

Andreas Glöckner

Neue Öffentliche Rechnungslegung

Konzeptionelle Fundamente und Spezifika
eines Normensystems für Gebietskörperschaften



Nomos

Andreas Glöckner

Neue Öffentliche Rechnungslegung

Konzeptionelle Fundamente und Spezifika eines
Normensystems für Gebietskörperschaften



Nomos

Die Arbeit wurde an der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer unter dem Titel „Konzeptionelle Fundamente der Neuen Öffentlichen Rechnungslegung – Interessenkonflikte, Zweckkonzeption und daraus abgeleitete Prinzipien. Zugleich eine Analyse der notwendigen Spezifika der Rechnungslegung der gebietskörperschaftlichen Kernverwaltung in Deutschland“ als Dissertation angenommen.

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

Zugl.: Speyer, Univ., Diss., 2013

ISBN 978-3-8487-1413-1 (Print)

ISBN 978-3-8452-5464-7 (ePDF)

1. Auflage 2014

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2014. Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	21
Tabellenverzeichnis	23
Abkürzungsverzeichnis	25
Symbolverzeichnis	37
Einleitung	39
1. Einführung – Gegenstand der Untersuchung und Grundlagen	43
1.1 Einordnung von „Neuer Öffentlicher Rechnungslegung“ (NÖR)	43
1.1.1 Abgrenzung der Rechnungslegung von Rechnungswesen und Buchführung	43
1.1.2 Untersuchungsobjekt: Kommunale und staatliche Rechnungslegung in Deutschland	61
1.1.3 Begrenzung des Erkenntnisinteresses auf die Ressourcenebene	70
1.2 Zielsetzung der vorliegenden Arbeit und Anwendungsbereich der Erkenntnisse	78
1.3 Vorgehensweise	93
1.3.1 Angewandte wissenschaftliche Methodik: Komparative Deduktion	93
1.3.2 Auswahl von Referenzmodellen	112
1.3.2.1 Übersicht über die Referenzmodelle	112
1.3.2.2 Handelsrecht (Handelsgesetzbuch (HGB), inkl. der höchstrichterlichen Rechtsprechung)	114
1.3.2.3 International Financial Reporting Standards (IFRS)	122
1.3.2.4 International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	136
1.3.2.5 Einschränkende Bemerkungen	147

Inhaltsverzeichnis

1.3.3	Sequentieller Aufbau der Arbeit in einem nicht sequentiellen Forschungsgebiet	150
2.	Das Entwicklungsumfeld öffentlicher Rechnungslegung (die „Stakeholder“ und bestehende Interessenkonflikte)	156
2.1	Einleitende Ausführungen	156
2.1.1	Darstellung von Zusammenhängen und Skizzierung des Vorgehens	156
2.1.2	Abgrenzung von Adressaten, Nutzern, Akteuren und „Stakeholdern“	159
2.1.3	Darstellung der zwei grundlegenden Interessen	176
2.2	Herleitung der öffentlichen Stakeholder und Darstellung bestehender Interessenkonflikte	181
2.2.1	Unterschiedliche Begründungsmuster der Existenz öffentlicher Stakeholder	181
2.2.1.1	Anmerkungen zur methodischen Ermittlung der Stakeholderschaft	181
2.2.1.2	Wirtschaftlich begründete Stakeholder	187
2.2.1.2.1	Ursache für die Existenz wirtschaftlich begründeter Stakeholder	187
2.2.1.2.2	Besonderheiten der deutschen Gebietskörperschaften mit ökonomischen Auswirkungen	188
a)	Systematisierung und Überblick	188
b)	Quasi-Haftung der Steuerzahler	189
c)	Dauerhafte Ausgleichsmechanismen auf und zwischen den gebietskörperschaftlichen Ebenen	192
d)	Rechtlich unzulässige Insolvenzfähigkeit und faktisch unmögliche Liquidationsfähigkeit	197
e)	Gegenseitige Einstandshaftung	199
f)	Kehrseiten der genannten Besonderheiten	203
2.2.1.2.3	Steuerzahler (Pseudo-Eigenkapitalgeber)	204

2.2.1.2.4	Fremdkapitalgeber	209
	a) Bedeutung von Fremdkapitalgebern innerhalb der Stakeholderschaft	209
	b) Faktische Abhängigkeit der Gebietskörperschaften vom Kapitalmarkt	212
2.2.1.2.5	Andere Gebietskörperschaften	221
2.2.1.2.6	Abwägung zwischen den differierenden Interessen der verschiedenen Kapitalgeber	222
2.2.1.2.7	Sonstige wirtschaftliche Stakeholder: Arbeitnehmer	224
2.2.1.2.8	Fazit zu den wirtschaftlich begründeten Stakeholdern	225
2.2.1.3	Politisch-(verfassungs)rechtlich begründete öffentliche Stakeholder	226
	2.2.1.3.1 Ursächliche Spezifika für die Existenz politisch-(verfassungs)rechtlich begründeter Stakeholder	226
	2.2.1.3.2 Überschneidung wirtschaftlicher und politisch-(verfassungs)rechtlicher Stakeholderschaft	229
	2.2.1.3.3 Ausschließliche politische bzw. (verfassungs)rechtliche Stakeholderschaft	233
	2.2.1.3.4 Fazit zu den politisch-(verfassungs)rechtlich begründeten Stakeholdern	246
2.2.2	Deskription bestehender Interessenkonflikte	247
	2.2.2.1 Grundannahme jeglicher Rechnungslegung: Der „Homo oeconomicus“	247
	2.2.2.2 Interessenkonflikte in der öffentlichen Rechnungslegung	254
	2.2.2.2.1 Hinweise zur Typisierung	254
	2.2.2.2.2 Informationsinteressen	263
	2.2.2.2.3 Zahlungs(bemessungs)interessen	269
2.3	Theoretische Lösungsmöglichkeiten der Interessenkonflikte	279
	2.3.1 Theoretische Lösungsmöglichkeiten	279

Inhaltsverzeichnis

2.3.2	Zur Konfliktlösung berechnigte Personengruppen	287
2.3.3	Einschränkungen der dargestellten Konfliktlösungsmuster	294
3.	Zweckkonzeption der Neuen Öffentlichen Rechnungslegung	302
3.1	Begriffsabgrenzungen – Terminologische Präzisierungen	302
3.1.1	Einleitender Überblick und Hinweis auf die bestehende terminologische Heterogenität	302
3.1.2	Aufgabenbegriff	306
3.1.3	Funktionsbegriff	316
3.1.4	Zweckbegriff	319
3.1.5	Zielbegriff	323
3.1.6	Zusammenfassung der Elemente eines Rechnungslegungssystems	327
3.2	Sektorneutrale (Basis-)Funktionen von Rechnungslegung	330
3.2.1	Intermediäre, primäre Informationsfunktion	330
3.2.1.1	Allgemein: Relativität von Informationswerten	330
3.2.1.2	„Tatsächliche Verhältnisse“ vs. Vorsicht	344
3.2.2	Ableitung der sekundären Funktionen aus dem Managementkreislauf	348
3.3	Bestehende Zweckkonzeptionen der ausgewählten Referenzmodelle	351
3.3.1	Zweckkonzeption der IFRS	351
3.3.1.1	Einführung und Hinweise	351
3.3.1.2	Zwecksetzung	359
3.3.1.3	Zielsetzung	366
3.3.1.4	Abschließendes Fazit	375
3.3.2	Handelsrechtliche Zweckkonzeption	376
3.3.2.1	Überblick der Entwicklung der HGB-Zweckkonzeption	376
3.3.2.2	Zwecksetzung	401
3.3.2.3	Zielsetzung	408
3.3.2.4	Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)	412
3.3.3	Zweckkonzeption der IPSAS	418
3.3.3.1	Einführung und Hinweise	418
3.3.3.2	Zwecksetzung	425
3.3.3.3	Zielsetzung	435

3.3.3.4	Abschließendes Fazit	446
3.4	Die Entwicklung der Zweckkonzeption der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland	447
3.4.1	Die traditionelle Zweckkonzeption der öffentlichen Rechnungslegung	447
3.4.2	Bestehende Zweckkonzeptionen für die NÖR – die zwei dominanten „Schulen“	454
3.4.3	Entwurf einer Zweckkonzeption für die NÖR	468
3.4.3.1	Der Öffentliche Schutzzweck	468
3.4.3.1.1	Herleitung des Öffentlichen Schutzzwecks	468
3.4.3.1.2	Generationengerechtigkeit (Individu- alschutz für gegenwärtige und zukünftige Generationen)	485
3.4.3.1.3	Institutionenschutz (Schutz der Gebietskörperschaft selbst)	487
3.4.3.2	Die dem öffentlichen Schutzzweck „dienende“ Ziele	490
3.4.3.2.1	Herleitung der Ziele	490
3.4.3.2.2	Rechenschaft (informationelle Ausgestaltung des Schutzzwecks)	496
3.4.3.2.3	Kompetenzabgrenzung (zahlungsorientierte Ausgestaltung des Schutzzwecks)	504
	a) Bemessung öffentlicher Leistungserbringung im Haushaltsjahr („öffentliche Ausschüttungsbemessung“)	504
	b) Aufgabenbezogene Vermögenserhaltung für künftige Haushaltsjahre bzw. Generationen	506
	c) Kompromiss: Generationengerechtigkeit auf Zahlungsebene	511
3.4.3.3	Zusammenfassung des Entwurfs einer öffentlichen Zweckkonzeption	513

Inhaltsverzeichnis

4. Entwicklung von Grundsätzen für die Neue Öffentliche Rechnungslegung	522
4.1 Allgemein: Sinn einer systematischen Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen	522
4.2 Der Stellenwert von Grundsätzen im System der deutschen Rechtsquellen	527
4.3 Hintergrund der Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB)	534
4.3.1 Abgrenzung des Terminus „Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“	534
4.3.2 Referenz zur Zweckkonzeption: Bedarf an GoöB	539
4.4 Entwicklung einer GoöB-Systematik	539
4.4.1 Übernahme der formalen Grundsätze als sektorneutrale Anforderungen an Rechnungslegung	539
4.4.2 Eigenständige Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Rechnungslegung (GoöR)	545
4.4.2.1 Übersicht und einleitende Bemerkungen	545
4.4.2.2 Systemgrundsätze / Bezugsbasis	548
4.4.2.2.1 Moderat erweiterte Pagatorik	548
4.4.2.2.2 Periodisierungsprinzip	548
4.4.2.2.3 Einzelbewertung	549
4.4.2.2.4 Fortführung der Verwaltungstätigkeit („Ewigkeitsprinzip“)	550
4.4.2.2.5 Prinzip wirtschaftlicher Betrachtungsweise	551
4.4.2.3 Grundsätze bezüglich des öffentlichen Ressourcenerfolgs	552
4.4.2.3.1 Abgrenzung der Zeit nach	552
4.4.2.3.2 Eingeschränkte Abgrenzung der Sache nach	554
4.4.2.3.3 Modifiziertes („öffentliches“) Realisationsprinzip	556
4.4.2.3.4 Periodenbezogenes Ausgleichsprinzip der Ressourcenströme	561
4.4.2.4 Grundsätze zur verzerrungsfreien Informationsdarstellung	564
4.4.2.4.1 Prinzip der Verzerrungsfreiheit	564

4.4.2.4.2 Gleichbehandlungsprinzip („Paritätsprinzip“)	565
4.4.3 Zusammenfassung und Übersicht über die Systematisierung der GoöB	566
5. Zusammenfassung	570
5.1 Spezifika des öffentlichen Sektors in Bezug auf die Rechnungslegung	570
5.2 Konzeptionelle Leitlinien der Neuen Öffentlichen Rechnungslegung	588
Anlagen	603
Anlage 1: Synoptische Gegenüberstellung IPSAS und EU-IFRS-Normen, Stand: Februar 2012	603
Anlage 2: Haushaltsrechtliche Regelungen zur doppischen Buchführungstechnik und GoB-Verweise – Kommunale Ebene, Stand: Juli 2012	614
Anlage 3: Haushaltsrechtliche Regelungen zur doppischen Buchführungstechnik und GoB-Verweise – Länderebene, Stand: Juli 2012	623
Anlage 4: Ertragsstruktur von Gebietskörperschaften	637
Anlage 5: Fremdkapitalquellen zweier deutscher Bundesländer (exemplarisch)	638
Anlage 6: Synoptische Gegenüberstellung ausgewählter GoB-Konzeptionen	640
Anlage 7: Übersicht des handelsrechtlichen GoB-Systems	647
Anlage 8: US-amerikanische „Rechnungslegungsqualitäten“ („A Hierarchy of Accounting Qualities“), lt. FASB Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, 1980	648
Anlage 9: Britische „qualitative Anforderungen“ („Qualitative Characteristics of Financial Information“), lt. ASB Statement of Principles, 1999	649
Anlage 10: Übersicht der Rechnungslegungsgrundsätze des IASB	650
Anlage 11: Internationale Beispiele für formale Grundsätze im öffentlichen Sektor	653

Inhaltsverzeichnis

Anlage 12: Beispiel Bewertungsvarianz HGB a. F., HGB n. F., IFRS/IPSAS, mögliche internationale Bewertungspraxis und Vorschlag für die NÖR	656
Verwendete Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	657
Verzeichnis der verwendeten Rechtsvorschriften und Standards	659
Literaturverzeichnis	671
Internetquellenverzeichnis	707