

Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR) ¹⁾

Wissenschaftlicher Arbeitskreis „IVR“ ²⁾

Ende 2004 hat das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen einen wissenschaftlichen Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“ (IVR) eingerichtet. Ziel der Einrichtung des Arbeitskreises ist die Unterstützung des Landes bei dem Prozess der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in der Landesverwaltung. Dabei geht es insbesondere um die Erarbeitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) unter Berücksichtigung der internationalen und nationalen Entwicklungen und sich dabei abzeichnender Standardisierungstendenzen. Dem wissenschaftlichen Arbeitskreis „IVR“ gehören an:

*Prof. Dr. Wolfgang Berens, Westfälische Wilhelms-Universität Münster,
Prof. Dr. Dietrich Budäus, Universität Hamburg,
Prof. Dr. Ernst Buschor, Eidgenössische Technische Hochschule Zürich,
Prof. Edmund Fischer, Fachhochschule für öffentliche Verwaltung Kehl,
Prof. Dr. Dr. h.c. Klaus Lüder, Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer,
Prof. Dr. Hannes Streim, Ruhr-Universität Bochum.*

1. Die Steuerungs- und Rechnungslegungszwecke von Gebietskörperschaften erfordern eine Integrierte Verbundrechnung auf Basis der Doppik. Sie besteht aus
 - dem finanziellen Rechnungswesen mit den Komponenten Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung, die Informationen über Vermögen, Schulden, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen liefern (Drei-Komponenten-Rechnungssystem);
 - der mit dem finanziellen Rechnungswesen verbundenen Kosten- und Leistungsrechnung, die neben Kosteninformationen auf der Leistungsseite Informationen über Erlöse und nichtmonetäre Leistungen liefert;
 - der auf das finanzielle Rechnungswesen und die Kosten- und Leistungsrechnung zurückgreifenden Haushaltsplanung (output- und ressourcenorientierte Budgetierung) mit den

¹⁾ Erschienen in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 16/2005, S. 887-890.

²⁾ Die hier formulierten Überlegungen zu einem Eckpunkt Papier für Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) beziehen sich in erster Linie auf die Rechnungslegung. Sie basieren ganz wesentlich auf den Arbeiten von *Lüder* (vgl. etwa *Lüder*, Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen - Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Berlin 2001, insbesondere S. 34 ff.) sowie auf den bisherigen nationalen und internationalen Erfahrungen und Diskussionen zur Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens; vgl. hierzu *Lüder/Jones* (Hrsg.), Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt/Main 2003; vgl. außerdem *Lüder/Schedler/Krechtenhofer*, Grundsätze zur Buchführung, Rechnungslegung und Budgetierung beim Bund (Schweiz), unveröffentlichter Projektbericht, Universität St. Gallen 2002; *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung* (IDW ERS ÖFA 1); WPg 2001, S. 1405 ff.; *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 7. Aufl., Düsseldorf 2004, vor allem S. 81 ff.

Komponenten Ergebnishaushalt, Finanzhaushalt und gegebenenfalls Planvermögensrechnung, die Informationen über die für die nächste Haushaltsperiode geplanten Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen, Auszahlungen und nichtmonetären Leistungen liefern sowie gegebenenfalls über das am Ende der Periode zu erwartende Vermögen und die zu erwartenden Schulden.

2. Ergebnishaushalt, Finanzhaushalt und Planvermögensrechnung müssen in Form, Ausweis, Ansatz und Bewertung der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Vermögensrechnung entsprechen.
3. Die Integrierte Verbundrechnung hat allgemein eine *Informationsfunktion* für interne und externe Adressaten sowie eine *Schutzfunktion* für Institutionen und Individuen.
4. Die Erfüllung der *Informationsfunktion* erfordert die Bereitstellung von zuverlässigen und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Informationen über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage durch eine Integrierte Verbundrechnung (Informationszweck). Diese auf der Doppik und dem Ressourcenverbrauchskonzept basierende Integrierte Verbundrechnung erfordert ein hohes Maß an Standardisierung zwecks zeitlicher Vergleiche (Zeitvergleich), aber vor allem zwecks Vergleiche von Einheiten innerhalb einer Gebietskörperschaft und zwischen Gebietskörperschaften (Verwaltungs-/Betriebsvergleich). Die notwendige Standardisierung stellt einen „Wert an sich“ dar und erfordert Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, welche die Besonderheiten des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens berücksichtigen - Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB).
5. Die *Schutzfunktion* des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens bezieht sich in erster Linie auf die Sicherung der intergenerativen Gerechtigkeit (Individualschutz) und die Sicherung der treuhänderischen Ressourcenverwendung zur Wahrnehmung kollektiver (öffentlicher) Aufgaben (Institutionenschutz). Auch hierfür bedarf es standardisierter Regeln in Form von GoöB.
6. Die GoöB sind auf Gebietskörperschaften ausgerichtete Erweiterungen und Modifikationen der GoB. Diese Erweiterungen und Modifikationen beziehen sich insbesondere auf die materiellen Grundsätze/Konzeptionsgrundsätze.
7. Viele der GoB sind im HGB kodifiziert. Eine generelle und unmodifizierte Übernahme der handelsrechtlichen Vorschriften auf die Integrierte Verbundrechnung verbietet sich jedoch aus folgenden Gründen:
 - Die im HGB kodifizierten Einzelregelungen und die Generalklausel des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB (Informationsfunktion) sind nicht in allen Fällen widerspruchsfrei;
 - das Handelsrecht ist durch eine Vielzahl von Wahlrechten und durch die faktische Prägung der Handelsbilanz durch die Steuerbilanz (umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip) gekennzeichnet;

- die handelsrechtlichen Regelungen sind primär auf Gläubigerschutz und Ausschüttungs-bemessung ausgerichtet;
 - die Zweckmäßigkeit der erwähnten besonderen Stellung der Interessen der Gläubiger im deutschen Handels- und Gesellschaftsrecht wird zunehmend in Theorie und Praxis in Frage gestellt, mit der Konsequenz, dass möglicherweise in absehbarer Zeit das HGB wesentlichen Änderungen ausgesetzt sein wird.
8. Die aus den IAS/IFRS für den öffentlichen Sektor entwickelten International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) sind noch nicht hinreichend konzeptgeleitet und auf die Erfordernisse des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens ausgerichtet.
 9. Nicht alle GoB nach HGB zur Abbildung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage sind sinnvoll auf den öffentlichen Sektor übertragbar. Umgekehrt sind alle sinnvollerweise im öffentlichen Sektor als GoöB anwendbaren GoB nach HGB konsequent in der Praxis umzusetzen, eine Forderung, die bisher - zumindest teilweise - auch dort nicht befolgt wird, wo ausdrücklich das HGB als Referenzmodell für das öffentliche Rechnungswesen zugrunde gelegt wird. Letzteres gilt etwa für Ansatz und Bewertung von Naturgütern, die nach dem Grundsatz der Pagatorik nicht anzusetzen bzw. zu bewerten sind.
 10. Um die notwendigen Modifikationen und Anpassungsmaßnahmen einheitlich als Standards zu entwickeln und als GoöB verbindlich werden zu lassen, ist ein Standard Setting Committee für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen in Analogie zur handelsrechtlichen Regelung einzurichten.
 11. Ohne besondere Modifikationen sind die formalen GoB als GoöB zu übernehmen. Hierbei handelt es sich um die Dokumentations- und Rahmengrundsätze im Sinne von *Baetge*. Gleiches gilt hingegen nicht für die materiellen Grundsätze/Konzeptionsgrundsätze. Sie sind grundsätzlich als GoöB zu modifizieren bzw. konsequenter anzuwenden. Das bedeutet konkret: Es bedarf von den handelsrechtlichen GoB abweichender GoöB zur Sicherung der Schutzfunktion der Integrierten Verbundrechnung und zur Sicherung der Informationsfunktion, soweit die im Handelsrecht kodifizierten Regelungen mit diesen Funktionen nicht kompatibel sind.
 12. Aus dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit folgt - im Gegensatz zur handelsrechtlichen Regelung -, dass der *Periodisierungsgrundsatz* (accrual principle) eine dominante Stellung einnimmt. Dem *Abgrenzungsgrundsatz der Zeit nach* kommt demnach eine besondere Bedeutung zu. Demgegenüber hat aufgrund des in der Regel nicht gegebenen kausalen Zusammenhangs von Aufwendungen und Erträgen - wiederum im Gegensatz zum privatwirtschaftlichen Bereich - der *Abgrenzungsgrundsatz der Sache nach* (matching principle) nur eine nachgeordnete Bedeutung.

13. Wie Zahlungen zu periodisieren sind, regelt das *Realisationsprinzip*:

- Positive Ergebnisbeiträge müssen realisiert oder im Falle veräußerbaren Vermögens realisierbar sein. Erträge, die auf einer Austauschbeziehung beruhen (z.B. Gebühren), gelten in der Leistungsperiode als realisiert. Erträge von Gebietskörperschaften sind jedoch zum überwiegenden Teil Erträge, die nicht auf einer Austauschbeziehung beruhen (insbesondere Steuern). Sie sind der Periode zuzurechnen, in der ein rechtswirksamer Anspruch darauf entsteht. Die Einbeziehung von Mehrungen des veräußerbaren Vermögens in das Ergebnis erfordert nur die Möglichkeit der Umwandlung in Zahlungsmittel, nicht dessen tatsächliche Veräußerung. Positive Ergebnisbestandteile, die lediglich realisierbar, aber noch nicht realisiert sind, dürfen jedoch nicht in den Ergebnisausgleich einbezogen werden.
- Negative Ergebnisbeiträge müssen realisiert oder im Falle veräußerbaren Vermögens realisierbar sein. Aufwendungen, die unmittelbar mit Erträgen zusammenhängen, sind derselben Periode zuzurechnen wie die Erträge. Aufwendungen von Gebietskörperschaften sind jedoch zu einem erheblichen Teil Aufwendungen, die nicht auf einer Austauschbeziehung beruhen und die demzufolge in keiner kausalen Beziehung zu den Erträgen stehen. Sie sind der Periode zuzurechnen, in der der Ressourcenverbrauch erfolgt. Dies ist grundsätzlich die Periode, in der ein rechtswirksamer Anspruch eines Dritten auf Ressourcen der Gebietskörperschaft entsteht. Beruht der Anspruch auf einem Gesetz oder einer untergesetzlichen Rechtsvorschrift, dann ist der Ressourcenverbrauch der Periode zuzurechnen, in der die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind. Die Berücksichtigung von Minderungen des veräußerbaren Vermögens erfordert ebenso wie dessen Mehrungen lediglich die Möglichkeit der Veräußerung. Obgleich damit Ergebnisbestandteil, sind die Minderungen des veräußerbaren Vermögens analog zu den Mehrungen nicht in den Ergebnisausgleich einzubeziehen.

14. Zum Imparitätsprinzip: Das *Imparitätsprinzip* soll im Interesse der Kapitalerhaltung und des Gläubigerschutzes die Ausschüttung von Gewinnen verhindern, die möglicherweise zur Deckung künftiger, am Bilanzstichtag noch nicht realisierter Verluste benötigt werden. Da die öffentliche Hand weder Gewinne ausschüttet noch insolvenzfähig ist, besteht anders als im privatwirtschaftlichen Bereich kaum die Notwendigkeit, das Realisationsprinzip asymmetrisch anzuwenden, d.h. das Imparitätsprinzip besitzt für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen allenfalls eingeschränkte Gültigkeit. Gegen die Beachtung des Imparitätsprinzips spricht, dass es einer willkürfreien Information der Rechnungsadressaten eher entgegensteht. Hinzu kommt, dass das öffentliche Rechnungswesen eine Planungskomponente besitzt (Haushaltsplan und mittelfristiger Finanzplan), die die Bedeutung der Verlustantizipation im Rechnungswesen als Mittel der Risikovorsorge mindert.

15. Das aus dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit abgeleitete *Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit* erfordert grundsätzlich den Ausgleich von Ressourcenaufkommen (Ertrag) und Ressourcenverbrauch (Aufwand), d.h. eine ausgeglichene Ergebnisrechnung und auf den Haushalt bezogen einen ausgeglichenen Ergebnishaushalt. Dies folgt der Überlegung, dass sich intergenerative Gerechtigkeit operabel überprüfbar nur als Interperiodengerechtigkeit definieren lässt.

16. Alle selbstständig verwertbaren und bewertbaren Güter, die sich mindestens im wirtschaftlichen Eigentum einer Gebietskörperschaft befinden, sind zu aktivieren (Aktivierungsgrundsatz).
17. Der Grundsatz der Pagatorik, der fordert, nur solche Vermögensteile anzusetzen, deren Bewertung „auf tatsächlichen bzw. künftigen Zahlungen basiert“ (*Baetge*), bedarf der Erweiterung. Anzusetzen ist auch unentgeltlich erworbenes und nicht zur Veräußerung vorgesehenes Vermögen, insbesondere das kraft Rechtsstatus im Eigentum einer Gebietskörperschaft befindliche Vermögen. Im Unterschied zur Privatwirtschaft spielt derartiges Vermögen im öffentlichen Bereich eine erhebliche Rolle.
18. Nach dem Passivierungsgrundsatz sind sämtliche Verpflichtungen zu passivieren, die eine wirtschaftliche Belastung darstellen und quantifizierbar sind. Dies bedeutet, dass nicht nur sichere Schulden (Verbindlichkeiten) auszuweisen sind, sondern auch im Hinblick auf Grund, Höhe und/oder Fälligkeitszeitpunkt unsichere Schulden (Rückstellungen).
19. Das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert ebenso wie der Grundsatz der "fairen", den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Lagedarstellung Informationen über die finanzielle Lage und dabei insbesondere über das verfügbare Schuldendeckungspotenzial einer Gebietskörperschaft. Dies führt zu der Unterscheidung zwischen realisierbarem (veräußerbarem) und der Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben gewidmetem Vermögen. Die Zuordnung zu den Vermögensgruppen kann durchaus entscheidungsabhängig sein und eine strategische Ausrichtung der Gebietskörperschaft - auch ganz gezielt informationsmäßig - zum Ausdruck bringen, etwa derart, dass die mit dem zuzuordnenden Vermögen wahrgenommene Aufgabe auf Dauer als (nicht) zu privatisieren angesehen wird.
20. Im Rechnungswesen einer öffentlichen Gebietskörperschaft ist das realisierbare Vermögen mit Zeitwerten und das der Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben gewidmete Vermögen mit fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungswerten anzusetzen. Eine derartige Vermögensstrukturierung und -bewertung verbessert den Informationswert hinsichtlich des tatsächlichen Bildes der finanziellen Lage einer Gebietskörperschaft.
21. Der Grundsatz der Einzelbewertung gilt auch für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen. Bewertungsvereinfachungsverfahren sind in definierten Ausnahmefällen zugelassen.
22. Bei der Bewertung ist analog zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (going concern principle) von der Fortführung der Verwaltungstätigkeit auszugehen.
23. Die Erstbewertung ³⁾ des Vermögens (Verwaltungsvermögen und veräußerbares Vermögen) erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

³⁾ Grundsätze der Erstellung einer Eröffnungsbilanz sind nicht Gegenstand dieses Eckpunktepapiers.

24. Die Folgebewertung des Verwaltungsvermögens erfolgt zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten des abnutzbaren Sachanlagevermögens sind die um den Verbrauch an Nutzungspotenzialen (planmäßige und ggf. außerplanmäßige Abschreibungen) geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Das veräußerbare Vermögen ist mit dem Zeitwert (Verkehrswert, Kurswert, Marktwert usw.) am Bilanzstichtag zu bewerten.

25. Bei Erst- und Folgebewertung sind die Verbindlichkeiten mit ihren Rückzahlungs- bzw. Auszahlungswerten (Transferverbindlichkeiten) anzusetzen. Wirtschaftlich belastende Verpflichtungen in Form von Rückstellungen sind mit dem besten Schätzwert der bis zum Bilanzstichtag zu verrechnenden Aufwendungen anzusetzen.
