

Schriftenreihe  
Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

**Christiane Hinzmann**

**Neukonzeption  
staatlicher Rechnungslegung**

Verlag Wissenschaft & Praxis



# Neukonzeption staatlicher Rechnungslegung

# **Schriftenreihe Wirtschafts- und Sozialwissenschaften**

**Band 14**

Christiane Hinzmann

**Neukonzeption  
staatlicher Rechnungslegung**  
am Beispiel des Landes Nordrhein-Westfalen



Verlag Wissenschaft & Praxis  
Ludwigsburg - Berlin

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

**Hinzmann, Christiane:**

Neukonzeption staatlicher Rechnungslegung : am Beispiel des Landes Nordrhein-Westfalen / Christiane Hinzmann. -

Ludwigsburg ; Berlin : Verl. Wiss. und Praxis, 1993

(Schriftenreihe Wirtschafts- und Sozialwissenschaften ; Bd. 14)

Zugl.: Speyer, Hochsch. für Verwaltungswiss., Diss., 1993

ISBN 3-928238-31-0

NE: GT

Die vorliegende Arbeit entstand am Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.

ISBN 3-928238-31-0

© Verlag Wissenschaft & Praxis  
Dr. Brauner GmbH  
Ludwigsburg - Berlin 1993

Alle Rechte vorbehalten

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Printed in Germany

## VORWORT

Die vorliegende Arbeit wurde von der Hochschule für Verwaltungswissenschaften im Wintersemester 1992/93 als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als Forschungsreferentin am Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer im Rahmen des Forschungsprojekts "Konzeptionelle Neuerungen staatlicher Rechnungslegung in der praktischen Umsetzung". Da die Entstehung solcher Schriften erfahrungsgemäß durch die vielfältige Hilfe zahlreicher Beteiligter erleichtert wird, möchte ich an dieser Stelle der angenehmen Pflicht nachkommen, diesen Personen meinen Dank auszusprechen.

Dieser Dank gilt in erster Linie meinem Doktorvater und Leiter des Forschungsprojekts Herrn Prof. Dr. *Klaus Lüder*, der meine Arbeit stets wohlwollend begleitet und in vielfältigen Gesprächen durch fachliche Hilfestellungen und konstruktive Kritik sicher gelenkt hat.

Zu Dank verpflichtet bin ich auch dem Präsidenten des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen Herrn Prof. Dr. *Eberhardt Munzert*, den Mitgliedern des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen Herrn *Hans Hermann Bücker* und Herrn *Ulrich Bordt* sowie ihren Mitarbeitern Herrn *Joachim Schreiber* und Herrn *Uwe Michalke* für ihre wertvolle Unterstützung und stets bereitwillige Auskunftsbereitschaft.

Großer Dank gebührt auch Herrn Dipl.-Kfm. *Roland Werner*, der mir in Sachen Datenverarbeitung behilflich war. Danken möchte ich auch Frau Dipl.-Hdl. *Brigitte Kampmann* und zwar nicht nur für ihr gewissenhaftes Korrekturlesen, sondern auch dafür, daß sie mich in dieser Zeit unterstützt und mein zeitweiliges Jammern geduldig ertragen hat. Ein besonderes Dankeschön möchte ich unserer Sekretärin im Forschungsinstitut Frau *Elisabeth Lerchenmüller* aussprechen. Ohne ihre wertvolle Hilfe bei der Textverarbeitung, insbesondere bei der Erstel-

## VI

lung der Tabellen, wäre die Arbeit in der vorliegenden Form wohl nicht veröffentlicht worden.

Schließlich gebührt mein Dank auch Herrn Prof. Dr. *Dieter Duwendag* für die rasche Erstellung des Zweitgutachtens sowie meinen Kolleginnen und Kollegen sowie allen Mitarbeitern des Forschungsinsituts und der Hochschule für die gewährte Unterstützung und die angenehme Arbeitsatmosphäre.

Speyer, April 1993

*Christiane Hinzmann*

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>Abkürzungen</b> .....	<b>XIII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XV</b>
<b>I. Einführung</b> .....	<b>1</b>
1. Problemstellung und Vorgehensweise .....	1
2. Ausgangssituation: Die staatliche Rechnungslegung in der Bundesrepublik Deutschland am Beispiel des Landes Nordrhein-Westfalen .....	5
<b>II. Konzeptionelle Grundlagen für die Prototyp- Rechnungslegung des Landes Nordrhein-Westfalen</b> .....	<b>12</b>
1. Vorbemerkung und Begriffserklärungen .....	12
2. Das Soll-Konzept eines öffent- lichen Rechnungssystems .....	17
2.1 Primärer Meßzweck und primäres Meßobjekt des Nettoressourcenkonsum-Konzepts .....	17
2.2 Die Rechnungen des Nettoressourcen- konsum-Konzepts .....	20
2.3 Definitionsgrundsätze .....	23
2.3.1 Ansatz- und Strukturierungsgrundsätze .....	23
2.3.2 Bewertungsgrundsätze .....	41
3. Das Soll-Konzept einer staatlichen externen Rechnungslegung .....	53
3.1 Konsolidierungskreis und Konsolidierungsverfahren .....	53
3.2 Bestandteile und strukturelle Merkmale des finanziellen Jahresberichts .....	59

## VIII

<b>III. Die vorgefundene Datenlage .....</b>	<b>80</b>
1. Vorbemerkung .....	80
2. Grundsätzliches zur Umsetzungsproblematik .....	80
3. Die vorgefundene Datenlage im einzelnen .....	86
3.1 Typisierung der Datensituationen .....	86
3.2 Die Klassifizierung der Jahresabschlußpositionen im Hin- blick auf die vorgefundene Datenlage .....	87
<b>IV. Die Entwicklung einer Prototyp-Rechnungslegung für das Land Nordrhein-Westfalen .....</b>	<b>111</b>
1. Vorbemerkung .....	111
2. Die Lösung der Konsolidierungsproblematik .....	112
2.1 Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises .....	112
2.2 Die Konsolidierungsmethode .....	114
3. Verfahren zur Ermittlung der Werte für die einzelnen Positionen der Prototyp-Vermögensrechnung .....	117
3.1 Einführende Bemerkungen .....	117
3.2 Die Passivseite der Prototyp- Vermögensrechnung .....	121
3.2.1 Die Geldschulden .....	121
3.2.2 Die Verbindlichkeiten .....	126
3.2.2.1 Verbindlichkeiten aus Leistungen .....	126
3.2.2.2 Transferverbind- lichkeiten .....	128
3.2.3 Pensionsrückstellungen .....	132

3.3	Die Aktivseite der Prototyp- Vermögensrechnung .....	150
3.3.1	Das unbewegliche Sachanlagevermögen .....	150
3.3.1.1	Grundstücke, Gebäude und Kulturgüter .....	150
3.3.1.2	Straßen .....	167
3.3.1.3	Sonstiges unbewegliches Sachanlagevermögen .....	169
3.3.2	Das bewegliche Sachanlagevermögen .....	172
3.3.3	Die Vorräte .....	176
3.3.4	Beteiligungen und Anteile an verbundenen Organisationen .....	179
3.3.4.1	Beteiligungen und Anteile an verbundenen Organi- sationen des freien Vermögens .....	179
3.3.4.2	Anteile an verbundenen Organi- sationen des gebundenen Vermögens .....	183
3.3.5	Die Forderungen .....	186
3.3.5.1	Darlehensforderungen .....	186
3.3.5.2	Landeswohnungsbauvermögen .....	190
3.3.5.3	Forderungen aus Leistungen .....	191
3.3.5.4	Transferforderungen .....	193
3.3.6	Die liquiden Mittel und Liqui- ditätsreserven .....	196
3.3.7	Der aktive Rechnungsabgrenzungsposten ....	203
3.4	Die Pauschalwertberichtigung .....	204
3.5	Positionen außerhalb der Prototyp-Vermögens- rechnung .....	205

3.5.1	Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre durch die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen .....	205
3.5.2	Eventualverbindlichkeiten .....	206
4.	Die Ermittlung der Werte für die einzelnen Positionen der Prototyp-Ergebnisrechnung .....	207
4.1	Einführende Bemerkungen .....	207
4.2	Die ordentlichen Erträge .....	209
4.3	Die ordentlichen Aufwendungen .....	216
4.4	Die außerordentlichen Erträge .....	225
4.5	Die außerordentlichen Aufwendungen .....	230
5.	Die Erstellung der Prototyp-Finanzierungsrechnung .....	233
6.	Der Informationsgehalt des Prototyps der Rechnungslegung im Vergleich zur bisherigen Art der Rechnungslegung .....	240
<b>V.</b>	<b>Verbesserungsvorschläge und Vorschläge zum Vorgehen bei endgültiger Implementierung .....</b>	<b>247</b>
1.	Vorschläge zur Verbesserung der inhaltlichen und formalen Ausgestaltung des finanziellen Jahresberichts .....	247
2.	Vorschläge zum Vorgehen bei endgültiger Implementierung des finanziellen Jahresberichts.....	257
<b>VI.</b>	<b>Zusammenfassung .....</b>	<b>262</b>
<b>Anlagen</b>	.....	<b>281</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	.....	<b>303</b>

<b>Anhang</b> .....	1
1. Finanzieller Jahresbericht für das Land Nordrhein-Westfalen (Prototyp) .....	1
2. Das zur Erstellung des "Finanziellen Jahres- berichts für das Land Nordrhein-Westfalen (Prototyp)" verwendete Informationsmaterial mit Annotierungen .....	63



## ABKÜRZUNGEN

BeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundeshaushaltsordnung
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
GAO	General Accounting Office
GASB	General Accounting Standards Board
GBO	Grundbuchordnung
GG	Grundgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätze-gesetz
LEG	Landesentwicklungsgesellschaft Nordrhein-Westfalen
LHO	Landeshaushaltsordnung des Landes Nordrhein-Westfalen
LV	Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen
NRW	Nordrhein-Westfalen
StrWG	Straßen- und Wegegesetz des Landes Nordrhein-Westfalen

XIV

WFA

**Wohnungsbauförderungsanstalt des  
Landes Nordrhein-Westfalen**

\*

**Kennzeichnet das zur Erstellung des  
"Finanziellen Jahresberichts für das  
Land Nordrhein-Westfalen  
(Prototyp)" verwendete Informati-  
onsmaterial**

**ABBILDUNGSVERZEICHNIS**

Abb. 1:	Idealtypische Ausgestaltung der Ergebnisrechnung .....	62
Abb. 2:	Idealtypische Ausgestaltung der Vermögensrechnung .....	64
Abb. 3:	Idealtypische Ausgestaltung der Finanzierungsrechnung .....	69
Abb. 4:	Klassifikation der Positionen der Prototyp-Ergebnis- und Vermögens- rechnung im Hinblick auf die unter- schiedliche Datenlage .....	88
Abb. 5:	Berechnungsgrundlage der Verbind- lichkeiten aus Leistungen .....	127
Abb. 6:	Berechnungsgrundlage der Transfer- verbindlichkeiten .....	130
Abb. 7:	Bewertungsmaßstäbe für das unbeweg- liche Sachanlagevermögen .....	154
Abb. 8:	Anlagespiegel der Gebäude des gebun- denen Vermögens .....	161
Abb. 9:	Berechnung der Grundstückswerte des freien Vermögens .....	163
Abb. 10:	Berechnungsgrundlage des beweglichen Sachanlagevermögens .....	173
Abb. 11:	Zusammensetzung der Vorräte .....	177
Abb. 12:	Anlagespiegel des freien Finanzanlage- vermögens .....	182
Abb. 13:	Anlagespiegel des gebundenen Finanz- anlagevermögens .....	185
Abb. 14:	Berechnungsgrundlage der Forderungen aus Leistungen .....	193
Abb. 15:	Berechnung des Kassenbestandes .....	202

Abb. 16:	Berechnungsgrundlage der Steuererträge .....	210
Abb. 17:	Berechnungsgrundlage der Finanzierungsbeiträge und Erstattungen .....	211
Abb. 18:	Berechnungsgrundlage der Finanzerträge .....	212
Abb. 19:	Berechnungsgrundlage der Erträge aus entgeltlich abgegebenen Leistungen .....	214
Abb. 20:	Berechnungsgrundlage der sonstigen ordentlichen Erträge .....	216
Abb. 21:	Berechnungsgrundlage der Personalaufwendungen .....	217
Abb. 22:	Ermittlung der Versorgungsaufwendungen .....	220
Abb. 23:	Berechnungsgrundlage der Material- und Leistungsaufwendungen .....	221
Abb. 24:	Ermittlung und Zusammensetzung der Transferaufwendungen .....	224
Abb. 25:	Berechnungsgrundlage der Veräußerungserlöse .....	226
Abb. 26:	Berechnungsgrundlage der sonstigen außerordentlichen Erträge .....	228
Abb. 27:	Buchungsmäßige Erfassung der Bestandsveränderung des Landeswohnungsbauvermögens .....	229
Abb. 28:	Ermittlung der Kapitalnachlässe von Darlehen .....	231
Abb. 29:	Berechnungsgrundlage der sonstigen außerordentlichen Aufwendungen .....	232
Abb. 30:	Berechnungsgrundlage des cash-flows .....	235
Abb. 31:	Berechnungsgrundlage des Finanzierungssaldos vor Investitionen .....	237
Abb. 32:	Berechnungsgrundlage des Investitionsbereichs und des Schlußsaldos der Finanzierungsrechnung .....	239

## **I. EINFÜHRUNG**

### **1. Problemstellung und Vorgehensweise**

Die traditionelle finanzielle Rechnungslegung staatlicher Gebietskörperschaften sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in vergleichbaren westlichen Industrieländern dient primär oder ausschließlich der parlamentarischen Budgetkontrolle. Um dem Parlament eine wirksame Kontrollmöglichkeit zu bieten, entspricht die Rechnungslegung in Aufbau und Gliederung dem Haushaltsplan. Dadurch erfährt sie in der Regel eine Begrenzung ihres Informationsgehalts in der Form, daß sie sich lediglich auf den detaillierten Nachweis zahlungswirksamer Transaktionen (Gegenüberstellung von Plan- und Ist-Zahlungen) des Geltungsbereichs des Haushaltsplans (Ausgrenzung zahlreicher verselbständigter Einheiten aus der Rechnungslegung) beschränkt.

Aufgrund des begrenzten Informationsgehalts der traditionellen staatlichen Rechnungslegung ist das staatliche Rechnungswesen in den 80er Jahren – national wie international – verstärkt in den Blickpunkt der wissenschaftlichen Diskussion gerückt. Kennzeichnend für die neueren Entwicklungen des öffentlichen Rechnungswesens und als Teil davon der öffentlichen Rechnungslegung sind insbesondere folgende Sachverhalte:

- Vorschläge zur Änderung des traditionellen staatlichen Rechnungswesens fußen u.a. auf der Erkenntnis, daß staatliche finanzielle Rechnungslegung nicht nur der Budgetkontrolle zu dienen hat, sondern darüber hinaus auch die Entscheidungs- und Steuerungsfunktion von Parlament und Regierung zu unterstützen und den Informationsinteressen der Öffentlichkeit zu entsprechen hat. Diese Erkenntnis ist das Ergebnis zahlreicher empirisch und theo-

retisch orientierter Untersuchungen zu den Adressaten staatlicher Rechnungslegung und ihres Informationsbedarfs.<sup>1</sup>

- Aus den über die traditionelle Funktion der Budgetkontrolle hinausgehenden Zwecksetzungen der externen staatlichen Rechnungslegung wird das Erfordernis abgeleitet, daß eine Neugestaltung der staatlichen Rechnungslegung das Informationsziel verfolgen muß, ein möglichst objektives und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der finanziellen Situation zu vermitteln. Dies bedeutet, daß die staatliche Rechnungslegung neben den zur parlamentarischen Kontrolle notwendigen Informationen auch die aufgrund von Entscheidungen in Gegenwart und Vergangenheit zu erwartenden künftigen finanziellen Belastungen offenlegen soll, generell also die Informationen liefern soll, die zur Beurteilung der künftigen finanziellen Leistungsfähigkeit eines Gemeinwesens und der Effizienz des Verwaltungshandelns notwendig sind. Der vermittelte Einblick in die finanzielle Lage soll den Akteuren in Politik und Verwaltung eine bessere Steuerung der finanziellen Ressourcen ermöglichen. Darüber hinaus sollen damit – dem Demokratieprinzip (Art. 20 GG) Rechnung tragend – auch die Informationsinteressen derjenigen Personen und Institutionen befriedigt werden, die dem Staat finanzielle Mittel in Form von Steuern für die Erfüllung seiner Aufgaben zur Verfügung stellen.
- Von wissenschaftlicher Seite wird als ein hinsichtlich des staatlichen Finanzgebarens für Parlament und Öffentlichkeit, aber auch hinsichtlich der Steuerung des Verwaltungshandelns für die Verwaltungsführung selbst, informativeres staatliches Rechnungswesen – mindestens als theoretisches Konzept – in der Regel ein dem kaufmännischen Rechnungswesen ähnliches externes Rechnungswesen empfohlen.<sup>2</sup>

---

1 Vgl. z.B. *Anthony* (1978), *Holder* (1980), GAO (1980), CICA (1980, 1981 und 1985), Office of the Auditor General of Canada/U.S. General Accounting Office (1986), *Jones* u.a. (1985).

2 Vgl. *Lüder* (1991d), S. 17.

Durch die wachsende Einsicht in die Notwendigkeit einer konzeptionellen Neuorientierung des staatlichen Rechnungswesens sind in einigen westlichen Industrieländern im letzten Jahrzehnt die Ergebnisse der wissenschaftlichen Diskussion in die staatliche Rechnungswesen- und Rechnungslegungspraxis umgesetzt worden (so z.B. in den USA, in Kanada, Österreich, Dänemark, Schweden und in den schweizerischen Kantonen). Die verstärkten internationalen Initiativen fanden allerdings bislang in der staatlichen Rechnungswesenpraxis der Bundesrepublik Deutschland keine Entsprechung. Dies war Anlaß für eine Pilotstudie, die dem Versuch galt, neue Inhalte und Formen staatlicher Rechnungslegung am Beispiel des Landes Nordrhein-Westfalen zu illustrieren und auf dieser Grundlage die Implementationsmöglichkeiten für eine neugestaltete Rechnungslegung in der Bundesrepublik Deutschland zu testen. Ergebnis dieser Pilotstudie war ein auf das Rechnungsjahr 1990 bezogener, in Kooperation mit dem Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen erarbeiteter, finanzieller Jahresbericht für das Land Nordrhein-Westfalen, der im Frühjahr 1992 etwa zeitgleich mit der traditionellen Landeshaushaltsrechnung 1990 veröffentlicht wurde. Dieser Prototyp der Rechnungslegung ist nicht ohne Beispiel. Anhaltspunkte für seine Gestaltung lieferte insbesondere der gemeinsam vom U.S. General Accounting Office und dem Office of the Auditor General of Canada im Jahre 1986 entwickelte Prototyp der Rechnungslegung für den U.S. amerikanischen und kanadischen Bund<sup>3</sup>, der vom U.S. Department of the Treasury seit 1984 erstellte Prototyp eines konsolidierten Jahresabschlusses für den U.S.-Bund<sup>4</sup> sowie der von den Europäischen Gemeinschaften alljährlich erstellte "Finanzbericht"<sup>5</sup>.

Der im Anhang abgedruckte, aus einem Jahresabschluß (Jahresabschlußrechnungen und Erläuterungsbericht) und einem Lagebericht bestehende Prototyp der Rechnungslegung für das Land Nordrhein-Westfalen bildet die Grundlage der vorliegenden Arbeit. Ziel dieser Arbeit ist

---

3 Vgl. Office of the Auditor General of Canada/U.S. General Accounting Office (1986).

4 Vgl. z.B. U.S. Department of the Treasury (1988).

5 Vgl. z.B. Europäische Gemeinschaften (1988).