dritten, die erst im folgenden Haushaltsjahr ergebniswirksam werden. Die anzustrebende Bewertung ist der Nominalwert. Die Ermittlung der Positionen bei noch nicht umgestellten Buchführungssystemen ist unter Zuhilfenahme der Verwahrbücher möglich.

Für die Erstellung der konzeptgemäßen Eröffnungsbilanz sind außerdem Informationen zum Konsolidierungskreis erforderlich. Anhand der genannten Kriterien[322] sind diejenigen staatlichen Organisationen zu bestimmen, die in den Konsolidierungskreis einzubeziehen sind. Die jeweiligen Einzelabschlüsse der Organisation sind notwendige Datengrundlage für die Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses. In den Fällen, in denen eine Vollkonsolidierung[323] erfolgt, müssen die Positionen der Vermögensrechnung zeilenweise abgestimmt werden und interne Leistungsverflechtungen eliminiert werden, so z.B. Forderungen und Verbindlichkeiten aufgrund interner[324] Lieferungen und Leistungen oder infolge interner Kreditgewährung. Bei der Konsolidierung werden Ergänzungsrechnungen in den Fällen notwendig, in denen von den in den Konsolidierungskreis einbezogenen Einheiten Bilanzierungshilfen oder Bewertungswahlrechte in Anspruch genommen wurden[325], die mit den aufgestellten Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen für die staatliche Vermögensrechnung nicht vereinbar sind.[326] Hierbei handelt es sich jedoch nicht um außergewöhnliche, nur die Erstellung der staatlichen Vermögensrechnung betreffende Anforderungen, sondern um Erfordernisse, die sich bei der Erstellung eines jeden Konzernabschlusses stellen.

---

322 Vgl. Kap. 5.2.

323 Zur Equity-Konsolidierung vgl. oben "Finanzanlagevermögen" sowie Kap. 5.3.

324 intern = zwischen den Organisationen des Konsolidierungskreises.

325 Vgl. Kap. 5.3.

326 Vgl. dazu auch § 308 HGB sowie *Otte* 1990, S. 250 f.

Der mit der Erstellung einer staatlichen Vermögensrechnung verbundene erhebliche Aufwand führt zu Überlegungen, welche Vermögens- oder Schuldenpositionen unter pragmatischen Gesichtspunkten vernachlässigt werden könnten. Nimmt man Einbußen in der Qualität der Information in Kauf, so könnte auf die Einbeziehung folgender Vermögens- und Schuldenpositionen verzichtet werden:

- nicht abnutzbares, gebundenes Sachanlagevermögen aus den Gründen:
  - dieser Teil des Vermögens ist nicht veräußerbar;
  - da keine Abschreibungen verrechnet werden müssen, werden die Werte dieser Vermögensposition für die Ergebnisrechnung nicht benötigt.

  Als Konsequenz des Nicht-Ansatzes dieser Vermögensteile ergibt sich, daß nur das **Ergebnis** des Jahresabschlusses aussagekräftig ist, nicht jedoch die so ermittelten Nettovermögensposition;
- kurzfristige Forderungen bzw. Verbindlichkeiten können bei der (erstmaligen Erstellung der) Eröffnungsbilanz unter der Voraussetzung außer acht gelassen werden, daß sie nach Einführung des neuen Rechnungssystems laufend erfaßt werden. Einbußen im Aussagegehalt des Jahresabschlusses ergeben sich dadurch, daß die Vergleichbarkeit zwischen Eröffnungsstatus und erster nachfolgender Bilanz damit nicht mehr gegeben ist;
- betragsmäßig (auf Dauer) unbedeutende Positionen.

(2) Datenbasis für die Erfassung von Transaktionen

Grundlage der Erstellung eines konzeptgemäßen Jahresabschlusses mit verbundener Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung ist grundsätzlich die laufende Erfassung von Transaktionen.[327]

Hinsichtlich der Erfassung zahlungswirksamer Transaktionen sind gegenüber der bisherigen Verbuchung von Zahlungen keine grundlegenden Änderungen erforderlich, notwendig ist aber die Phasen-Gliede-

---

327 Wird bei der Implementation des Konzeptes jedoch der top-down Ansatz gewählt, d.h. liegt der Zeitpunkt der Bilanzerstellung vor der Umstellung des Buchungssystems, sind die erforderlichen Informationen näherungsweise anhand des vorhandenen Datenmaterial zu ermitteln.

rung der einzelnen Zahlungskonten der Haushaltsrechnung in: "Bewilligung", "Verfügung", "Forderungen/Verbindlichkeiten" und "Zahlung".[328] Durch die Umstrukturierung des Kontenplans ist zudem den Erfordernissen des Buchungsverbundes Rechnung zu tragen, d.h. neben der Verbuchung der Zahlungen auf den Budgetkonten sind die entsprechenden Buchungen von ergebnis- oder vermögenswirksamen Zahlungen auf den Ergebnis- bzw. Bestandskonten vorzunehmen. Diese Konten dienen auch der Erfassung der nicht-zahlungswirksamen Transaktionen, deren Verbuchung – anders als bei der laufenden Erfassung der zahlungswirksamen Vorgänge – i.d.R. nur zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses erfolgt. Für die Erfassung dieser Transaktionen notwendige Informationen sind z.B.

- bei den **Abschreibungen** Angaben über den Anschaffungswert des betreffenden Vermögensgegenstandes, seine Nutzungsdauer und das anzuwendende Abschreibungsverfahren. Der Ermittlung dieser Daten muß zudem die Entscheidung vorausgehen, ob jeder (abnutzbare) Vermögensgegenstand einzeln abgeschrieben werden soll oder ob – wie im Rechnungssystem der Schweiz praktiziert[329] – die Abschreibungen nach einem einheitlichen Satz pauschal vom Gesamtbestand der abzuschreibenden Vermögensteile vorgenommen werden sollen;
- Angaben über zweifelhaft gewordene Forderungen oder Wertminderungen von Vorräten (aufgrund von Preissenkungen auf den Beschaffungsmärkten), um entsprechende **Wertberichtigungen** vornehmen zu können sowie
- die Berechnungen bzw. Prognosewerte bezüglich der Rückstellungen, um die anteiligen **Zuführungen zu den Rückstellungen** (insbesondere Pensionsrückstellungen) der Rechnungsperiode leisten zu können.

Insgesamt betrachtet entstehen die mit der Erstellung eines konzeptgemäßen staatlichen Jahresabschlusses verbundenen Schwierigkeiten durch die Notwendigkeit, bislang nicht oder nur in stark dezentralisierter

328 Vgl. Kap. 4.7.1.

329 Vgl. *Merschbächer* 1987, S. 116 ff. und 302 ff.

Form vorhandene Bestandsdaten zusammenzutragen sowie durch die dargestellten Einzelfragen der Bewertung von Vermögens- und Schuldenpositionen.

7.4 TECHNISCHE VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE IMPLEMENTIERUNG

Neben den formal-rechtlichen Bedingungen sowie den materiellen Anforderungen an die Datenbasis, die für die Umsetzung des Konzepts des externen staatlichen Rechnungswesens erfüllt sein müssen, gilt es darüber hinaus auch weitere Rahmenbedingungen zu beachten, deren Charakter eher technischer Art ist. Einige dieser technischen Voraussetzungen, die in der Bundesrepublik Deutschland gegeben sein müssen, werden nachfolgend umrissen. Es sind dies grundsätzliche Überlegungen bezüglich der aufgrund der Entscheidung für die doppische Buchführungstechnik[330] notwendig werdenden Umstellung des bisher praktizierten Buchungs- und Rechnungswesens. Damit zusammen hängen auch Fragen nach zentraler oder dezentraler Datenerfassung und -aufbereitung, des Einsatzes von geeigneten DV-Systemen sowie Fragen nach den für diese Umstellung notwendig werdenden Voraussetzungen im Personalbereich.

(1) Umstellung des Buchungssystems

Die Konzeption eines verbundenen Systems der Vermögens-, Ergebnis- und Haushalts-(Finanz)rechnung des staatlichen Rechnungswesens hat, wie in Kap. 4.7.1 dargestellt, im buchhalterischen Bereich aufgrund von Zweckmäßigkeitsüberlegungen zu der Entscheidung für den doppischen Rechnungsstil geführt. Hinsichtlich der Umsetzung des Konzeptes in Deutschland bedeutet dies einige Umstellungen im Buchungswesen. Dabei sind weniger Änderungen im formalen Bereich (bei wem liegt die Zuständigkeit für die Durchführung der Buchungen?) als in materieller

330 Vgl. Kap. 4.7.1.

Hinsicht (welche Geschäftsvorfälle werden gebucht?) notwendig. So kann die bisherige Praxis der zentralen Buchungsverantwortlichkeit der Kassen in Deutschland beibehalten werden.[331] Da bislang jedoch nur zahlungsorientierte Größen gebucht werden, erfordert die Einführung des konzeptionellen Ansatzes Änderungen bezüglich der Buchungsinhalte. Die bisherige (haushalts-)finanzwirtschaftliche Ausrichtung der Datenerfassung ist konzeptentsprechend um eine vermögens- und ergebniswirksame Datenerfassung zu ergänzen. Das bedeutet, daß neben den bisher zur Aufnahme zahlungswirksamer Vorgänge geführten Haushaltskonten weitere Konten notwendig sind: Zur Erfassung vermögenswirksamer Vorgänge bedarf es Bestandskonten, die die Vermögens- bzw. Schuldenbestände sowie deren Änderungen aufnehmen. Ebenso sind Erfolgskonten zur Erfassung der ergebniswirksamen Tatbestände (Aufwendungen und Erträge) einzurichten.[332] Die Kontensystematik des für den staatlichen Bereich neu zu entwerfenden Kontenplans hat sich dabei an den Gliederungen der Teilrechnungen zu orientieren.

Der bisher dominierende parlamentarische Budgetkontrollaspekt der Haushaltsrechnung behält zwar auch weiterhin zweifelsohne seinen Stellenwert, so daß die jetzige Haushaltssystematik die Leitlinie bei der Errichtung der Budgetkonten bildet. Im Gesamtzusammenhang des Rechnungskonzepts verliert jedoch dieser Haushaltskontenkreis seine zentrale Bedeutung. Die Budgetkonten werden nunmehr als Nebenrechnung in Form entweder einer einfachen oder einer doppelten Buchhaltung[333] geführt und bilden mit dem Kontenkreis der Vermögens- und Ergebniskonten lediglich einen Buchungsverbund i.w.S. Der Kontenkreis der Vermögens- und Ergebnisrechnung ist entsprechend der Gliederung der in Kap. 5.4.1 dargestellten Teilrechnungen zu strukturieren und als Buchungsverbund i.e.S. nach den Regeln der Doppik zu führen.

Abb. 13 bietet einen schematischen Überblick über die konzeptgemäße Kontensystematik und den buchungstechnischen Verbund der Teilrechnungen Budgetrechnung (Kontenkreis I) sowie Vermögens- und

---

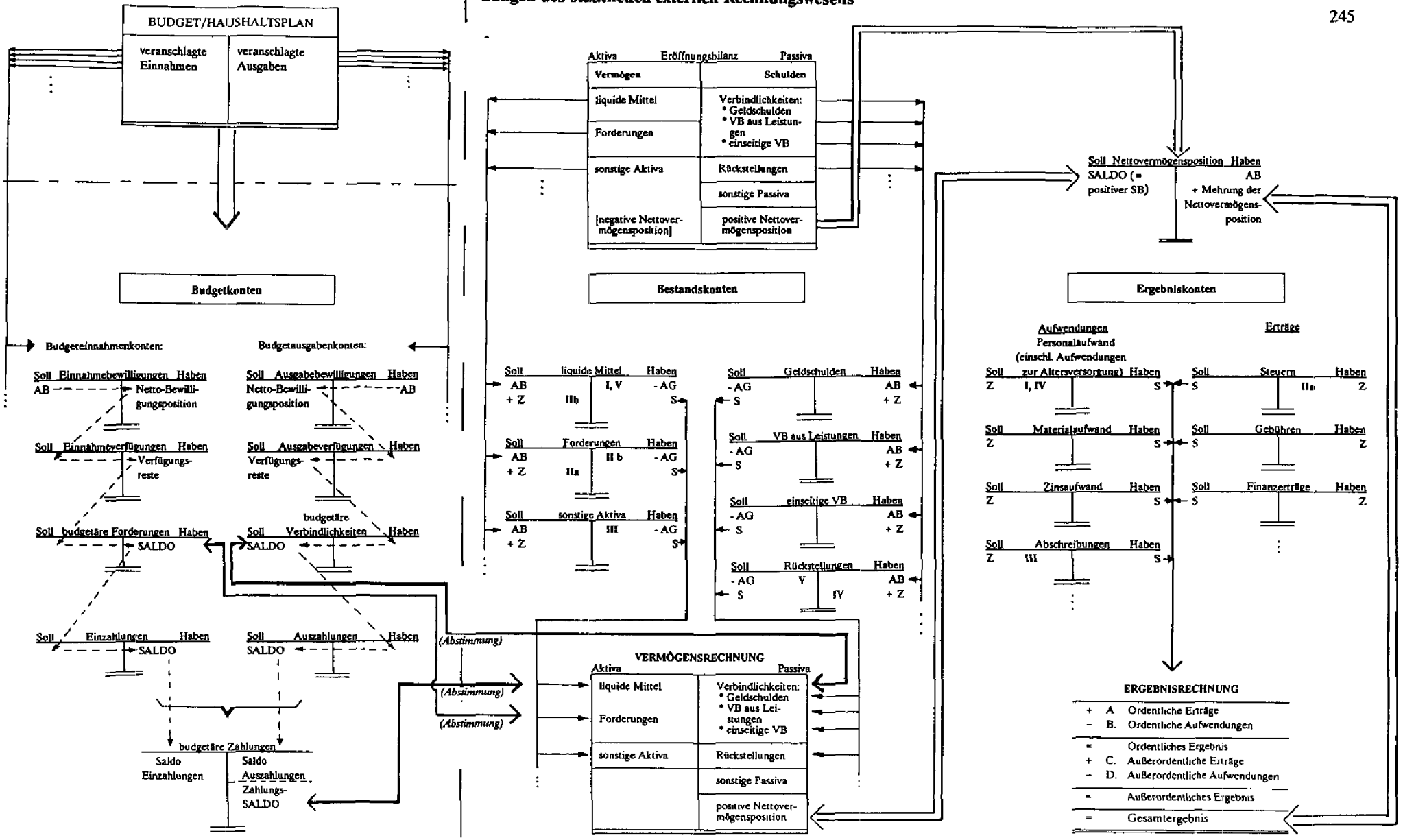
331 Vgl. §§ 32 und 33 HGrG sowie §§ 2, 75 und 76 RKO.

332 Vgl. ausführlich Kap. 4.7.1.

333 Vgl. Kap. 4.7.1.

Ergebnisrechnung (Kontenkreis II). Bezüglich der Darstellung von aggregierter Haushaltsrechnung und Finanzrechnung sei auf Kap. 5.4.1 mit der Bemerkung verwiesen, daß diese Rechnungen nur mittelbar in den doppischen Buchungsverbund eingebunden sind. Sie werden nicht laufend geführt und die für ihre Erstellung (im Zeitpunkt des Jahresabschlusses) notwendigen Daten lassen sich als aggregierte Rechengrößen den Daten der vorhandenen Teilrechnungen entnehmen.

Abb. 13: Der kontensystematische Buchungsverbund der Teilrechnungen des staatlichen externen Rechnungswesens



(zu Abb. 13)

Abkürzungen:

AB = Verbindlichkeiten
AG = Abgänge
S = Saldo
SB = Schlußbestand
Vb = Verbindlichkeiten
Z = Zugänge

Die Abbildung stellt auszugsweise wesentliche Konten der Vermögens- und Ergebnisrechnung dar. So wurden beispielsweise alle nicht explizit genannten Positionen der Vermögensrechnung unter dem Sammelbegriff "Sonstige Aktiva" bzw. "Sonstige Passiva" zusammengefaßt. In der Praxis ist eine detaillierte Gliederung gemäß den in Kap. 5.4 dargestellten Gliederungsschemata der staatlichen Vermögens- und Ergebnisrechnung aufzustellen. Für die Darstellung wurde der Fall einer positiven Nettovermögensposition und eines ebenfalls positiven Ergebnissaldos angenommen. Der Fall einer negativen Nettovermögensposition (Reinvermögen), der (eingeklammert) in der Eröffnungsbilanz angedeutet ist, läßt sich leicht ableiten, da sich die Darstellung nur hinsichtlich der Position der Salden (Buchung des negativen Reinvermögens auf der Aktivseite der Vermögensseite bzw. negativer Ergebnissaldo auf der Ertragsseite der Ergebnisrechnung und daraus folgend Reinvermögensminderung) verändert. Eventuelle Korrektur – bzw. Rückbuchungen auf den Bestands- und Ergebniskonten wurden in der Abbildung vernachlässigt. In der Haushaltsrechnung wurde der hypothetische Fall der Übereinstimmung der Haushaltsansätze mit den Istzahlen angenommen. Dargestellt wurden die Sammelkonten "Bewilligungen", "Verfügungen", "budgetäre Forderungen/Verbindlichkeiten" und "budgetäre Zahlungen" wie sie bei der Führung der Budgetrechnung in Form einer doppischen Nebenbuchhaltung entstehen. Bezüglich weiterer Einzelheiten der Budgetrechnung bzw. zur Bedeutung der einzelnen Salden sei auf Kap. 4.7.1 hingewiesen.

In seinen Grundzügen ist das in Abb. 13 dargestellte Konten- und Buchungssystem folgendermaßen aufgebaut:

Die staatliche Eröffnungsbilanz wird in einzelne Bestandskonten aufgelöst, die die Anfangsbestände der Vermögen und Schulden gemäß der Eröffnungsbilanz aufnehmen. Während der Rechnungsperiode werden Zu- und Abgänge gebucht und am Ende der Abrechnungsperiode der Saldo gebildet. Ein besonderes Bestandskonto stellt das Reinvermögenskonto dar, es steht als Bindeglied zwischen Ergebnis- und Vermögensrechnung. Die Aufwands- und Ertragskonten nehmen ergebniswirksame Vorgänge **einer** Periode auf und weisen aus diesem Grunde keinen Anfangsbestand aus. Die (i.d.R.) Zunahmen an Aufwendungen und Erträgen während der Rechnungsperiode werden auf den entsprechenden Kontenseiten gebucht, die aufgrund des doppischen Rechnungssystems erforderliche Gegenbuchung verbindet die ergebniswirksamen Vorgänge mit der Vermögensrechnung.

Einfache Beispiele solcher Buchungen[334] sind:

I) Zahlung von Angestelltengehältern:

Sollbuchung		**Habenbuchung**
Personalaufwand (Zunahme Aufwandskonto)	an	liquide Mittel (Abnahme des Vermögenskontos "Kasse" oder "Bankguthaben")

IIa) ein steuerpflichtiger Bürger wird zur Steuerzahlung veranlagt:

Sollbuchung		**Habenbuchung**
einseitige Forderungen aufgrund Steuerveranlagung (Zuwachs Vermögenskonto)	an	Erträge aus Steuereinnahme (Zunahme des Ertragskontos)

IIb) die tatsächliche Zahlung dieser Schuld ist ein reiner Aktivtausch, der weder vermögens- noch ergebniswirksam ist:

Sollbuchung		**Habenbuchung**
liquide Mittel (Kasse/ Bank, Zunahme eines Vermögenskontos)	an	einseitige Forderungen aufgrund Steuerveranlagung (betragsgleiche Abnahme eines anderen Vermögenskontos)

334 Die numerierten Buchungsbeispiele sind auch in Abb. 13 dargestellt.

III) Verrechnung planmäßiger Abschreibungen auf Anlagegegenstände am Ende der Periode:

Sollbuchung		**Habenbuchung**
Abschreibungen (Aufwandszunahme)	an	Vermögenskonto des betreffenden Anlagegegenstandes (Vermögensabnahme)

IV) jährlich anteilsmäßige Zuführungen zu den Rückstellungen:

Sollbuchung		**Habenbuchung**
Zuführungen zu den Rückstellungen (Aufwandsmehrung)	an	Rückstellungen (Schuldenzuwachs)

V) Pensionsauszahlungen:

Sollbuchung		**Habenbuchung**
anteilige Auflösung der Rückstellungen (Abnahme Passiva)	an	liquide Mittel (Abnahme des Vermögens-Kontos "Kasse" oder Bankguthaben")

Die Vermögens- und Ergebniskonten werden nach Vornahme aller erforderlichen Abschlußbuchungen[335] abgeschlossen. Die Salden der Aufwands- und Ertragskonten werden in der Ergebnisrechnung übertragen, deren Saldo das positive (ggf. negative) Ergebnis der Rechnungsperiode bildet. Das Periodenergebnis wiederum wird als Mehrung (Minderung) der Nettovermögensposition als Zuwachs (Abnahme) auf dem Konto der Nettovermögensposition verbucht. Der Saldo des Kontos der Nettovermögensposition muß mit dem in der Vermögensrechnung ermittelten Saldo "Nettovermögensposition" übereinstimmen. Die Ermittlung des Saldos der Vermögensrechnung geschieht durch die Ermittlung des (im Falle positiver Nettovermögensposition) Überhangs der Aktiva über die Passiva. Die Aktiv-Positionen und Passiv-Posten der Vermögensrechnung setzen sich hierbei aus den buchmäßigen (und durch körperliche Inventur verifizierten) Salden der Bestandskonten zusammen.

---

335 Dies sind einmalige zum Abschlußstichtag notwendige Buchungen, die der periodengerechte Verrechnung von Werteentstehung und Werteverzehr dienen, z.B. Abschreibungen, Zuführungen zu den Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten.

Die Vermögens- und Ergebnisrechnung läßt sich somit als buchungsmäßiger und saldenmechanischer Vollverbund (Buchungsverbund i.e.S.) charakterisieren (Im Schaubild als Kontenkreis II bezeichnet). Die Verbindung der Budgetrechnung (Kontenkreis I) mit den beiden obrigen Teilrechungen erfolgt über die Abstimmung ihrer Salden.[336]

(2) Datenerfassung und -aufbereitung

Besonders vor dem Hintergrund des Buchungsverbundes (i.w.S.) zwischen staatlicher Budgetrechnung und Vermögens- und Ergebnisrechnung ergibt sich die Frage, welche Stellen für die jeweiligen Buchungen verantwortlich sein sollen. Die Verbindung der Kontenkreise I und II sollte nicht nur auf die saldenmechanische Abstimmung am Jahresabschlußstichtag beschränkt sein, sondern auch durch die Organisation der Buchführung gewährleistet werden. Es wird daher vorgeschlagen, die Kontenführung beider Kontenkreise zentral bei der (den) Kasse(n) anzusiedeln. Für eine zentrale Buchung durch die Kassen ist ein ständiger Informationsaustausch zwischen den Kassen und den mittelbewirtschaftenden Stellen erforderlich. Letztere leiten (wie bisher schon bei den Zahlungsanordnungen praktiziert) Angaben über entstandene Verfügungen (im Zeitpunkt z.B. eines Vertragsabschlusses) oder Verbindlichkeiten/Forderungen (im Zeitpunkt des Leistungsempfangs bzw. der Rechnungserstellung) zur Verbuchung an die Kassen weiter (= dezentrale Datenerfassung). Die Kassen verbuchen sowohl die eingegangenen Daten der einzelnen mittelbewirtschaftenden Stellen als auch geleistete und empfangene Zahlungen. Der aktuelle Stand der von den Kassen zentral geführten Informationen über Bewilligungen und Verfügungen wird jeweils den mittelbewirtschaftenden Stellen zugänglich gemacht (z.B. durch die Möglichkeit direkten Datenabrufs) und ersetzt die bislang (dezentral) geführten Haushaltsüberwachungslisten. Durch entsprechende Kontierung der von den Stellen dezentral zugeleiteten Informationen (Belege oder über DV-Netze übermittelte Daten) ergibt sich die buchungstechnische Verknüpfung der Kontenkreise I und II. Die den Kassen vorliegenden Informationen lösen parallel Buchungen in beiden Kontenkreisen aus. Neben den dargestellten Buchungen in der

336 Vgl. Kap. 4.7.1.

Budgetrechnung (Kontenkreis I) sind entsprechend der Vermögens- oder Ergebniswirksamkeit dieser Geschäftsvorfälle gleichzeitig Buchungen im Kontenkreis II durchzuführen. Die Kenntlichmachung (Kontierung) dieser Geschäftsvorfälle seitens der mittelbewirtschaftenden Stellen ist also unumgänglich, damit diese nunmehr von der Kasse korrekt als Forderungen, Zu- bzw. Abgang liquider Mittel und Verbindlichkeiten sowie ggfs. auf den entsprechenden Gegenkonten der Ergebnisrechnung[337] verbucht werden können.

Für die Beantwortung der Frage, ob die Datenerfassung/-aufbereitung zentral oder zentral abzuwickeln seien, bedeuten die obigen Ausführungen zusammengefaßt folgendes: die **Erfassung** der Daten sollte dezentral (für die Verfügungen bzw. Forderungen bei den mittelbewirtschaftenden Stellen und für Bestandsbewegungen der liquiden Mittel direkt bei den Kassen) erfolgen. Die Daten**aufbereitung** hingegen, d.h. die Buchführung für die Kontenkreise I und II, sollte zentral durch die Kasse durchgeführt werden. Dieses Vorgehen hat dabei auch den Vorteil, daß die jetzige – auf die Haushaltsreform von 1969 zurückgehende – zentralisierte Kassenorganisation genutzt werden kann.[338]

(3) Einsatz und Verfügbarkeit geeigneter DV-Systeme

Die Notwendigkeit des Einsatzes geeigneter Datenverarbeitungssysteme gewinnt an Bedeutung vor dem Hintergrund eines zentralen Buchführungs- und Abrechnungssystems, dessen Qualität jeweils direkt abhängig ist von seinen dezentralen Grundlagen.

Die Anforderungen, die an ein adäquates Informations- und Datenverarbeitungssystem für die staatliche Kassen- und Buchführung zu stellen sind, sind vor allem die einer zeitnahen Erfassung und ständigen Auskunfts- und Abrufbereitschaft der Daten. Die notwendige rasche Verfügbarkeit der Daten bei den Kassen setzt Rahmenbedingungen für die Erfassung und Übertragung der Daten seitens der mittelbewirtschaftenden Stellen, die durch die Nutzung von On-Line-Systemen am ehesten zu erfüllen sind. Durch das Zusammenfallen von erstmaliger

---

337 Vgl. oben: Buchungsbeispiele.

338 Ebenfalls unverändert bleibt die Trennung von Anordnung und Zahlung.

Datenerfassung und gleichzeitiger Eingabe in Dateneingabegeräte direkt bei den dezentralen mittelbewirtschaftenden Stellen entfällt dann der bisherige Umweg über zwischengeschaltete urschriftliche Datenträger (Belege).[339] Zugleich erhält man die Möglichkeit, die eingegebenen Daten sofort im Realzeitverfahren weiterzuverarbeiten, welches wesentlich zeitnähere Informationen liefert, als dies bei einer Stapelverarbeitung von Daten möglich ist. Hierfür ist eine Verknüpfung von Peripheriegeräten und zentralen Einheiten bei den Kassen notwendig. Es sind dabei auch Datenfernübertragungsnetze denkbar, bei denen keine eigene durchgehende physikalische Verbindung (Standleitung) erforderlich ist[340]. Dies sind jedoch bereits Fragen, die erst in Folge von Entscheidungen über die (organisatorische) Gestaltung der elektronischen Datenverarbeitung zu beantworten sind (beispielsweise über den Grad der Vernetzung, ob generell Dialogbetrieb gewünscht wird oder ob in bestimmten Bereichen der Peripherie reine Ein-/Ausgabegeräte genügen, etc.).

Die durch den konzeptionellen Ansatz geschaffene Annäherung des Systems des staatlichen Rechnungswesens an das praktizierte Rechnungssystem privatwirtschaftlicher Unternehmen eröffnet hinsichtlich der Nutzung der Datenverarbeitung Synergie-Vorteile:[341]

Für die Neugestaltung eines konzeptgemäßen Abrechnungssystems im öffentlichen Bereich kann auf eine zeit- und kostenintensive Eigenentwicklung verzichtet werden. Gerade der hohe Verwandtschaftsgrad der Rechnungssysteme stützt die Behauptung, daß die Nutzung vorhandener, für privatwirtschaftliche und öffentliche Unternehmen[342] entwickelter Software-Lösungen[343] in jedem Falle besser und wirtschaft-

---

339 Vgl. *Merschbächer* 1987, S. 239.

340 Als Beispiel dafür ist "Datex-P" zu nennen. Hier sind keine eigenen Leitungsnetze erforderlich, da das vorhandene Telefonnetz genutzt werden kann.

341 Vgl. *Buschor* 1987, S. 42.

342 Vgl. *Mitschke* 1990, S. 122.

343 Die vorhandenen DV-Konzepte und Programme sind mit Programmbeschreibung und Anbietern in unterschiedlichen Software-Bibliographien dokumentiert; vgl. z.B. Software-Führer 1990.

licher ist, als eigene Neuentwicklungen.[344] Beispielsweise könnte bezüglich der Vermögens- und Ergebnisrechnung auf privatwirtschaftliche Softwareentwicklungen zurückgegriffen werden. Für die Budget- (oder Haushalts-) Rechnung bietet es sich beim Bund möglicherweise an, die im Zusammenhang mit der Reform des Kassensystems entwickelte Software zu verwenden. In diesem Fall wäre die Budgetrechnung allerdings nur in Form der einfachen Nebenbuchhaltung möglich. Soll diese Nebenbuchhaltung jedoch in doppischer Technik geführt werden, so ist zum einen eine erforderliche Anpassung leicht denkbar und zum anderen könnte hier auch ein Rückgriff auf Softwarelösungen für das österreichische Mehrphasenbuchführungs-System erfolgen.

Die oben bezüglich der notwendigen Umstellung der Datenverarbeitung genannten Gesichtspunkte lassen sich insgesamt als gegebene positive technische Voraussetzungen werten, die daher für die Umsetzung des konzeptionellen Ansatzes staatlichen Rechnungswesens als förderlich anzusehen sind.

(4) Anforderungen im Personalbereich

Die Überlegungen zur Umsetzung der konzeptionellen Änderungen des staatlichen Rechnungswesens haben zum einen die Notwendigkeit der Umstellung des Buchungswesens gezeigt und zum anderen die damit verbundene Implementierung eines geeigneten DV-Systems. Daraus resultieren auch veränderte Anforderungen im Personalbereich. Dies betrifft vor allem folgende Bereiche:

(a) DV-Kenntnisse

Kenntnisse in der Datenverarbeitung werden für Mitarbeiter in der Verwaltung immer wichtiger. Jedoch ist dies eine allgemeine Feststellung, die alle Berufsgruppen betrifft und weder als eine verwaltungsnoch eine rechnungswesenspezifische Anforderung zu sehen ist. Bezüglich der Datenverarbeitung im öffentlichen Bereich muß erwähnt werden, daß moderne Technologien kein unbekanntes Phänomen sind und diese auch seit Jahrzehnten im Einsatz sind. Allerdings handelt es sich hierbei im wesentlichen um die Automation numerischer Verarbeitung,

---

344 Vgl. die gleichlautende Argumentation für ähnliche Bereiche bei: *Tylkowski* 1988.

die Textverarbeitung und z.T. um den Einsatz von Datenbanken (etwa im Bereich der Einwohnermeldeämter).[345] Vernetzte Lösungen im Dialogbetrieb mit dezentralem Zugriff zählen noch zu den Ausnahmen.[346] Dennoch können Kenntnisse der DV sowie eine - je nach Anwendung unterschiedliche - Vertrautheit mit Datenverarbeitungsanlagen vorausgesetzt werden. Diese Kenntnis läßt sich auch anhand der Ausbildungsgänge zumindest der Angehörigen des mittleren und gehobenen Dienstes[347] nachweisen, deren Curricula die DV-Ausbildung durch das Fach "Informationstechnik und Informationsverarbeitung" beinhalten.[348] Allerdings gibt es auch kritische Äußerungen hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung der DV-Ausbildung derart, daß die Lehrstoffe schwerpunktmäßig "Maschinenkunde" vermitteln wüden, d.h. zum Erlernen abrechnungstechnischer Einzelheiten - abhängig von den benutzten Organisationsmitteln - führen würden, welches weitere Kritik vor dem Hintergrund der schnellen technischen Weiterentwicklungen nach sich zieht.[349] Diese im wesentlichen didaktischen Überlegungen, die sich auf prinzipielle Erwägungen einer entscheidungsorientierten fachlichen Integration von DV-Ausbildung beziehen,[350] sollen hier nicht weiter verfolgt werden. Es genügt an dieser Stelle die Feststellung vorhandener Grundkenntnisse, welche im rein operativen Bereich der technischen Abwicklung der Buchführung auch als hinreichend erscheinen und bei Einführung bestimmter Datenverarbeitungssysteme ggfs. durch spezielle Anwenderschulungen ausgebaut werden könnten.

Anders ist die Situation jedoch im Bereich des höheren Dienstes zu beurteilen. Hier dürften aufgrund des hohen Juristenanteils und der Struktur der juristischen Ausbildung[351] weit weniger DV-Kenntnisse zu

---

345 Vgl. *Kraus* 1984, S. 16 f.

346 Vgl. *Bornhalm* 1986, S. 113 f.

347 D.h. der mit der technischen Abwicklung des Rechnungswesens betrauten Gruppen.

348 Vgl. *Pappermann* 1988, S. 225 f.

349 Vgl. *van Treek* 1984, S. 330 f.

350 Vgl. ebd. sowie *Achtenhagen* 1990.

351 Vgl. *Pappermann* 1988, S. 217.

erwarten sein, welches im Vorfeld der Einführung spezieller Rechnungswesen-DV Anlaß zu umfangreicheren Fortbildungsmaßnahmen geben sollte.

(b) Kenntnisse der Doppik

Der konzeptionelle Ansatz des staatlichen Rechnungssystems stellt aufgrund seiner vom bisher praktizierten Rechnungswesen völlig verschiedenen Struktur und des ungewohnten doppischen Rechnungsstils auch veränderte Anforderungen bezüglich der Rechentechnik an das mit dem Rechnungswesen betraute Personal. Der kontensystematische Zusammenhang des staatlichen Rechnungswesens als verbundenes System von Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung verlangt andere Kenntnisse als die derzeit angewandte kameralistische Buchungstechnik.

Es ist im Zeitpunkt der Einführung des Rechnungskonzeptes jedoch nicht erforderlich, von den Mitarbeitern bereits Detailkenntnisse im System der Doppik zu verlangen. Diese Kenntnisse können im Verlauf einer Umstellungsphase sukzessiv erworben werden. Notwendige Voraussetzung ist jedoch, daß der Systemzusammenhang bekannt ist, um eine sachgerechte Interpretation des Informationsoutputs zu ermöglichen. Dies gilt nicht nur für das mit der Erstellung der Rechnungen betraute Personal, sondern vielmehr im besonderen Maße für die Nutzer der Jahresabschlußinformation, d.h. für das Verwaltungsmanagement und für die Parlamentarier.

(c) Erfüllung neuartiger Aufgaben im Zusammenhang mit dem Rechnungssystem

Das neue Rechnungssystem stellt nicht nur im Bereich der Rechentechnik neue Anforderungen an das Rechnungswesenpersonal, sondern auch inhaltlich dadurch, das neuartige, bisher nicht bekannte Aufgaben bewältigt werden müssen. Das betrifft besonders Fragen im Zusammenhang mit der Bewertung, der Erstellung der Teilrechnungen sowie in Verbindung mit der Konsolidierung. Allerdings ist von diesen neuartigen Themenkomplex zum einen nur ein kleiner Kreis von Mitarbeitern be-

troffen[352] und zum anderen kann diese Arbeit durch den Erlaß eindeutiger Vorschriften (z.B. Bewertungsvorschriften) erleichtert werden.

7.5 ZWISCHENERGEBNIS

Die obigen Überlegungen zeigen, daß für die Einführung des konzeptionellen Ansatzes im staatlichen Rechnungswesen der Bundesrepublik Deutschland bestimmte Voraussetzungen geschaffen werden müssen. Zusammengefaßt sind dies

- im rechtlichen Bereich:
  für die Einführung des Konzepts im staatlichen Rechnungswesen ist bei einer ganzen Reihe von bestehenden einfachgesetzlichen Vorschriften des Haushaltsrechts eine Änderung zwingend notwendig (bei mit dem Konzept inkompatiblen Vorschriften) bzw. eine Ergänzung geboten (bei im Sinne des Konzeptes unvollständigen Regelungen).
  Bei allen im Rahmen einer Implementierung des Konzeptes notwendig werdenden Änderungen des Haushaltsrechts (bes. bei der BHO und im HGrG) ist aber auch zu würdigen, daß das vorgeschlagene Rechnungskonzept eine sachgerechte Umsetzung vorhandener verfassungsrechtlicher Regelungen erst ermöglicht. Dieses betrifft sowohl Art. 114 (1) GG (Rechnunglegung über das Vermögen und die Schulden) als auch im besonderen Maße Art. 115 (1) Satz 2 Halbsatz 1 GG (Beschränkung der Nettokreditaufnahme). Hier kann die Einführung des konzeptionellen Ansatzes zu einer besseren Umsetzung der Kreditfinanzierungsgrenze bzw. einer wirksameren Beschränkung der Nettokreditaufnahme führen als das bisher angewendete Verfahren;
- im Bereich der für die Erstellung des Jahresabschlusses erforderlichen Datenbasis:

352 Die mit der Buchung und den Abschlußarbeiten betrauten Mitarbeiter der Kassen.

die erstmalige Erstellung eines konzeptgemäßen Jahresabschlusses ist mit Schwierigkeiten hinsichtlich der Informationsbeschaffung verbunden, die zum einen darin bestehen, daß die benötigten Daten zu einem Großteil bereits verfügbar sind, dies jedoch nur in dezentralisierter Form, was die Beschaffungsmühe für die Daten des ersten Jahresabschlusses nach dem neuen Rechnungskonzept erhöht. Zum anderen entstehen neuartige Anforderungen durch bislang unbekannte Aufgaben im Zusammenhang mit Ansatz und der Bewertung bestimmter Vermögens- und Schuldenpositionen. Diese Schwierigkeiten bestehen jedoch vornehmlich im Zeitpunkt der erstmaligen Erstellung des Jahresabschlusses und verschwinden mit der entsprechenden Umstellung des Buchungssystems und einer laufenden Aufzeichnung der dem Abschluß zugrunde liegenden Transaktionen;

- im Bereich der technischen Voraussetzungen:
  Hier handelt es sich um die notwendige Umstellung des Buchungssystems auf den (verbundenen) doppischen Stil und die damit zusammenhängende Installierung eines Datenerfassungssystems. Vorteilhaft ist hier, daß die bestehende Kassenorganisation zur zentralen Datenaufbereitung genutzt werden kann. Bedingt durch das geänderte Buchungssystem muß daneben eine geeignete dezentrale Datenerfassung bei den mittelbewirtschaftenden Stellen neu eingerichtet werden. Der Buchungsverbund des Konzepts benötigt DV-Unterstützung. Hier hat sich gezeigt, daß durch die Nähe zum privatwirtschaftlichen Rechnungswesen bzw. zur österreichischen Mehrphasenbuchführung der Vorzug besteht, vorhandene DV-Lösungen anwenden zu können, um so Zeit und Kosten für Eigenentwicklungen zu sparen. Das Vorhandensein geeigneter DV-Konzepte kann hier als die Einführung des konzeptionellen Ansatzes fördernder Gesichtspunkt gewertet werden. Konzepteinführung und damit verbundene Umstellungen im Buchungs- und Datenverarbeitungsbereich stellen auch neue Anforderungen an das mit dem Rechnungswesen betraute Personal. Hier sind während einer Umstellungsphase begleitende Schulungen notwendig.

Abschließend ist festzustellen, daß die Umstellung auf ein konzeptgemäßes Rechnungswesen umfangreiche Voraussetzungen erfordert. Daß diese Voraussetzungen geschaffen werden müssen, kann jedoch kein entscheidendes Hindernis darstellen, da es sich gezeigt hat, daß einige dieser Bedingungen bereits vorhanden sind. Dies gilt vor allem für den bestehenden verfassungsrechtlichen Rahmen für des staatlichen Rechnungswesens. Als grundsätzlich sinnvolle Vorgehensweise bei der Einführung des Konzepts erweist sich eine nicht stichtagsbezogene Umstellung, sondern eine Einführung innerhalb einer Umsetzungsphase. Dieses Vorgehen läßt erwarten, daß sich technische Schwierigkeiten innerhalb dieses Zeitraumes verringern sowie vor allem Widerstände beteiligter Personen abbauen lassen.

8. ZUSAMMENFASSUNG

(1) Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist die Entwicklung konzeptioneller Grundlagen für das staatliche externe Rechnungswesen, d.h. der finanziellen Rechnungslegung nach außen.

(2) Die Kritik an der unzureichenden Leistungsfähigkeit und am mangelndem Informationsgehalt des bestehenden staatlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland führt zu der grundlegenden Frage nach den Zwecken eines Rechnungswesens. Die Offenlegung der mit dem Informationsinstrument "Rechnungslegung" verfolgten Zwecke ist erforderlich, um Anforderungen an die konkrete inhaltliche Ausgestaltung eines externen staatlichen Rechnungswesens formulieren zu können. Von welchen Zwecken des finanziellen staatlichen Rechnungswesens hierbei auszugehen ist, richtet sich nach den Informationsinteressen der Rechnungsadressaten staatlicher Finanzberichterstattung. Ausgehend von agency-theoretischen Überlegungen und den daraus abgeleiteten (Schutz-)Zwecken läßt sich auf den Beziehungsebenen Parlament-Regierung und Öffentlichkeit-Parlament ein Informationsbedarf ermitteln, der – über die (bislang praktizierte) überwiegend formale Ordnungsmäßigkeitskontrolle hinaus – stärker inhaltlich bzw. ergebnisorientiert ausgerichtet ist. Im Mittelpunkt des Informationsinteresses aller Adressatengruppen steht das staatliche Finanzgebaren und dessen Auswirkungen. Das staatliche Finanzgebaren kann anhand der Darstellung der wirtschaftlichen Lage beurteilt werden, wozu es entsprechend ausgestalteter (Haushalts-), Finanz, Vermögens- und Ergebnisrechnungen bedarf.

Für alle Rechnungsadressaten haben sich – wenn auch in unterschiedlicher Gewichtung – zur Beurteilung des staatlichen Finanzgebarens folgende Zwecksetzungen des staatlichen Rechnungswesens als wichtig erwiesen:

- zukünftige Leistungs- bzw. Lebensfähigkeit,
- Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns,
- Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabengebiete und

- Übereinstimmung zwischen Haushaltsansätzen und Haushaltsvollzug (Einhaltung des Budgets bzw. Haushaltskontrolle).

Anhand dieser – auch durch empirische Untersuchungsergebnisse belegten – Anforderungen an den Informationsgehalt staatlicher finanzieller Rechnungslegung lassen sich Konkretisierungen der Ausgestaltung eines Rechnungssystems mit den genannten Teilrechnungen ableiten.

(3) Als Bindeglied zwischen Zwecksystem und konkret ausgestaltetem Rechnungssystem sind Mindestanforderungen an Inhalt und Form der staatlichen finanziellen Rechnungslegung zu formulieren, die – in Anlehnung an das Schrifttum im Bereich des Privatwirtschaft – als Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung bezeichnet werden.

Nach Prüfung der vorhandenen traditionellen Budgetgrundsätze, der privatwirtschaftlichen Rahmengrundsätze und der nordamerikanischen "Governmental Generally Accepted Accounting Principles" auf ihre Eignung als Grundsätze für das externe staatliche Rechnungswesen erweisen sich die Grundsätze der

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Vollständigkeit,
- Klarheit und Übersichtlichkeit,
- Vergleichbarkeit und Stetigkeit,
- Wesentlichkeit bzw. Relevanz.
- Wirtschaftlichkeit und
- Öffentlichkeit

als zweckkonforme Generalnormen. Aufgrund ihres hohen Abstraktionsgrades besitzen diese Rahmengrundsätze universell Gültigkeit im Haushalts- wie im Rechnungswesen, im staatlichen wie im privatwirtschaftlichen Bereich, national und international. Die Rahmengrundsätze sind im Interesse einer zweckorientierten Rechnungslegung in gleichem Maße zu beachten, was ihre Gewichtung untereinander ausschließt.

(4) Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung können als allgemein formulierte Generalnormen lediglich den äußeren Rahmen einer zweckorientierten Rechnungslegung abstecken. Sie bilden die bei der informationszieladäquaten inhaltlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens, d.h. der konkreten Ableitung von Abbildungsregeln, die einzuhaltenden Nebenbedingungen.

Die Entwicklung einer Soll-Konzeption staatlicher externer Rechnungslegung vollzieht sich – ausgehend von den Rahmengrundsätzen – in folgenden Schritten: Bei der Prüfung, welche Merkmale das einem zweckkonformen, am Informationsbedarf orientierten Rechnungswesens zugrunde liegende Rechnungssystem aufweisen sollte, sind zunächst einmal die formalen und materiellen Bestandteile eines Rechnungssystems zu ermitteln. Formale Bestandteile eines Rechnungssystems sind seine einzelnen Teilrechungen, d.h. Vermögens-, Ergebnis-, (Haushalts-) und Finanzrechnung. Materieller Bestandteil eines Rechnungssystems ist das ihm zugrundeliegende Rechnungskonzept, welches aufgrund der Definition dessen, was als Saldo bzw. Meßobjekt auszuweisen ist, zugleich festlegt, welche Daten bzw. Transaktionen buchungspflichtig sind. Ausgehend von den elementaren Wertgrößen eines jeden Rechnungskonzeptes, d.h. den Ein- und Auszahlungen, stehen für den öffentlichen Bereich in der Reihenfolge sukzessiv erweiterter Erfassung von Transaktionen folgende alternative Rechnungskonzepte zur Verfügung:

- das Zahlungskonzept (cash accounting concept),
- das erweiterte Zahlungskonzept (modified cash accounting concept),
- das Einnahmen-Ausgaben-Konzept (accrual accounting),
- das Kosten-Leistungs-Konzept und
- das vollständige Aufwands-Ertrags-Konzept.

Untersucht man die dargestellten Rechnungskonzepte (bzw. ihre in der Praxis vorfindbaren Modifikationen) hinsichtlich der Erfüllung der oben genannten Zwecksetzungen des staatlichen Rechnungswesens, so erweist sich das Aufwands-Ertrags-Konzept hinsichtlich der Erreichung aller vier Informationsziele gegenüber den anderen Rechnungskonzepten als überlegen. Die nach diesem Konzept zu erfolgende Transforma-

tion des Buchungsstoffs optimiert den Informationsgehalt einer darauf aufbauenden Rechnungslegung. Die Erfassung der Ein- und Auszahlungen erlaubt bei entsprechender Strukturierung der Sachbücher sowohl die Haushaltskontrolle als auch den Nachweis der Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabengebiet (detaillierte und aggregierte Haushaltsrechnung). Durch Korrekturen der Periodeneinzahlungen und -auszahlungen werden die Quellen der Werteentstehung und des Werteverzehrs ordentlicher und außerordentlicher Art (Ergebnisrechnung) und ihre Auswirkungen auf das künftige Nutzungs- bzw. Belastungspotential (Vermögensrechnung) ersichtlich, was Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen erlaubt und Rückschlüsse auf die künftige Leistungsfähigkeit zuläßt.

Vor diesem Hintergrund ist auch die Formulierung der Soll-Konzeption des staatlichen externen Rechnungssystems zu sehen. Als Meßobjekt des Rechnungskonzepts wird ein "interperiod equity" vorgeschlagen. Damit findet die seit langem geführte Diskussion um die Wirkungen öffentlicher Verschuldung bzw. über eine "intergenerative Lastverteilung" Eingang in die konzeptionellen Überlegungen zum staatlichen Rechnungswesen. Ein Rechnungskonzept mit dem Meßzweck "interperiod equity" hat diejenigen Daten zu erfassen, die zu der Beurteilung erforderlich sind, ob die zeitliche Verteilung der Nutzung von Gütern und Leistungen und der Belastung durch ihre Finanzierung im Hinblick auf Gegenwart und Zukunft neutral ("gerecht") ist oder ob Abweichungen bestehen. Die Abweichungen werden dadurch gemessen, inwieweit durch Vergleich von Ressourcenverbrauch und -zugang einer Periode neues Vermögen geschaffen wurde (Begünstigung der Schaffung künftig nutzbarer Potentiale) oder vorhandenes Vermögen verbraucht wurde (Begünstigung der Gegenwart durch Verringerung künftig nutzbarer Potentiale).

Durch den Begriff equity – "Gerechtigkeit" im alltagssprachlichen Sinne und "Nettowert" im ökonomischen Sinne – wird zwar zugleich der Meßzweck ("interperiod equity" i.S. intergenerativer Gerechtigkeit) und das Meßobjekt ("interperiod equity" als intertemporäre Nettowertentwicklung) festgelegt, offen ist jedoch noch die Frage nach den das "interperiod equity" bildenden Komponenten, d.h. der Wahl des Rechnungskonzeptes. Eine universelle, eindeutige "interperiod equity"-Bestimmung

ist dabei nicht möglich, da die Abbildung der intertemporären Lastverteilung wesentlich vom zugrunde liegenden Rechnungskonzept abhängt und hinsichtlich ihrer "Richtigkeit" nur unter Berücksichtigung des verfolgten Informationszieles beurteilt werden kann.

Bei Anwendung des reinen und erweiterten Zahlungskonzeptes sowie des Einnahmen/Ausgaben-Konzeptes weist die Abbildung des "interperiod equity" Mängel auf. Gleichwohl ist die Erfassung und der Nachweis der Ein- und Auszahlungen unabdingbar, um die Informationsziele "Haushaltskontrolle" und "Mittelverteilung auf konkurrierende Aufgabengebiete" erreichen zu können.

Bei Anwendung des Kosten/Leistungs-Konzeptes oder des Aufwand/Ertrags-Konzeptes erfolgt eine zwischen finanzwirtschaftlichen und leistungswirtschaftlichen Vorgängen differenzierende substantielle Datenerfassung, die für die Erreichung der Informationsziele "Wirtschaftlichkeit" und "Leistungsfähigkeit" erforderlich ist.

Ist das Abbildungsziel ein "interperiod equity", das Aufschluß über die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns geben soll, so ist dem ordentlichen Ressourcenkonsum das ordentliche Ressourcenaufkommen (i.S. des Kosten/Leistungs-Konzeptes) gegenüberzustellen. Das "interperiod equity" mißt damit, inwieweit die Periodenerträge ausreichen, den Periodenkonsum (Periodenaufwand) zu decken bzw. inwieweit vorhandenes Reinvermögen im Rahmen der "ordentlichen Geschäftstätigkeit" vermehrt (=positiver Ergebnissaldo, d.h. "Ersparnisbildung" zugunsten künftiger Perioden) oder verringert (=negativer Ergebnissaldo, d.h. Vorgriff auf das Ressourcenaufkommen künftiger Perioden durch Aufbau einer "Nettoschuld") wurde. In seiner normativen Ausprägung verlangt daher das "interperiod equity" i. S. der intergenerativen Gerechtigkeit – zumindest im langfristigen Durchschnitt – einen Nullsaldo des ordentlichen Ergebnisses.

Ist das Abbildungsziel ein "interperiod equity", das Aufschluß über die zukünftige Leistungs- und Lebensfähigkeit geben soll, so müssen sämtliche Aufwendungen und Erträge (Nettoressourcenkonsum bzw. -ersparnis) und ihre Auswirkungen auf das Vermögen und die Schulden erfaßt werden (= Nettoressourcenkonsumkonzept).

Für die Ermittlung eines "interperiod equity" auf Aufwands- und Ertragsbasis und der Auswirkungen auf das Vermögen und die Schulden ist für die Ergebnisrechnung zunächst festzulegen, was als Werteverzehr (Aufwand) und Werteentstehung (Ertrag) anzusehen ist und welche dieser erfaßten Aufwands- und Ertragskomponenten nach den Kriterien Planbarkeit, Regelmäßigkeit und Periodenbezogenheit als ordentlich und welche als außerordentlich zu qualifizieren sind. Für die Vermögensrechung ist festzulegen, was als Nutzungspotential (Vermögen) und was als Belastungspotential (Schulden) anzusehen und wie zu bewerten ist.

Da der Zeitpunkt der Erfassung von Aufwendungen und Erträgen und die sich daraus ergebenden Konsequenzen für den Ansatz- und die Bewertung von Vermögen und Schulden der Objektivierung bedarf, wird somit die Ermittlung operationaler Ansatz- und Bewertungsregeln für Vermögensgegenstände und Schulden, Erträge und Aufwendungen erforderlich.

Die Konkretisierung dessen, was als Vermögensgegenstände und Schulden anzusehen ist, läßt sich aus den Informationsaufgaben der Rechnungslegung und den Rahmengrundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung ableiten.

Mit den konstitutiven Merkmalen "selbständige Verkehrsfähigkeit" und "wirtschaftliches Eigentum" ist analog zum privatwirtschaftlichen Bereich die Aktivierung von Vermögensgegenständen im öffentlichen Bereich hinreichend bestimmt.

In bezug auf die Informationsziele "zukünftige Leistungs- und Lebensfähigkeit" und "Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns" ist die Beachtung des Vollständigkeitsgrundsatzes erforderlich, aus dem sich allgemein eine Aktivierungspflicht für alle materiellen (selbständig verkehrsfähigen) Güter und Rechte ergibt. Im Hinblick auf die Informationszielerreichung (insbesondere Schuldendeckungsmöglichkeiten als spezifische Ausprägung künftiger Leistungsfähigkeit) ist beim Ansatz dem Unterschied zwischen abstrakter Verkehrsfähigkeit und tatsächlicher Verkehrsfähigkeit durch den gesonderten Ausweis von gebundenem und freien Vermögen Rechnung zu tragen.

Zur Operationalisierung der Aktivierungsfähigkeit bzw. -pflicht ist das Realisationsprinzip als Ansatzgrundsatz heranzuziehen, nach dem bis zum Realisationszeitpunkt ein Vermögensgegenstand ergebnisneutral zu behandeln ist.

Ob die derart abgegrenzten Vermögensgegenstände in der Vermögensrechnung einer bestimmten Gebietskörperschaft tatsächlich zu aktivieren sind, richtet sich nach dem Kriterium des "wirtschaftlichen Eigentums". Sobald ein Vermögensgegenstand zum wirtschaftlichen Eigentum einer Gebietskörpetschaft zu zählen ist, ist er Teil des Nutzungspotentials und damit Einflußgröße künftiger Leistungsfähigkeit. Im Einzelfall entstehen aus diesem Abgrenzungskriterium Probleme – insbesondere Vergabe von Investitionszuschüssen. Eine Lösungsmöglichkeit bietet sich hier jedoch durch die Verwendung des handelsrechtlichen Instruments der Bilanzierungshilfe.

Aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten erscheinen wegen ihrer mangelnden selbständigen Verkehrsfähigkeit als Fremdkörper in dieser Ansatzsystematik. Mit den aus dem Realisationsprinzip ableitbaren "Nebenprinzipien" der Abgrenzung nach sachlicher und zeitlicher Art läßt sich ihr Ansatz jedoch rechtfertigen.

Dem Vermögen als künftigem Nutzungspotential sind die Schulden als zukünftige Belastungspotentiale gegenüberzustellen. Welche Schulden passivierungsfähig bzw. pflichtig sind, ist entsprechend dem Vorgehen bei der Aktivierung von Vermögensgegenständen unter Beachtung der Rahmengrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung (insbesondere: Vollständigkeit) und der Definitionsgrundsätze (insbesondere: Realisationsprinzip) zu operationalisieren. Bei sicheren Schulden (d. h. bei Verpflichtungen, deren Art und Höhe feststehen) besteht zweifelsfrei eine Passivierungsfähigkeit und -pflicht. Im Einzelnen sind dies Verbindlichkeiten aus Leistungen, einseitige Verbindlichkeiten, erhaltene Anzahlungen sowie Finanzschulden. Daneben existieren unsichere Schulden, d. h. Verpflichtungen, deren Bestehen und/oder Höhe ungewiß aber wahrscheinlich ist: die sogenannten Rückstellungen. In einer engen Abgrenzung steht der Schuldcharakter gegenüber Dritten im Vordergrund (sogenannte Verbindlichkeitsrückstellungen). In einer weiten Abgrenzung, der nach der hier zugrundeliegenden

Konzeption der Vorzug gegeben wird, sind Rückstellungen als periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen, die bereits verursacht aber noch nicht zahlungswirksam geworden sind, aufzufassen. Diese Abgrenzung schließt sowohl die Verbindlichkeitsrückstellungen als auch sogenannte Aufwandrückstellungen mit ein. Mit den Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind die bilanziellen Schulden vollständig erfaßt. Sofern diese in ihrem Wert kleiner sind als der Wert der Aktiva, ergibt sich auf der Passivseite als Saldoposition der Wert der positiven Nettovermögensposition (bilanzielles Reinvermögen).

Wie die Ansatzgrundsätze sind auch die Bewertungsgrundsätze aus der Zwecksetzung der Rechnungslegung und den zugehörigen Rahmengrundsätzen abzuleiten. Eine Bewertung von Vermögen und Schulden, Aufwendungen und Erträgen, die den Informationsanforderungen der Rechnungsadressaten gerecht werden soll, erfordert eine von den subjektiven Nutzenempfindungen des Bewertenden unabhängige, an den Informationszielen orientierte objektivierte Abbildung. Das bedeutet eine strikte Einhaltung der Rahmengrundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit. Erste Konkretisierungen richtiger und willkürfreier Bewertung bieten die Basisannahmen des "Going Concern-Prinzips" (Fortführungsprämisse) und das Nominalwertprinzip.

Das die Bewertung im privatwirtschaftlichen Bereich dominierende Realisationsprinzip erscheint im öffentlichen Bereich als Bewertungsgrundsatz – im Gegensatz zu seiner uneingeschränkten Eignung als Ansatzgrundsatz – nur in soweit sinnvoll, als es zur bestmöglichen Annäherung an einen ansonsten nicht hinreichend objektivierbaren Nutzungs- und Belastungswert von Vermögensgegenständen und Schulden dient. Die strikte Anwendung des Realisationsprinzips, das die Anwendung des Vorsichtsprinzips und des Imparitätsprinzips als inhaltliche Ausprägung des Vorsichtsprinzips mit einschließt, ist im öffentlichen Bereich u. U. mit bestimmten Informationszielen unvereinbar. Die mit der Beachtung des Realisationsprinzips verbundene vorsichtige Bewertung trägt nur in Grenzen dem Meßzweck der intergenerativen Lastverteilung Rechnung. Die Anwendung des Vorsichtsprinzips läßt sich jedoch zumindestens in den Fällen nicht rechtfertigen, in denen für die Bewertung objektivierte Verkehrswerte vorliegen. Die Bedenken gegen die strikte Anwendung

des Realisationsprinzips richten sich in gleicher Weise gegen die Anwendung des Imparitätsprinzips: wenn es sinnvoll erscheint, noch nicht realisierte aber erwartete negative Erfolgsbeiträge, die vor dem Abschlußstichtag verursacht wurden, zu antizipieren, ist es dagegen nicht plausibel, analog Zuschreibungen zu unterlassen, selbst, wenn diese zu Wertansätzen oberhalb der Anschaffungskosten führen. Im Interesse der Informationszielerreichung und einer zutreffenden Darstellung des Nutzungs- bzw. Belastungspotentials ist eine gleichwertige Antizipation der negativer und positiver Erfolgsbeiträge anzustreben. Daraus ergibt sich für das anzusetzende Vermögen generell eine Bewertung mit dem "Nutzungswert".

Für die Bewertung der Schulden ist analog zum Nutzungswert des Vermögens ihr "Belastungswert" am Bilanzstichtag maßgeblich.

Die inhaltlichen Änderungen der Soll-Konzeption des staatlichen Rechnungssystems ziehen auch Änderungen technischer Art nach sich. Dies betrifft vor allem die Buchungstechnik und die Anforderungen an das Erfassungssystem für die Geschäftsvorfälle sowie Fragen nach einer geeigneten Technik zur Sicherstellung der zweckentsprechenden Verwendung zweckgebundener Einnahmen. Die Soll-Konzeption des staatlichen Rechnungswesens postuliert den Verbund von Vermögens-, Ergebnis und (Haushalts-) Finanzrechnung. Als Buchungstechnik der Verbundrechnung ist – rechnungskonzeptunabhängig – die doppelte Buchführung anzuwenden. Zur Sicherstellung der Datenbasis für die einzelnen Teilrechnungen des Konzepts ist das bisherige zahlungsorientierte Erfassungssystem der Geschäftsvorfälle um die Datenerfassung der vermögens- und ergebniswirksamen Vorfälle zu erweitern. Dementsprechend ist der Kontenplan zu ändern. Während die Struktur der Haushalts- oder Budgetkonten unverändert bleiben kann, sind Bestands- und Ergebniskonten – gegliedert entsprechend der in der Vermögens- und Ergebnisrechnung zum Ansatz kommenden Positionen – neu zu errichten. Die Kontensystematik umfaßt dabei zwei Kontenkreise: die vermögens- und ergebniswirksamen Transaktionen bilden einen Kontenkreis, der durch buchungsmäßige und saldenmechanische Verknüpfung einen Vollverbund zwischen Vermögens- und Ergebnisrechnung herstellt und somit einen Buchungsverbund i.e.S. darstellt. Die für die

Erstellung der Finanzrechnung erforderlichen Rechnungsgrößen lassen sich am Ende der Rechnungsperiode diesem Datenpool entnehmen. Die für den öffentlichen Bereich notwendige Verbindung des Rechnungswesens mit dem Haushaltsplan und die Haushaltskontrolle kann buchungstechnisch durch die Führung einer (einfachen oder doppelten) Nebenbuchhaltung sichergestellt werden, die so gestaltet ist, daß sie auch den Nachweis über die verfügten, bereits disponierten Beträge in das zentral von den Kassen geführte Buchungssystem integriert. Um die Verbindung (Buchungsverbund i.w.S.) zwischen dem Vermögens-/Ergebniskontenkreis und dem in der Nebenbuchhaltung geführten Haushaltskontenkreis herzustellen, werden am Abschlußstichtag zunächst die Salden sämtlicher Haushaltskonten zusammengefaßt, über die dann die Kontenabstimmung mit den Bestandskonten, also mit der Vermögensrechnung erfolgt.

Die Anwendung des Fund-Accounting ist unter technischen Zweckmäßigkeitsgesichtpunkten bei einer großen Anzahl zweckgebundener Einnahmen und damit häufiger Durchbrechung des Nonaffektationsprinzips zu sehen. Die Praktizierung des Fund-Accounting ist für das Rechnungswesens jedoch nicht ohne Probleme: Es ist zu beachten, daß neben der Sicherstellung der zweckentsprechenden Verwendung zweckgebundener Einnahmen, im Rahmen des Fund-Accounting auch die Gewinnung eines Gesamteinblicks in die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft gewährleistet sein muß. Um dieses garantieren zu können, ist – je größer die Anzahl der Funds ist – eine konsolidierte Rechnungslegung um so wichtiger.

(5) Die Rechnungslegung einer Gebietskörperschaft soll geeignet sein, die Informationsbedürfnisse der Rechnungsadressaten zu erfüllen. Da sich die Informationsbedürfnisse der Adressaten staatlicher Rechnungslegung nicht nur auf den durch durch Bestandteile des Rechnungssystems, Meßobjekt sowie Ansatz- und Bewerungsregeln beschriebenen Einzelabschluß richten, sondern auf die Darstellung der finanziellen Gesamtlage der Gebietskörperschaft, muß die Rechnungslegung einen Gesamt-Jahresabschluß unter Einbeziehung aller finanziellen Aktivitäten umfassen. Das bedeutet, daß auch periphere, d.h. organisatorisch, haushaltsmäßig und/oder rechtlich verselbständigte Teileinheiten in den Ab-

schluß einbezogen werden müssen. Daraus ergibt sich ein Abgrenzungsproblem: es ist festzulegen, welche Einheiten in den Gesamt-Jahresabschluß eingehen sollen, d.h. es bedarf der Definition eines staatlichen Konsolidierungskreises. Als theoretische Entscheidungshilfe bei der Lösung des Abgrenzungsproblems bieten sich die vorhandenen Theorieansätze zur Konzernrechnungslegung an. Als zweckadäquater Ansatz wird hier die Entity-Theorie in Verbindung mit der Commander-Theorie angesehen: Der konsolidierte Jahresabschluß hat die Gebietskörperschaft als wirtschaftliche Einheit abzubilden (Entity-Theorie), wobei von der Gesamtheit der möglicherweise einzubeziehenden Einheiten diejenigen zur wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen sind, die einer wesentlichen Steuerung und Kontrolle des Muttergemeinwesens unterliegen (Commander-Theorie). Der Entity-Theorie folgend gehören alle nicht rechtlich verselbständigten Einheiten zum Konsolidierungskreis der Gebietskörperschaft, da die Einflußmöglichkeiten des Muttergemeinwesens hier dadurch gesichert sind, daß sich das Vermögen dieser Einheiten weiterhin in ihrem Eigentum befindet. Einbeziehungskriterium für die rechtlich verselbständigten Einheiten bildet nach der Commander-Theorie die wesentliche potentielle Einflußnahme des Muttergemeinwesens auf die Geschäftspolitik der Einheiten. Als Proxy-Kriterien für eine wesentliche potentielle Einflußnahme dienen:

- Entsendungsmöglichkeit von Mitgliedern in Aufsichts- und Geschäftsführungsgremien;
- Finanzielle Verflechtungen
  * Beteiligungen am Nominalkapital;
  * Deckung der gesamten Ausgaben oder eines nicht abgegrenzten Teils;
  * Verpflichtung zur Unterhaltung juristischer Personen des öffentlichen Rechts;
- Gesetzlich geregelte Autonomie oder gesetzliche Beschränkung der Autonomie der Geschäftspolitik.

Als Konsolidierungsverfahren für alle Einheiten, die aufgrund dieser Kriterien in den Konsolidierungskreis aufzunehmen sind (d. h.: Mehrheitsbeteiligungen sowie Einheiten, die aufgrund sonstiger finanzieller, personeller oder spezialgesetzlicher Verflechtungen wesentlich beeinflußbar sind) ist im Interesse der geforderten umfassenden Darstellung der finanziellen Gesamtlage der Gebietskörperschaft die Vollkonsolidierung im Gesamt-Jahresabschluß anzuwenden. Kommerzielle Einheiten, die ein vom Muttergemeinwesen abweichendes Rechnungskonzept anwenden, sind nach dem Prinzip der Maßgeblichkeit des Rechnungskonzepts der Muttergesellschaft diesem Rechnungskonzept anzupassen. Handelt es sich jedoch um rein fiskalische Einheiten (freies Finanzvermögen), genügt eine Equity-Konsolidierung. Alle Einheiten außerhalb des Konsolidierungskreises, an denen eine Beteiligung besteht, sollten – sofern die Anteile an der Börse gehandelt werden – nach dem Nettoressourcenkonsum-Konzept mit ihrem Kurswert, ansonsten mittels Equity-Methode im Gesamt-Jahresabschluß erfaßt werden. Andere Einheiten, die sich außerhalb des Konsolidierungskreises befinden, werden nicht erfaßt.

Bestandteile des Gesamt-Jahresabschlusses bilden die Jahresabschlußrechnungen sowie ein Erläuterungs- und ein Lagebericht. Die Jahresabschlußrechnungen bilden die zentralen Informationsträger bei der Darstellung der finanziellen Gesamtlage der Gebietskörperschaft. Ergebnis-, Vermögens- und Finanzrechnung stellen die konzeptgemäßen Hauptrechnungen dar. Sie werden ergänzt durch die aggregierte Haushaltsrechnung, die als "Nebenrechnung" die aggregierten Transaktionen der budgetären "Nebenbuchhaltung" aufnimmt. Die inhaltliche Ausgestaltung (Ansatz und Bewertung) der Teilrechnungen wird bestimmt durch das Nettoressourcenkonsum-Konzept. Dominante Hauptrechnung ist die Ergebnisrechnung mit der Differenz zwischen dem wertmäßigen Ressourcenaufkommen (Ertrag) und dem wertmäßigen Ressourcenverbrauch (Aufwand) gleich dem wertmäßigen Nettoressourcenkosum bzw. der wertmäßigen Nettoressourcenersparnis (Ergebnis) als Saldo. Dieser Saldo wird in betriebswirtschaftlich üblicher Weise nach dem Kriterium der Regelmäßigkeit und Planbarkeit untergliedert in ein ordentliches und außerordentliches Ergebnis (wobei letzteres auch periodenfremde und außergewöhnliche Aufwendungen und Erträ-

ge aufnimmt). Entsprechend dem Nettoressourcenkonsum-Konzept erfolgt in der Vermögensrechnung eine Gegenüberstellung des gesamten bilanziell erfaßbaren Vermögens und den gesamten Schulden. Dabei wird das Vermögen in erster Linie nach dem Kriterium der Zweckbestimmung in freies und gebundenes Vermögen gegliedert und die Schulden nach dem Kriterium der Sicherheit des Eintritts in Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Für die inhaltliche und formale Gestaltung der im Verbund mit der Ergebnisrechnung geführten Finanzrechnung erscheint eine Art "Kapitalflußrechnung", deren Fonds die Nettokreditaufnahme ist, informationzieladäquat. Ausgehend von der Veränderung des Bestandes an liquiden Mitteln korrigiert um die nicht-zahlungswirksamen ergebniswirksamen Transaktionen und um die nicht ergebniswirksamen Nichtkreditein-/auszahlungen läßt sich mit ihrer Hilfe die Nettokreditaufnahme bestimmen. Die aggregierte Haushaltsrechnung letztlich gibt die Mittelherkunft nach Arten und die Mittelverwendung nach bestimmten Aufgabengebieten gegliedert (funktionale Gliederung) wieder. Dadurch wird den Adressaten der Rechnungslegung eine aufgabenbezogene Beurteilung der Ressourcenallokation ermöglicht.

Zusammen mit den Jahresabschlußrechnungen sind für den Gesamt-Jahresabschluß die ergänzenden Berichte Erläuterungsbericht und Lagebericht vorzulegen. Der Erläuterungsbericht dient der näheren Erläuterung und Ergänzung der Jahresabschlußrechungen und umfaßt mindestens folgende Informationen:

- Informationen zu den angewendeten Grundprinzipien der Rechnungslegung;
- Informationen zu den einzelnen Positionen der Jahresabschlußrechnungen;
- Zusatzinformationen, die zwar in keinem sachlichen Zusammenhang mit einzelnen Positionen stehen, die aber für eine zutreffende Beurteilung der Jahresabschlußrechnungen unerläßlich sind.

Informationen, die für die Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Lage eines öffentlichen Gemeinwesens notwendig sind, die aber nicht direkt oder gar nicht in den Jahresabschlußrechnungen und ihrem Erläu-

terungsbericht dokumentiert werden können, sind in den Lagebericht aufzunehmen. Dabei handelt es sich um:

- Informationen zur Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft und deren zeitliche Entwicklung (Tatsachenbericht);
- Informationen über die voraussichtliche Entwicklung der wirtschaftlichen Gesamtlage (Prognosebericht);
- Informationen über gesamtwirtschaftliche Eckdaten (z. B. Wachstumsrate des Bruttosozialprodukts, Inflationsrate usw.);
- Angaben über zusätzliche Informationsquellen, die für eine vertiefende Finanzanalyse herangezogen werden können.

Um letzlich die Glaubwürdigkeit der an die Adressaten gerichteten Jahresabschlußinformationen zu gewährleisten, ist der Gesamt-Jahresabschluß durch einen sachverständigen und unbefangenen Dritten zu prüfen. Dabei ist der Gesamt-Jahresabschluß als Prüfungsgegenstand zum einen hinsichtlich seiner Ordnungsmäßigkeit zu kontrollieren und zum anderen ist er daraufhin zu überprüfen, ob er ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gebietskörperschaft (true and fair view) vermittelt. Die Prüfungsergebnisse sind in einem Prüfungsbericht zusammenzufassen, der sowohl (gemeinsam mit dem Gesamt-Jahresabschluß) dem Parlament zur Entlastung vorzulegen, als auch zu veröffentlichen ist. Die Aussagen der Prüfer hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit und der "true ans fair view" sind als sogenannter Bestätigungsvermerk im Gesamt-Jahresabschluß selbst zu vermerken.

(6) Die Einführung eines neuartigen Soll-Konzepts staatlicher Rechnungslegung hat nicht nur Auswirkungen auf den Bereich des externen Rechnungswesens der betreffenden Gebietskörperschaft, sondern beeinflußt auch angrenzende Themenkreise. Zu nennen sind vor allem:

- Das Budgetierungssystem:
  Die Erstellung des konzeptgemäßen, verbundenen Systems der Finanz-, Bestands- und Ergebnis- sowie Haushaltsrechnung wirft auch bezüglich des zugrundeliegenden Planungssystems Fragen auf. Aufgrund der zunehmenden Verknappung staatlicher Ressourcen ist es nicht nur erforderlich, mit Hilfe einer adäquten Rechnungsle-

gung die finanzielle Gesamtsituation einer Gebietskörperschaft für abgeschlossene Rechnungsperioden darzustellen. Vielmehr werden bereits in der Phase der Entscheidungsfindung innerhalb der Haushaltsaufstellung Zukunftsdaten vom Parlament benötigt, die über die bisher erstellte Planrechnung des Haushaltsplans hinausgehen. Hier sollten bereits weitere Planrechnungen zur Abstimmung vorliegen, die – entsprechend der konzeptionellen Hauptrechnung – mindestens eine konsolidierte Plan-Ergebnisrechnung umfassen.

- Das interne Rechnungswesen:
  Das Soll-Konzept des öffentlichen Rechnungswesens wird auch den Informationsanforderungen interner Rechnungsadressaten gerecht, da es für den Aufbau eines internen Rechnungswesens wichtige Grundlagen schafft. Durch die vollständige Aufwandserfassung im konzeptgemäßen externen Rechnungswesen entsteht ein Datenpool, der zur Auswertung im Rahmen einer systematischen (laufenden) Kostenrechnung im öffentlichen Bereich genutzt werden kann.
- Ausländische Rechnungssysteme (Harmonisierungsfragen):
  Die geleisteten grundsätzlichen Überlegungen zu einem Konzept staatlicher Rechnungslegung sind aufgrund der mit ausländischen Verbesserungsvorschlägen für staatliches Rechnungswesen gemeinsamen Zielrichtung geeignet, als Anregung zur internationalen Harmonisierung staatlichen Rechnungswesens zu dienen, wobei sich solche Harmonisierungsbemühungen aufgrund der besonderen Rahmenbedingungen vor allem innerhalb der Europäischen Gemeinschaft als chanchenreich darstellen.

(7) Bei der Umsetzung des Soll-Konzeptes für das staatliche Rechnungswesen einer speziellen Gebietskörperschaft müssen bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Als konkrete Einführungsbedingungen des Konzeptes im besonderen Fall der Bundesrepublik Deutschland sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- im rechtlichen Bereich:
  Änderungen oder Ergänzung von haushaltsrechtlichen Vorschriften sind erforderlich, besonders in der BHO und im HGrG. Andererseits ist aber zu berücksichtigen, daß gerade die Einführung des Konzeptes eine sachgerechte Umsetzung der vorhandenen verfassungsrechtlichen Regelungen (die für das Konzept unveränderte Gültigkeit besitzen) besser gewährleisten kann, wie z. B. durch eine sinnvollere Beschränkung der Nettokreditaufnahme, als dies bisher der Fall ist.
- im Bereich der Datenbasis des Gesamt-Jahresabschlusses:
  Pobleme der Datenermittlung treten dort auf, wo durch das bislang praktizierte Rechungssystem die im Sinne des Konzeptes erforderlichen Transaktionen noch nicht erfaßt werden. Die Schwierigkeiten bestehen vor allem bei der erstmaligen Erstelllung des Jahresabschlusses. Unter Inkaufnahme von Informationseinbußen sind hier jedoch Näherungs- oder Schätzlösungen denkbar. Da sich die Datenbasis eines ersten konzeptgemäßen Gesamt-Jahresabschlusses nach einer Umstellungsphase, in der bereits Buchungssystem und Aufzeichnungsmethoden der dem Abschluß zugrundeliegenden Transaktionen umgestellt werden, gegenüber einer stichstagsbezogenen Umstellung des Rechnungswesens (top-down-Ansatz) verbessert, ist die Konzepteinführung nach einer solchen "bottom-up"-Umsetzungsstrategie vorzuziehen.
- im Bereich technischer Voraussetzungen:
  Hier geht es vor allem um die notwendige Umstellung des Buchungssystems auf den verbundenen doppischen Stil und die damit zusammenhängende Einführung eines adäquaten Datenerfassungssystems. Vorteilhaft ist hier die Nutzungsmöglichkeit der vorhandenen Kassenorganisation zum Zwecke der zentralen Datenverarbeitung, sowie das Vorhandensein übertragbarer DV-Lösungen aus dem privatwirtschaftlichen oder ausländischen öffentlichen Bereich. Mit diesen Umstellungen verbunden sind auch notwendige Schulungen des Rechnungswesenpersonals hinsichtlich des neuen Rechnungssystems.

LITERATURVERZEICHNIS

Achtenhagen, F. (Hrsg.), Didaktik des Rechnungswesens, Programm und Kritik eines wirtschaftsinstrumentellen Ansatzes, Wiesbaden 1990.

AICPA, s. American Institute of Certified Public Accountants.

American Institute of Certified Public Accountants (1981), (ed.), Accounting and Financial Reporting by State and Local Governments – An Experiment, New York 1981.

Andel, N. (1983), Finanzwissenschaft, Tübingen 1983.

Anthony, R. N. (1978), Financial Accounting in nonbusiness organizations, FASB, Stamford 1978.

Anthony, R. N. (1980), Making sense of nonbusiness accounting, in: Harvard Business Review, Vol. 58, 1980, Nr. 3, S. 83-93.

Anthony, R. N. (1983), Tell it like it was – A conceptual framework for financial accounting, Homewood, Ill. 1983.

Anthony, R. N. (1987), We don't have the accounting concepts we need, in: Harvard Business Review, Vol. 65, 1987, S. 75-83.

Anthony, R. N. (1989), Should Business Accounting and Nonbusiness Accounting be Different?, Boston 1989.

Arbeitsgemeinschaft der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten der Bundesrepublik Deutschland (Hrsg.) (1990), ARD-Jahrbuch 1990, 22. Jg., Frankfurt a.M. 1990.

Arnim von, H. H. (1977), Gemeinwohl und Gruppeninteressen, Frankfurt 1977.

Arnim von, H. H. (1978), Wirksamere Finanzkontrolle bei Bund, Ländern und Gemeinden. Analyse und Reformvorschläge, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 42, Wiesbaden 1978.

Arnim von, H. H. (1981), Die Öffentlichkeit kommunaler Finanzkontrollberichte als Verfassungsgebot, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 51, Wiesbaden 1981.

Baetge, J. (1986), Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Der Betrieb, 39. Jg., 1986, Beilage Nr. 26/86.

Baetge, J. (Hrsg.) (1990), Konzernrechnungslegung und -prüfung, Schriften des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, Düsseldorf 1990.

Bailey, L. P. (ed.) (1987), Miller's Comprehensive Governmental GAAP-Guide 1988, San Diego, New York, London 1987.

Bericht zur Wirtschafts- und Währungsunion ("Delors-Bericht") in der Europäischen Gemeinschaft, vorgelegt vom Ausschuß zur Prüfung der Wirtschafts- und Währungsunion am 17. April 1989.

Beutler, B./Bieber, R. u.a. (1987), Die Europäische Gemeinschaft, Rechtsordnung und Politik, 3. Aufl., Baden-Baden 1987.

Beyme, K. von (1980), Die politischen Theorien der Gegenwart, 4. Aufl., München 1980.

Bornhalm, W. (1986), Das staatliche Rechnungswesen – Möglichkeiten und Probleme einer zielgerechten Gestaltung, Bad-Bentheim 1986.

Braun, G. E. (1987), Betriebswirtschaftliche Kennzahlen und Indikatoren zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit des staatlichen Verwaltungshandelns, in: Eichhorn, P. (Hrsg.), Doppik und Kameralistik, Baden-Baden 1987.

Buchner, R. (1986), Allgemeine Bewertungsgrundsätze, in: Leffson, U. u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch der unbestimmten Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986.

Bundesschuldenverwaltung (1989), Jahresbericht 1988, Bad Homburg v.d.H. 1989.

Buschor, E. (1987), Die Schweizer Haushaltsreform der Kantone und Gemeinden, in: Eichhorn, P. (Hrsg.), Doppik und Kameralistik, Baden-Baden 1987, S. 29-47.

Busse von Colbe, W. (1968), Prognosepublizität von Aktiengesellschaften, in: Angehrn, O./Künzi, H. P. (Hrsg.), Beiträge zur Lehre von der Unternehmung. Festschrift für Karl Käfer, Stuttgart 1968, S. 91-118.

Canadian Institute of Chartered Accountants (1984), Public Sector accounting Statement 2: Objectives of government financial statements, Ottawa 1984.

Canadian Institute of Chartered Accountants (1985), Local government financial reporting, Toronto 1985.

Carlson, F. J. (1983), An empirical investigation of the citizen's use of municipal accounting information, Diss., St. Louis University, 1983.

CICA, s. Canadian Institute of Chartered Accountants

Coenenberg, A. G. (1990), Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 11. Aufl., Landsberg 1990.

Diller, K. D. (1989), Bundesschuldenverwaltung – Ein Berichterstatter mit falschen Adressaten? in: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, 42. Jg., 1989, H. 19, S. 904-908.

Downs, A. (1968), Ökonomische Theorie der Demokratie, Tübingen 1968.

Drebin, A./Chan, J. L./Ferguson, L. C. (1981), Objectives of accounting and financial reporting for governmental units: A research study, 2 volumes, Chicago 1981.

Ebenroth, T. (1986), Klar und übersichtlich, in: Leffson, U. u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986.

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (BT-Drucks. V/3040 v. 21.6.1968).

Erstes Gesetz zur Änderung des Haushaltsgrundsätzegesetzes vom 18.7.1990 (BGBl. I, Nr. 36 vo. 27.7.1990, S. 1446).

Ewert, R. (1986), Rechnungslegung, Gläubigerschutz und Agency-Probleme, Wiesbaden 1986.

Fama, E. F. (1980), Agency Problems and the theory of the firm, in: Journal of political economy, Vol. 88, 1980, S. 288-307.

Färber, G./Littman, K. (1989), Bevölkerungsentwicklung und Staatsfinanzen, in: Recktenwald, H. C. (Hrsg.), Der Rückgang der Geburten – Folgen auf längere Sicht, Mainz 1989, S. 101-129.

Federmann, R. (1987), Außerordentliche Erträge und Aufwendungen in der GuV-Rechnung, in: Betriebs-Berater, 40. Jg., 1987, S. 1071-1078.

Forster, K. H. (1982), Anhang, Lagebericht, Prüfung und Publizität im Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinien-Gesetzes – Teil I, in: Der Betrieb, 35. Jg., 1982, H. 31, S. 1577-1635.

Freeman, R. J./Lynn, E. S./Shoulders, C. D. (1988), Governmental and Nonprofit Accounting, 3rd ed., Englewood Cliffs 1988.

Freeman, R. J./Shoulders, C. D. (1982), Defining the Governmental Reporting Entity, in: Journal of Accountancy, Vol. 159, October 1982, S. 50-63.

Gandenberger, O. (1981), Theorie der öffentlichen Verschuldung, in: Neumark, F. (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 3, 3. Aufl., Tübingen 1981.

GAO, s. General Accounting Office.

GASB, s. Governmental Accounting Standards Board

General Accounting Office (1989), Managing the Cost of Government. Proposals for Reforming Federal Budgeting Practices, Washington D.C., Oktober 1989.

Governmental Accounting Standards Board (ed.) (1987a), Governmental Accounting and Financial Reporting Standards as of June 15, 1987, 2nd. edition, Stamford 1987.

Governmental Accounting Standards Board (1987b), Proposed Statement of the Governmental Accounting Standards Board: Measurement Focus and Basis of Accounting – Governmental Fund Operating Statements (Exposure Draft), Stamford 1987.

Governmental Accounting Standards Board (1988), Discussion Memorandum, An analysis of issues related to the Financial Reporting Entity, Norwalk, Connecticut 1988.

Governmental Accounting Standards Board (1990), Measurement Focus and Basis of Accounting – Governmental Fund Operating Statements (Statement No. 11), Norwalk, Ct. 1990.

Großfeld, B./Leffson, U. (1986), Außerordentliche Aufwendungen und Erträge; gewöhnliche Geschäftstätigkeit, in: Leffson, U. u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986, S. 68-77.

Hartung, W. (1989), Zur Bewertung von Jubiläumsrückstellungen, in: Betriebs-Berater, 42. Jg., 1989, S. 736-745.

Hartung, W. (1990), Abzinsung von Verbindlichkeitsrückstellungen?, in: Betriebs-Berater, 43. Jg., 1990, S. 313-317.

Hett, H. J. (1987), Die Öffentlichkeit der Parlamentsverhandlungen, das Grundrecht der Informationsfreiheit und Informationspflichten der Exekutive, Frankfurt 1987.

Heuer, E. (1981), Staatliche Rechnungshöfe, in: Coenenberg, A. G., Wysocki, K. (Hrsg.), Handwörterbuch der Revision, Stuttgart 1981, S. 1256-1264.

Heuer, E., Kommentar zum Haushaltsrecht (vormals Heuer, E./Dommach, K., Handbuch der Finanzkontrolle – Kommentar zum Bundeshaushaltsrecht), Loseblatt, Neuwied seit 1982, Stand: Juli 1990.

Hogan, J.A./Mottola, A. J. (1978), Financial disclosure practices of the American cities: A public report, Ann Arbor, N.Y. 1978.

Holder, W. W. (1980), A study of selected concepts for government financial accounting and reporting, NCGA, Chicago 1980.

IFAC-PSC (1990), Financial Reporting by National Governments, Comment Draft, February 1990.

INTOSAI-CAS (1989), Statement 1: Introduction to the Committee on Accounting Standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions, Final Draft, Juni 1989.

INTOSAI-CAS (1990), Statement 3: Objectives of Government Financial Reports, Draft, March 1990.

Jahresgutachten 1989/1990 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BT-Drs. 11/5786 vom 23.11.1989.

Jensen, M. C./Meckling, W. H. (1976), Theory of the firm, in: Journal of financial economics, Vol. 3, 1976, S. 305-360.

Jones, D. B. u.a. (1985), The needs of users of governmental financial reports, GASB, Stamford 1985.

Jones, R./Pendlebury, M. (1988), Public sector accounting, 2. edition, London 1988.

Kilger, W. (1987), Einführung in die Kostenrechnung, 3. Aufl., Wiesbaden 1987.

Kraus, H. (1984), Neue Informationstechnologien als Chance und Herausforderung für die öffentliche Verwaltung, in: Traunmüller, R. u.a. (Hrsg.), Neue Informationstechnologien und Verwaltung, Berlin/Heidelberg/New York/Tokio 1984, S. 15-27.

Küting, K. (1981), Zukunftsbilanzen. Ein Vergleich zukunftsorientierter Rechenwerke, in: WiSt, 1981, H. 6, S. 268-274.

Küting, K./Haeger, B./Zündorf, H. (1985), Die Erstellung des Anlagegitters nach künftigem Bilanzrecht, in: Betriebs-Berater, 1985, H. 30, S. 1948-1957.

Küting, K./Weber, C.-P. (1990), Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 3. Aufl., Stuttgart 1990.

Leffson, U. (1985), Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., Wiesbaden 1985.

Leffson, U. (1986), Der Ausweis des Außerordentlichen nach dem HGB, in: Die Wirtschaftsprüfung, 39. Jg., 1986, S. 433-436.

Leffson, U. (1987), Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987.

Leffson, U./Sperl, A. (1981), Prüfung des Rechnungswesens, in: Kosiol, M. E./Chmielewicz, K./Schweitzer, M. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1981, S. 1388-1400.

Lücke, W. (1977), Planbilanzierung und Planbilanzen, in: Angewandte Planung, Bd. I, Würzburg 1977, S. 47-56.

Lücke, W./Hautz, U. (1973), Bilanzen aus Zukunftswerten, Wiesbaden 1973.

Lüder, K. (1986), Zur Bewertungsproblematik bei finanziellen Verbundrechnungen der öffentlichen Hand, in: Lüder, K. (Hrsg.), Entwicklungsperspektiven des öffentlichen Rechnungswesens, Speyerer Forschungsbericht 48, Speyer 1986.

Lüder, K. (1987), Ein kaufmännisches Rechnungswesen für die öffentliche Verwaltung - Plädoyer für das Überdenken der Zweckmäßigkeit des staatlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland, in: Eichhorn, P. (Hrsg.), Doppik und Kameralistik, Baden-Baden 1987, S. 245-261.

Lüder, K. (1988), Governmental Accounting in West European Countries: With special Reference to the Federal Republic of Germany, in: Chan, J. L./Jones, R. H. (Hrsg.), Governmental Accounting and Auditing: international Comparisons, London/New York 1988, S. 82-104.

Lüder, K. (1989a), Bedarf es einer Reform des staatlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland? in: Die öffentliche Verwaltung, 42. Jg. 1989, S. 1005-1013.

Lüder, K. (1989b), Zur Harmonisierung des staatlichen Rechnungswesens, in: Die Betriebswirtschaft, 49. Jg., 1989, S. 215-225; deutsche Fassung des Beitrages: *Lüder, K.,* Harmonisation of Governmental Accounting and Financial Reporting, Speyerer Arbeitshefte 85, Speyer 1988.

Lüder, K. (1989c), Comparative Government Accounting Study - Interium Summary Report - (rev. ed.) Speyerer Forschungsbericht Nr. 76, Speyer 1989.

Lüder, K. (1990a), Konzeptionelle Grundlagen für die Ausgestaltung des staatlichen Rechnungswesens, Vortrag, gehalten auf der Verwaltungswissenschaftlichen Arbeitstagung 1990 (26.-28.9.1990) des Forschungsinstituts für öffentliche Verwaltung bei der

Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, unveröff. Manuskript.

Lüder, K. (1990b), Neuere Entwicklungen des staatlichen Rechnungswesens im anglo-amerikanischen Bereich, in: Budäus, D./Schwanzer, H. (Hrsg.), Public Management: Ausgewählte Probleme und Entwicklungsperspektiven aus der Sicht von Wissenschaft und Praxis, Forschungsberichte des Instituts für Betriebswirtschaftslehre der Universität Wien, Wien 1990, S. 22-32.

Lüder, K. (1991), Die zentrale Rolle des Rechnungskonzeptes für die Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens, Speyerer Forschungsbericht Nr. 93, Speyer 1991.

Lüder, K. u.a. (1989), Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme – Länderberichte, Speyerer Forschungsberichte 73, Speyer 1989.

Band 1: *Streim, H./Lüder, K./ Hinzmann Ch.*, USA

Band 2: *Lüder, K./Otte, R.*, Kanada

Band 3: *Lüder, K./Otte, R.*, Frankreich und Großbritanien

Band 4: *Lüder, K./Streim, H./Kampmann, B.*, Dänemark

Band 5: *Streim, H./Kampmann, B.*, Schweden

Band 6: *Lüder, K./Merschbächer, G.*, Kommission der Europäischen Gemeinschaften

Lüder, K./Hinzmann, C./Kampmann, B./Otte, R. (Lüder u.a. 1990), Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme – Querschnittsanalyse, Speyerer Forschungsbericht 89, Speyer 1990.

Männel, W. (1988), Besonderheiten der internen Rechnungslegung öffentlicher Unternehmungen und Verwaltungen, in: ZfB, 58. Jg., 1988, H. 8, S. 839-857.

Mautz, R.K. (1990), Why Not-For-Profits Should Report Their Commitments, in: Journal of Accountancy, Vol. 169, 1990, Nr. 6, S. 92-98.

Merschbächer, G. (1987), Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und in der Schweiz - Bestandsaufnahme, Analyse und zweckorientierte Beurteilung, München 1987.

Mitschke, J. (1990), Wirtschaftliches Staatsmanagement. Anmerkungen zur Organisation, Rechnungslegung und Wirtschaftskontrolle staatlicher Einrichtungen, Baden-Baden 1990.

Moxter, A. (1984), Das Realisationsprinzip - 1884 und heute, in: Betriebs-Berater, 37. Jg., 1984, S. 1780-1786.

Moxter, A. (1986), Bilanzlehre Bd. 1, 3. Aufl., Wiesbaden 1986.

Mülhaupt, L. (1985), Ziele und Aussagewert eines modernen öffentlichen Rechnungswesens, in: Eichhorn, P. (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Erkenntnisse für Regierung, Verwaltung und öffentliche Unternehmen, Baden-Baden 1985, S. 75-95.

Musgrave, R. A./Musgrave, P. B./Kulmer, L., Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 4, Tübingen 1978.

National Council on Governmental Accounting (1980), Statement No. 1, Governmental Accounting and Financial Reporting Principles, Chicago 1980.

National Council on Governmental Accounting (1981), Statement No. 3: Defining the Governmental Reporting Entity, Chicago 1981.

National Council on Governmental Accounting (1983), Interpretation No. 7: Clarification as to the Application of the Criteria in NCGA-3, Defining the Governmental Reporting Entity, Chicago 1983.

Naumann, K.-P. (1989), Die Bewertung von Rückstellungen, Düsseldorf 1989.

NCGA, s. National Council on Governmental Accounting.

Neumark, F. (1952), Theorie und Praxis der Budgetgestaltung, in: HdF, Bd. 1, 2. Aufl., 1952, S. 554-605.

Nobes, C. (1985), Harmonisation of Financial Reporting, in: Nobes, C./Parker, R. H. (Hrsg.), Comparative International Accounting, 2. Aufl., Oxford/New York, S. 331-352.

Oettle, K. (1964), Gemeinsamkeiten und Verschiedenheiten von Doppik und Kameralistik, in: DÖH, 8. Jg., 1964, S. 41-49.

Oettle, K. (1984), Gründe für die Verwendungsorientierung der Vermögensdarstellung in öffentlichen Bilanzen, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 36. Jg., 1984, S. 1005-1013.

Oettle, K. (1987), Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung des kaufmännischen Rechnungswesens auf öffentliche Verwaltungen, in: Eichhorn, P. (Hrsg.), Doppik und Kameralistik, Baden-Baden 1987, S. 275-290.

Office of the Auditor General of Canada/U.S. General Accounting Office (1985), Federal Government Reporting Study – Illustrative Financial Report of the Government of Canada 1985, Washington D.C./Ottawa o.J.

Office of the Auditor General of Canada/U.S. General Accounting Office (1986), Federal government reporting study – Illustrative Annual Financial Report of the Government of the U.S. 1984, Washington D.C./Ottawa 1986.

Osterloh, L. (1990), Staatsverschuldung als Rechtsproblem? in: Neue Juristische Wochenschrift Jg. 43, 1990, H. 3, S. 147 ff.

Otte, R. (1990), Konzernabschlüsse im öffentlichen Bereich, Frankfurt a.M./Bern/New York/Paris 1990.

Pappermann, E. (1988), Anforderungen an die Qualifikation des höheren Dienstes, in: Reinermann, H. u.a. (Hrsg.), Neue Informationstechniken – neue Verwaltungsstrukturen?, Heidelberg 1988, S. 216-232.

Piduch, E. A., Bundeshaushaltsrecht, Kommentar, Bd. II, Loseblatt, Stuttgart seit 1969, Stand: Jan. 1990.

PSAAC, s. Public Sector Accounting and Auditing Committee.

Public Sector Accounting and Auditing Committee of the Canadian Institute of Chartered Accountants (1988), Statement 4, Defining the Government Reporting Entity, Toronto 1988.

Reding, K. (1981), Die Effizienz staatlicher Aktivitäten, Baden-Baden 1981.

Reiberg, C./Wobser, E. (1981), Handbuch für die Einnahmen und Ausgaben der Behörden der Bundesrepublik, Heidelberg/Hamburg 1981.

Reichard, C. (1987), Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, 2. Aufl., Berlin/New York 1987.

Richter, L. (1988), Kosteninformationssystem – ein notwendiges Instrumentarium des modernen Verwaltungsmanagements, in: Weber, J./Tylkowski, O. (Hrsg.), Controlling – Ein Chance für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen, Stuttgart 1988, S. 161-186.

Richter, M. (1983), Konzernabschlußprüfung, Prüfung einbezogener Einzelabschlüsse, in: Coenenberg, A. G./Wysocki, K. (Hrsg.), Handwörterbuch der Revision, Stuttgart 1983, S. 762-768.

Russ, W. (1986), Der Anhang als dritter Teil des Jahresabschlusses, 2. überarb. Aufl., Bergisch Gladbach/Köln 1986.

Schedlbauer, H./Oswald, A. (1979), Praxis der Erstellung und Prüfung von Planbilanzen, in: DBW 39. Jg., 1979, H. 3, S. 467-479.

Schildbach, T. (1987), Der handelsrechtliche Jahresabschluß, Herne/Berlin 1987.

Schildbach, T. (1989), Zum Erfordernis kaufmännischer Rechnungslegung in öffentlichen Betrieben, in: ZögU, Bd. 12, 1989, H. 4, S. 472-486.

Schlesinger, H. (1989), Möglichkeiten und Grenzen der Kreditfinanzierung des Staatshaushalts, in: Zavelberg, G. (Hrsg.), Die Kontrolle der Staatsfinanzen, Berlin 1989, S. 241-257.

Schneider, D. (1987), Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., München/Wien 1987.

Schulte, K. W. (1986), Inhalt und Gliederung des Anhangs, in: Betriebs-Berater, 1986, H. 22, S. 1468-1480.

Schweitzer, M. (1989), Bilanzplanung, in: Szyperski, N. (Hrsg.), Handwörterbuch der Planung, Stuttgart 1989, Sp. 156-161.

Selchert, F. W./Karsten, J. (1985), Inhalt und Gliederung des Anhangs, in: Betriebs-Berater, 1985, H. 29, S. 1889-1894.

Senf, P. (1977), Kurzfristige Haushaltsplanung, in: Neumark, F. (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1, 3. Aufl., Tübingen 1977, S. 371-426.

Siegel, T. (1989), Allgemeine Bewertungsgrundsätze, in: Castan, E. u.a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, Loseblatt seit 1988, Abschnitt B 161.

Software-Führer (1990): Öffentliche Verwaltung – öffentliche Unternehmen, Ausgabe 1990, Karlsruhe 1990.

Streim, H. (1986), Grundsätzliche Anmerkungen zu den Zwecken des Rechnungswesens, in: Lüder, K. (Hrsg.), Entwicklungsperspektiven des öffentlichen Rechnungswesens, Speyerer Forschungsbericht 48, Speyer 1986, S. 1-26.

Streim, H. (1987), Der kommunale Lagebericht als Ergänzung der Rechnungslegung von Gemeinden, in: Eichhorn, P. (Hrsg.), Doppik und Kameralistik, Baden-Baden 1987, S. 308-327.

Streim, H. (1988), Grundzüge der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung, Stuttgart 1988.

Thiel, E. (1990), Problematischer Nebenetat, in: Wirtschaftsdienst, 1990, H. 6, S. 280.

Tiemann, S. (1974), Die staatsrechtliche Stellung der Finanzkontrolle des Bundes, Berlin 1974.

Treek, W. van (1984), Verwaltungsautomation – Fachliche und technische Qualitikationsanforderungen, in: Traunmüller, R. u.a. (Hrsg.), Neue Informationstechnologien und Verwaltung, Berlin/Heidelberg/New York/Tokio 1984, S. 329-336.

Tylkowski, O. (1988), Verknüpfung von Kameralistik und Kostenrechnung mit privatwirtschaftlicher Standard-Software, in: Weber,

J./Tylkowski, O. (Hrsg.), Controlling – Eine Chance für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen, Stuttgart 1988, S. 187-223.

U.S. Department of the Treasury (1988), Consolidated Financial Statements of the U.S. Government – Prototype, Fiscal Year 1987, Washington D.C., 1988.

VBRO - Buchungs- und Rechnungslegungsordnung für das Vermögen des Bundes vom 16.3.1953.

Viertes Gesetz zur Änderung der Bundeshaushaltsordnung vom 18.7.1990 (BGBl. I, Nr. 36 vom 27.7.1990, S. 1447).

Walb, E. (1926), Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin/Wien 1926.

Winkelmann, H. (1950), Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben, Berlin 1950.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1980), Gutachten zum Begriff der öffentlichen Investitionen, Bonn 1980.

Wittmann, W. (1983), Öffentliche Finanzen, Einführung in die Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Opladen 1983.

Wittrock, K. (1984), Warum muß Finanzkontrolle unabhängig sein?, in: DVBl., 1984, S. 823-826.

Wöhe, G. (1987), Bilanzierung und Bilanzpolitik, 7. Aufl., München 1987.

Wöhe, G. (1990), Das betriebliche Rechnungswesen, München 1990.

Wysocki, K. (1990), Prüfung des Konzernabschlusses, in: Busse von Colbe, W. (Hrsg.), Lexikon des Rechnungswesens, München/Wien 1990, S. 386-389.

Zwehl, W. von (1968), Untersuchung zur Erstellung einer Planbilanz als Ergänzung des Jahresabschlusses, Berlin 1968.