

**Florian Geisler**

**Probleme der Aussagekraft öffentlicher  
Rechnungsabschlüsse im Spannungsfeld  
zwischen Doppik und Kameralistik -  
Vergleich Österreich, Deutschland,  
Schweiz**

**Masterarbeit**

**Geisler, Florian: Probleme der Aussagekraft öffentlicher Rechnungsabschlüsse im Spannungsfeld zwischen Doppik und Kameralistik – Vergleich Österreich, Deutschland, Schweiz. Hamburg, Diplomica Verlag GmbH 2014**

PDF-eBook-ISBN: 978-3-8428-2276-4

Herstellung: Diplomica Verlag GmbH, Hamburg, 2014  
Zugl. Wirtschaftsuniversität Wien, Wien, Österreich, Masterarbeit, 2011

---

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

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden und die Diplomica Verlag GmbH, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Alle Rechte vorbehalten

© *Diplom.de*, Imprint der Diplomica Verlag GmbH  
Hermannstal 119k, 22119 Hamburg  
<http://www.diplom.de>, Hamburg 2014  
Printed in Germany

# INHALTSVERZEICHNIS

<b>INHALTSVERZEICHNIS</b> .....	<b>I</b>
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>III</b>
<b>TABELLENVERZEICHNIS</b> .....	<b>III</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>IV</b>
<b>1. EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
1.1. <b>Problemstellung</b> .....	1
1.2. <b>Ziel und Nichtziel der Masterthesis</b> .....	2
1.3. <b>Gang der Untersuchung</b> .....	2
<b>2. KAMERALISTIK UND DOPPIK</b> .....	<b>3</b>
<b>2.1. Die kameralistische Buchführung</b> .....	<b>3</b>
2.1.1. Grundlagen und historische Entwicklung.....	3
2.1.2. Das kameralistische Konto .....	4
<b>2.2. Die doppelte Buchhaltung</b> .....	<b>5</b>
2.2.1. Grundlagen und historische Entwicklung.....	5
2.2.2. Das doppische Konto .....	6
2.2.3. Die Bücher der doppelten Buchhaltung .....	6
<b>2.3. International Public Sector Account Standards</b> .....	<b>7</b>
2.3.1. Das IPSAS-Board als Standardsetzer .....	7
2.3.2. Ziele des IPSASB und Grundlagen der IPSAS .....	8
2.3.3. Übersicht der bisher veröffentlichten IPSAS .....	10
<b>3. INHALT UND AUSSAGEKRAFT ÖFFENTLICHER RECHNUNGSABSCHLÜSSE</b> .	<b>13</b>
<b>3.1. Aufgabe des Rechnungs- und Berichtswesens</b> .....	<b>13</b>
<b>3.2. Rechnungsziel und Rechnungsart öffentlicher Verwaltungseinheiten</b> .....	<b>14</b>
3.2.1. Rechnungsziel öffentlicher Verwaltungseinheiten.....	14
3.2.2. Grundlegende Rechnungsarten .....	14
<b>3.3. Der kameralistische Abschluss</b> .....	<b>15</b>
3.3.1. Bestandteile eines kameralistischen Abschlusses .....	15
3.3.2. Die Aussagefähigkeit des kameralistischen Abschlusses.....	16
<b>3.4. Der doppische Abschluss</b> .....	<b>17</b>
3.4.1. Bestandteile eines doppischen Abschlusses .....	18
3.4.2. Die Aussagefähigkeit des doppischen Abschlusses .....	29
<b>3.5. Der IPSAS-Abschluss</b> .....	<b>30</b>
3.5.1. Bestandteile eines IPSAS-Abschlusses .....	31
3.5.2. Die Aussagefähigkeit des IPSAS-Abschlusses .....	39

<b>4. VERGLEICH ÖSTERREICH, DEUTSCHLAND, SCHWEIZ</b> .....	<b>41</b>
<b>4.1. Österreich</b> .....	<b>41</b>
4.1.1. Die integrierte Haushaltsverrechnung mit Mehrphasen-Buchführung bis zum Jahr 2012.....	41
4.1.2. Der Rechnungsabschluss des Bundes bis zum Jahr 2012.....	43
4.1.3. Haushaltsrechtsreform 2009 / 2013.....	50
4.1.4. Das neue Veranschlagungs- und Rechnungssystem des Bundes ab dem Jahr 2013.....	51
4.1.5. Der Rechnungsabschluss des Bundes ab dem Jahr 2013.....	54
<b>4.2. Deutschland</b> .....	<b>58</b>
4.2.1. Rahmenbedingungen und Reformbestrebungen.....	58
4.2.2. Der Jahresabschluss nach der staatlichen Doppik.....	59
<b>4.3. Schweiz</b> .....	<b>61</b>
4.3.1. Das neue Rechnungsmodell des Bundes.....	61
4.3.2. Duale Ausrichtung des neuen Rechnungsmodells.....	62
4.3.3. Der Jahresabschluss nach dem Neuen Rechnungsmodell.....	63
<b>5. WÜRDIGUNG UND BEST PRACTICE</b> .....	<b>65</b>
<b>6. ZUSAMMENFASSUNG</b> .....	<b>71</b>
<b>7. LITERATURVERZEICHNIS</b> .....	<b>72</b>
7.1. Bücher.....	72
7.2. Zeitschriften.....	72
7.3. Quellen aus dem Internet.....	73
7.4. Sonstige Quellen.....	74
7.5. Gesetzliche Grundlagen und Verordnungen.....	75
7.5.1. Deutschland.....	75
7.5.2. Österreich.....	75
7.5.3. Schweiz.....	75

## **ABBILDUNGSVERZEICHNIS**

Abb. 1: Auszug aus der ausgabenseitigen Voranschlagsvergleichsrechnung 2012 .....	44
Abb. 2: Auszug aus der einnahmenseitigen Voranschlagsvergleichsrechnung 2012 .....	45
Abb. 3: Jahresbestandsrechnung 2012.....	47
Abb. 4: Jahreserfolgsrechnung 2012 .....	48
Abb. 5: Stellung, Gliederung und Beziehung der Grundbausteine des NRM.....	63

## **TABELLENVERZEICHNIS**

Tabelle 1: Grundstruktur des kameralistischen Kontos und Erläuterung .....	4
Tabelle 2: Übersicht über die bisher veröffentlichten IPSAS (Stand: Dezember 2013).....	11
Tabelle 3: Bilanzgliederung für Kapitalgesellschaften .....	21
Tabelle 4: Gewinn- und Verlustrechnungsgliederung für Kapitalgesellschaften.....	23
Tabelle 5: Berechnungsschema für die indirekte Cashflow-Ermittlung .....	26
Tabelle 6: Gliederungsbeispiel einer IPSAS-Vermögensrechnung.....	32
Tabelle 7: Gliederungsbeispiele einer IPSAS-Ergebnisrechnung .....	34
Tabelle 8: Gliederungsbeispiele einer IPSAS-Finanzrechnung .....	38
Tabelle 9: Gliederung der Ergebnisrechnung .....	55
Tabelle 10: Gliederung der Finanzierungsrechnung.....	56
Tabelle 11: Gliederung der Vermögensrechnung (Bilanz).....	57

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

BEV	Bestands- und Erfolgsverrechnung (Österreich)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHG	Bundeshaushaltsgesetz (Österreich)
BHV	Bundeshaushaltsverordnung (Österreich)
BRA	Bundesrechnungsabschluss (Österreich)
bzw.	beziehungsweise
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
FHG	Finanzhaushaltsgesetz (Schweiz)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch (Deutschland)
HGrG	Haushaltsgrundgesetz (Deutschland)
HGrGMoG	Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (Deutschland)
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
iVm	in Verbindung mit
NRM	Neues Rechnungsmodell (Schweiz)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PSC	Public Sector Committee
RLV	Rechnungslegungsverordnung (Österreich)
RSB	Richtlinien für die Sachenverwaltung des Bundes (Österreich)
UGB	Unternehmensgesetzbuch (Österreich)
VRB	Veranschlagungs- und Rechnungssystem des Bundes (Österreich)
VWV	Voranschlagswirksame Verrechnung (Österreich)
z.B.	zum Beispiel

# 1. EINLEITUNG

## 1.1. Problemstellung

Bereits seit mehreren Jahren befindet sich das Haushalts- und Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen in einem radikalen Umbruch.

Nachdem die Kameralistik mit Ihrer zahlungsstromorientierten Ausrichtung des öffentlichen Rechnungswesens (sogenanntes „cash accounting“) Jahrhunderte lang in öffentlichen Verwaltungen vorherrschend war, wechseln immer mehr Staaten zu einem neuen Rechnungs- und Berichtswesen, dass vom System der doppelten Buchhaltung und periodengerechten Abgrenzung (sogenanntes „accrual accounting“) geprägt ist. Auslöser für diesen Paradigmenwechsel war insbesondere die steigende Verschuldung öffentlicher Haushalte aufgrund steigender Ausgaben und sinkender Einnahmen („Staatsschuldenkrise“) und der damit verbundene Bedarf nach aussagekräftigeren Finanzinformationen. Aber auch die fehlende Transparenz des öffentlichen Rechnungswesens bezogen auf das Vermögen und die Schulden öffentlicher Haushalte wurden kritisiert und neben der fehlenden Haushaltsdisziplin als Auslöser der Staatsschuldenkrise gesehen.<sup>1</sup>

Auf internationaler Ebene hat die Schaffung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) als internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung dieser Entwicklung Rechnung getragen.

Nachdem sich immer mehr Staaten von der Kameralistik in Richtung doppelte Buchhaltung („Doppik“) abwenden, hat sich auch Österreich mit seiner aktuellen Haushaltsrechtsreformen dieser internationalen Entwicklung angeschlossen und befindet sich derzeit im ersten Jahr eines von doppischen Grundsätzen bestimmten Rechnungs- und Berichtswesens.

---

<sup>1</sup> Bertl, Romuald (2013): Kameralistik vs Doppik. Recht & Rechnungswesen (RWZ), 23. Jahrgang, Heft 7-8, S. 208

## **1.2. Ziel und Nichtziel der Masterthesis**

Ziel der Arbeit ist es, einen aktuellen Überblick über das Rechnungs- und Berichtswesen von öffentlichen Gebietskörperschaften (auf Bundesebene) und die damit verbundene Aussagekraft öffentlicher Rechnungsabschlüsse zu geben.

Nicht-Ziel der Arbeit ist die Bearbeitung der Themen

- Budgetierung und Haushaltswesen von Gebietskörperschaften,
- Rechnungswesen von untergeordneten Gebietskörperschaften wie Ländern und Gemeinden und von öffentlichen Unternehmen sowie
- Bewertungs- und Bilanzierungsregeln im Rahmen der Erstellung von doppelten Rechnungsabschlüssen im Detail.

## **1.3. Gang der Untersuchung**

Zunächst erfolgt eine grundlegende Einführung und vergleichende Darstellung des Rechnungs- und Berichtswesens im Bereich der kameralistischen Buchführung (Kameralistik) einerseits und der doppelten Buchhaltung (Doppik) andererseits, auf der die weitere Arbeit aufbaut.

Im nächsten Schritt wird untersucht, welchen Inhalt und welche Aussagekraft öffentliche Rechnungsabschlüsse nach den Konzepten Kameralistik und Doppik bieten.

Daran anschließend wird ein aktueller Überblick über das öffentliche Rechnungs- und Berichtswesen in Österreich, Deutschland und Schweiz (jeweils auf Bundesebene) gegeben, wobei auch die Unterschiede bzw. Vor- und Nachteile der einzelnen Ansätze zur Darstellung von Staatsfinanzen herausgearbeitet werden.

## 2. KAMERALISTIK UND DOPPIK

### 2.1. Die kameralistische Buchführung

#### 2.1.1. Grundlagen und historische Entwicklung

Mit der steigenden Bedeutung der Geldwirtschaft im 16. Jahrhundert entwickelte sich eine allgemeine Geldrechnung und ein einheitliches Rechnungsverfahren: Damals legten die Verwalter der Fürsten durch die kameralistische Buchführung über die ihnen anvertrauten Güter Rechenschaft ab (unter „camera“ verstand man das fürstliche Vermögen und dessen Verwaltung). Die Kameralistik erfasste damals in Form von Einnahmen und Ausgaben die beweglichen Werte an Geld und Naturalien, die in regelmäßigen Abständen durch ein Inventar ergänzt wurden.<sup>2</sup>

Diese Form der Rechnungslegung entwickelte sich in der Folge zur staatlichen Rechnungslegung, die mit der Aufstellung von Voranschlägen oder Haushaltsplänen und schließlich mit dem Bewilligungs- und Aufsichtsrecht des Parlaments verbunden wurde.<sup>3</sup>

Ausgangspunkt des kameralistischen Rechnungsstils ist heute der Haushaltsvoranschlag (das „Budget“), in dem das öffentliche Entscheidungsorgan (z.B. das Parlament) die geplanten Einnahmen und Ausgaben einer Periode vorgibt. Die Kameralistik legt dann über den Haushaltvollzug im Sinn einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Rechenschaft ab. Wesentlich ist, dass dabei zwischen

- 1) Zahlungsanordnung („Soll“ der Einnahmen und Ausgaben) durch die anweisungsberechtigte Stellen (z.B. Ministerien) und
- 2) Zahlungsausführung durch die Kassen („Ist“ der Einnahmen und Ausgaben)

unterschieden wird.<sup>4</sup>

Durch die Gegenüberstellung der periodenbezogenen Einnahmen und Ausgaben ergibt sich der erwirtschaftete Periodenüberschuss bzw. Periodenfehlbetrag. Darüber hinaus lässt sich durch die Gegenüberstellung von budgetierten und tatsächlichen Einnahmen

---

<sup>2</sup> Schauer, Reinbert (2012): Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. Wien: Linde Verlag, S. 19

<sup>3</sup> Schauer, Reinbert (2012): Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. Wien: Linde Verlag, S. 19

<sup>4</sup> Schauer, Reinbert (2012): Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. Wien: Linde Verlag, S. 17