

---

WPH EDITION

# Öffentliche Hand, besondere Branchen und Non-Profits

Rechnungslegung und Prüfung bei  
kommunalen Unternehmen,  
Energieversorgern, Krankenhäusern,  
Vereinen, Stiftungen u.a.

IDW (Hrsg.)



WPH Edition

# Öffentliche Hand, besondere Branchen und Non-Profits

Rechnungslegung und Prüfung bei  
kommunalen Unternehmen,  
Energieversorgern, Krankenhäusern,  
Vereinen, Stiftungen u.a.

bearbeitet von

WP Dr. Reinhard Berndt

WP Dr. Harald Breitenbach

StB Dipl.-Betriebsw. Christoph Brüggem

WP StB Prof. Dr. Reiner-Peter Doll

WP StB Dr. Marian Ellerich

WP StB Dr. Dieter Göken

Dr. Jens Heiling

WP StB Dipl.-Wirtsch.-Ing. Klaus Heiningen

WP StB CPA Dipl.-Kfm. Ivo Hillesheim

WP StB Dipl.-Volksw. Bernhard Holz

WP StB Dipl.-Ing. agr. Andreas Jürgens

WP StB Dr. Michael Kaufmann

WP StB Dr. Heinz Joachim Koch

WP'in StB'in Dipl.-Kffr. Urte Lickfett

WP StB Dipl.-Kfm. Moritz Meyer

WP StB Dipl.-Kfm. Thomas Müller-Marqués Berger

WP StB RA Prof. Dr. Jens Poll

WP StB Dipl.-Kfm. Thorsten Römgens

WP StB Dipl.-Kffr. Melanie Sack

WP StB Dipl.-Kfm. Folker Trepte

WP StB Dipl.-Kfm. (FH) Wolfgang Veldboer

herausgegeben vom

Institut der Wirtschaftsprüfer

in Deutschland e.V.

Düsseldorf 2019



IDW VERLAG GMBH



Zitervorschlag:

IDW, WPH Edition, Öffentliche Hand, besondere Branchen und Non-Profits, Kap. B, Tz. 9.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen. Es wird darauf hingewiesen, dass im Werk verwendete Markennamen und Produktbezeichnungen dem marken-, kennzeichen- oder urheberrechtlichen Schutz unterliegen.

© 2019 IDW Verlag GmbH, Tersteegenstraße 14, 40474 Düsseldorf

Die IDW Verlag GmbH ist ein Unternehmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW).

Satz: Merlin Digital GmbH, Essen

Druck und Verarbeitung: Druckerei C.H.Beck, Nördlingen

Elektronische Fassung: doctronic GmbH & Co. KG, Bonn

KN 11709

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden. Gleichfalls werden die in diesem Werk abgedruckten Texte und Abbildungen einer üblichen Kontrolle unterzogen; das Auftreten von Druckfehlern kann jedoch gleichwohl nicht völlig ausgeschlossen werden, so dass für aufgrund von Druckfehlern fehlerhafte Texte und Abbildungen ebenfalls keine Haftung übernommen werden kann.

ISBN 978-3-8021-2072-5

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

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

[www.idw-verlag.de](http://www.idw-verlag.de)

## Vorwort

## 1. Liebe Leserinnen und Leser,

heute legen wir Ihnen den Themenband „Öffentliche Hand, besondere Branchen und Non-Profits“ der WPH Edition und damit einen weiteren Baustein des Wissenskompendiums unseres Berufsstands vor. Nicht nur Wirtschaftsprüfer, sondern alle an Rechnungslegung, Prüfung und betriebswirtschaftlicher Beratung Interessierten – auch verschiedener Branchen – werden diese Edition als hilfreiches Nachschlagewerk zu schätzen wissen.

### 1.1 WPH Edition

Die WP Edition enthält das theoretische und praktische Know-how der Wirtschaftsprüfer für das vielfältige Spektrum der von ihnen angebotenen Vertrauensleistungen. Die Gesamtausgabe von acht Handbüchern setzt sich aus einem Hauptband (dem WP Handbuch) und sieben Themenbänden zusammen. Autoren aus dem Berufsstand, die über umfassende Kenntnisse in verschiedensten Spezialgebieten verfügen, stehen für die praxisorientierten Inhalte und bieten Rat für den täglichen Umgang mit diesen Themen.

Der Hauptband eröffnete in 15. völlig überarbeiteter Auflage 2016 die Publikationsreihe und ist bereits in 16. Auflage erschienen. Zwischenzeitlich sind die Themenbände zu:

- Vertrauensleistungen außerhalb der Abschlussprüfung (Assurance-Leistungen),
- Sanierung und Insolvenz (Rechnungslegung und Prüfung in der Unternehmenskrise),
- Bewertung und Transaktionsberatung und
- Rechnungslegung und Prüfung von Versicherungsunternehmen

erschienen.

Die Themenbände

- Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Investmentvermögen sowie
- Wirtschaftsrecht in der Wirtschaftsprüfung

befinden sich derzeit in Bearbeitung.

### 1.2 Themenband „Öffentliche Hand, besondere Branchen und Non-Profits“

Dieser Themenband ist ein weiteres Highlight der WPH Edition. Erstmals wird der Versuch unternommen, Rechnungslegung und Prüfung der öffentlichen Hand, ausgewählter Branchen und sog. Non-Profit-Organisationen in einem Werk zu systematisieren und zusammenzufassen.

Für fünf Komplexe wird jeweils ein Überblick geboten, damit jeder Nutzer ein Verständnis von der Rechenschaftslegung in diesen Komplexen gewinnen kann. Im Weiteren werden in jedem Komplex ausgewählte Aspekte vertiefend behandelt, so dass auch jeder mit der Materie Befasste diesen Themenband als Nachschlagewerk nutzen kann.

In einem ersten Komplex geht es um die Rechnungslegung und Prüfung von Gebietskörperschaften, in dem zunächst das vielschichtige Gefüge von Kameralistik, erweiterter Kameralistik und Doppik und deren Anwendung bei Bund, Ländern und Kommunen dargestellt wird. Ausführlich werden die relevanten Regelwerke des Gemeindehaushaltsrechts in den 16 Bundesländern, die Besonderheiten der kommunalen Rech-

nungslegung für ausgewählte Bilanzposten des Jahresabschlusses und des kommunalen Gesamtabchlusses behandelt. Erläutert werden die Standards staatlicher Doppik in Deutschland mit beispielhaften Abweichungen zum HGB, die europäischen Harmonisierungsbestrebungen und die maßgeblichen internationalen Rechnungslegungsstandards (IPSAS). Abschließend werden die Besonderheiten bei der Prüfung von Gebietskörperschaften dargelegt.

Im zweiten Komplex werden Themen der Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen der öffentlichen Hand aufgegriffen. Die vertiefenden Darstellungen betreffen Eigenbetriebe, Anstalten des öffentlichen Rechts und Zweckverbände sowie private Rechtsformen. Ausführlich behandelt wird die Prüfung nach § 53 HGrG, bei der es v.a. um die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung geht. Aufgegriffen werden im Weiteren Aspekte der Zuwendungen für öffentliche Unternehmen, insbesondere EU-beihilfenrechtliche Sachverhalte, und Berichtspflichten der öffentlichen Unternehmen im Zusammenhang mit Public Corporate Governance Kodizes.

Der dritte Komplex ist ausschließlich ausgewählten Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand gewidmet.

Der gesamte vierte Komplex befasst sich mit besonderen Branchen. Ausführliche Darstellungen werden zu nachfolgenden Branchen gemacht:

- Energieversorgung
- Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen
- Verkehr, insb. ÖPNV
- Entsorgung (Abfall, Abwasser, Deponien) und
- Hochschulen.

Der fünfte und letzte Komplex konzentriert sich auf die sog. Non-Profits. Dem Überblick über die Rechnungslegung und Prüfung von Non-Profit-Organisationen folgen umfassende Darstellungen für Vereine, Stiftungen und spendensammelnde Organisationen.

### **1.3 Wichtige Nutzerhinweise**

Die Darstellungen berücksichtigen den Stand der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur bis mindestens 01.01.2019.

### **1.4 Dank**

Wir bedanken uns bei allen Verfasserinnen und Verfassern sowie deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, die zum Gelingen dieses spannenden Themenbandes beigetragen haben. Unser Dank geht an alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des IDW und des IDW Verlags, die die Verfasserschaft tatkräftig unterstützt haben.

### **1.5 Verantwortung**

Für die Neukonzeption der WP Edition zeichnet WP StB Melanie Sack verantwortlich, für die fachliche Konzeption dieses Themenbandes WP StB Dr. Viola Eulner und für das Projektmanagement Dr. Petra Wiedefeldt.

## **1.6 Wunsch**

Wir hoffen auch diesmal, Sie neugierig gemacht zu haben auf aktuelle Informationen in einem traditionell bewährten Werk für Wirtschaftsprüfer und ihre Mitarbeiter, Bilanzierer, Unternehmenslenker und -aufsichten sowie all jene, für die Rechnungslegung und Prüfung Gegenstand des Interesses sind.

Düsseldorf, im August 2019

Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann

Vorstandssprecher des IDW

## Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort . . . . .	V
A. Was diesen Themenband besonders macht . . . . .	1
1. Struktur des Themenbandes . . . . .	2
2. Leitfaden zur Handhabung dieses Themenbandes . . . . .	4
3. Verwandte Themen, die nicht Gegenstand des Bandes sind . . . . .	6
B. Überblick über Rechnungslegung und Prüfung von Gebietskörperschaften . . . . .	9
1. Einleitung . . . . .	10
2. Kameralistik als traditioneller Rechnungsstil von Gebietskörperschaften . . . . .	10
3. Reformprozess in Deutschland . . . . .	12
4. Erweiterte Kameralistik, Doppik und der Begriff „Abschluss“ . . . . .	14
5. Aktuelle Rechtslage bei Kommunen, Ländern und Bund . . . . .	16
6. Umstellung des Haushaltswesens auf die Doppik am Beispiel Hamburg . . . . .	21
7. Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa . . . . .	23
8. Prüfungsvorschriften . . . . .	24
C. Jahresabschluss auf kommunaler Ebene . . . . .	27
1. Allgemeines. . . . .	31
2. Bestandteile der kommunalen Rechnungslegung . . . . .	34
3. Besonderheiten der kommunalen Rechnungslegung für ausgewählte Bilanzposten . . . . .	48
D. Besonderheiten des kommunalen Gesamtabchlusses. . . . .	113
1. Grundlagen des kommunalen Gesamtabchlusses . . . . .	114
2. Abgrenzung zum (handelsrechtlichen) Konzernabschluss . . . . .	119
3. Bestandteile des kommunalen Gesamtabchlusses . . . . .	120
4. Kommunaler Gesamtabchluss als Steuerungsinstrument. . . . .	123
E. Standards staatlicher Doppik. . . . .	125
1. Einleitung . . . . .	126
2. Überblick über die Standards staatlicher Doppik . . . . .	128
3. Unterschiede zum HGB und Anwendungshinweise . . . . .	137
4. Zusammenfassung und Ausblick . . . . .	144
F. Internationalisierung der öffentlichen Rechnungslegung . . . . .	147
1. Besonderheiten der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor . . . . .	149
2. Organisation des IPSAS Standard Setting . . . . .	153
3. Konzeption der IPSAS-Rechnungslegung . . . . .	155
4. Bilanzierung wesentlicher Einzelposten . . . . .	163
5. Grundzüge der Konzernrechnungslegung nach IPSAS (IPSAS 34-38 und IPSAS 40) . . . . .	199
6. Angabepflichten nach IPSAS. . . . .	212
7. Überblick über ausgewählte sonstige Standards und Verlautbarungen des IPSASB . . . . .	219
8. Wesentliche Abweichungen der IPSAS zu den IFRS . . . . .	243

9. Wesentliche Abweichungen der IPSAS zu den deutschen Standards staatlicher Doppik . . . . .	248
10. Ausblick auf die europäische Harmonisierung (EPSAS). . . . .	253
11. Aktuelles Arbeitsprogramm des IPSASB . . . . .	258
G. Besonderheiten bei der Prüfung von Gebietskörperschaften . . . . .	261
1. Allgemeine Grundsätze zur Abschlussprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer . . . . .	262
2. Auswirkungen spezieller Geschäftstätigkeiten sowie deren wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds auf die Prüfung anhand ausgewählter Beispiele. . . . .	264
3. Unterschiedliches Begriffsverständnis zum Umfang der Jahresabschlussprüfung . . . . .	267
4. Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft nach IDW EPS 731 . . . . .	270
H. Überblick über Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen der öffentlichen Hand. . . . .	277
1. Unternehmen der öffentlichen Hand . . . . .	278
2. Rechnungslegungsgrundlagen von Unternehmen der öffentlichen Hand	283
3. Grundsätze und Besonderheiten für die Prüfung von Unternehmen der öffentlichen Hand . . . . .	285
J. Eigenbetriebe, Anstalten des öffentlichen Rechts und Zweckverbände . . . .	291
1. Einleitung. . . . .	293
2. Rechtsgrundlagen der Rechnungslegung und Prüfung für den Bund und die Länder . . . . .	293
3. Rechnungslegung . . . . .	298
4. Prüfung der Rechnungslegung. . . . .	333
K. Private Rechtsformen . . . . .	345
1. Einleitung. . . . .	346
2. Anforderungen . . . . .	349
3. Organisationsformen. . . . .	357
L. Öffentliche Unternehmen und Zuwendungen – EU-beihilfenrechtliche Sachverhalte . . . . .	363
1. Rechtsgrundlagen des europäischen Beihilfenrechts für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) betraut sind. . . . .	364
2. Abgrenzungsthemen – Tatbestand der Beihilfe. . . . .	368
3. Grundsätze der Betrauung mit DAWI . . . . .	378
4. Auswirkungen beihilfenrechtlicher Sachverhalte auf die Jahresabschlussprüfung – Grundsätze des IDW PS 700 . . . . .	383
M. Erweiterungen der Abschlussprüfung gem. § 53 HGrG (IDW PS 720) . . . . .	385
1. Einleitung. . . . .	387
2. Grundlagen . . . . .	388

3. Prüfungsgegenstände . . . . .	402
4. Die Berichterstattung über die erweiterte Prüfung. . . . .	425
5. Schlussbetrachtung . . . . .	426
N. Sonstige Auftrags Erweiterungen sowie Berichtspflichten im Zusammenhang mit Public Corporate Governance Kodizes . . . . .	429
1. Einleitung . . . . .	430
2. Prüfung von Bezügeberichten. . . . .	431
3. Berichtspflichten aufgrund von Public Corporate Governance Kodizes . .	437
O. Ausgewählte Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand . . . . .	445
1. Anlass und Umfang der Besteuerung . . . . .	447
2. Ertragsbesteuerung von Betrieben gewerblicher Art. . . . .	455
3. Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG . . . . .	480
4. Organträgerfähigkeit eines Betriebs gewerblicher Art . . . . .	486
5. Umstrukturierungen . . . . .	487
6. Gewerbesteuer . . . . .	490
7. Umsatzsteuer . . . . .	492
P. Überblick über branchenbezogene Besonderheiten im öffentlichen Sektor (Daseinsvorsorge, regulierte Branchen). . . . .	499
1. Einführung/Allgemeines . . . . .	500
2. Versorgung mit Elektrizität, Gas, Wärme und Wasser . . . . .	502
3. Entsorgung (Abfall und Abwasser). . . . .	504
4. Verkehrssektor (Öffentlicher Personennahverkehr, Flughäfen, Bahn, Häfen, Straßen, Parkraum). . . . .	505
5. Gesundheit und Pflege . . . . .	506
6. Schulen und Hochschulen . . . . .	506
7. Sport und Erholung. . . . .	507
8. Kultur, Museen, Parks . . . . .	507
9. Immobilien und Wohnungsbau . . . . .	507
Q. Energieversorgungsunternehmen. . . . .	509
1. Einleitung . . . . .	512
2. Begriffsbestimmung . . . . .	513
3. Rechnungslegung nach § 6b EnWG . . . . .	515
4. Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Prüfungen (IDW EPS 970 n.F.) bei Energieversorgungsunternehmen . . . . .	539
R. Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen und Werkstätten für behinderte Menschen . . . . .	553
1. Einleitung . . . . .	556
2. Krankenhäuser. . . . .	557
3. Pflegeeinrichtungen . . . . .	590
4. Werkstätten für behinderte Menschen. . . . .	603

S. Öffentlicher Personennahverkehr . . . . .	609
1. Einleitung. . . . .	611
2. Regulatorischer Rahmen. . . . .	611
3. Grundsätze der Rechnungslegung . . . . .	618
4. Ausgewählte Bilanzierungsthemen von Verkehrsunternehmen . . . . .	620
5. Ausgewählte Bescheinigungen im Verkehrsbereich. . . . .	624
T. Entsorgungsbereich (Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Deponien) . .	633
1. Grundsätze der Rechnungslegung . . . . .	635
2. Bemessung von Entgelten. . . . .	641
3. Ausgewählte Bilanzierungsthemen des Entsorgungsbereichs . . . . .	651
4. Besonderheiten bei der Prüfung. . . . .	674
U. Hochschulen . . . . .	679
1. Einleitung. . . . .	680
2. Überblick über die Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegung in den einzelnen Bundesländern. . . . .	680
3. Prüfung doppischer Jahresabschlüsse von Hochschulen. . . . .	683
4. Ausgewählte Bilanzierungsthemen. . . . .	690
5. Zusammenfassung. . . . .	699
V. Überblick Rechnungslegung und Prüfung von Non-Profit-Organisationen . .	701
1. Einleitung. . . . .	703
2. Non-Profit-Organisationen nach Rechtsformen . . . . .	703
3. Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter der NPO . . . . .	709
4. Transparenz und weitere Anforderungen an steuerbegünstigte Körperschaften . . . . .	713
5. Interne und externe Rechenschaft und Rechnungswesen . . . . .	718
6. Steuerliche Besonderheiten und ihre Bedeutung für die Rechnungslegung und Prüfung von NPO . . . . .	729
7. Prüfung der Rechnungslegung von NPO . . . . .	733
W. Vereine. . . . .	743
1. Erscheinungsform von Vereinen. . . . .	745
2. Rechnungslegung von Vereinen. . . . .	749
3. Prüfung von Vereinen . . . . .	779
X. Stiftungen . . . . .	791
1. Abgrenzung von Stiftungen. . . . .	793
2. Grundlagen der Rechnungslegung von Stiftungen. . . . .	797
3. Besonderheiten der Rechnungslegung von Stiftungen . . . . .	805
4. Prüfung der Rechnungslegung von Stiftungen . . . . .	828
Y. Spendensammler . . . . .	843
1. Begriff. . . . .	844
2. Grundlagen der Rechnungslegung von Spendensammlern . . . . .	846
3. Einzelfragen zur Rechnungslegung von Spendensammlern . . . . .	849
4. Besonderheiten der Jahresrechnung . . . . .	859

Abkürzungsverzeichnis . . . . .	861
Literaturverzeichnis . . . . .	873
1. Kommentare und Standardliteratur . . . . .	874
2. Monografien und Beiträgen in Sammelwerken sowie besondere allgemeine landesspezifische Regelungen. . . . .	879
3. Beiträge in Zeitschriften . . . . .	885
4. Zitierte IDW Verlautbarungen . . . . .	891
Stichwortverzeichnis. . . . .	897

## **Kapitel A**

### **Was diesen Themenband besonders macht**

Verfasserin:

WP StB Dipl.-Kffr. Melanie Sack, Düsseldorf

Inhalt	Tz.
1. Struktur des Themenbandes . . . . .	1
1.1 Öffentliche Hand . . . . .	1
1.2 Besondere Branchen . . . . .	4
1.3 Non-Profits . . . . .	7
2. Leitfaden zur Handhabung dieses Themenbandes . . . . .	9
3. Verwandte Themen, die nicht Gegenstand des Bandes sind . . . . .	17

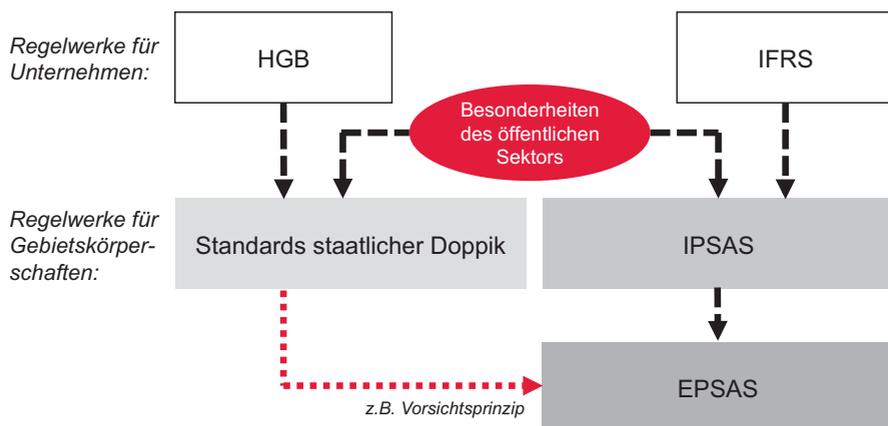
## 1. Struktur des Themenbandes

### 1.1 Öffentliche Hand

- 1 „Öffentliche Hand“ ist ein Sammelbegriff für den öffentlichen Sektor, der je nach Verwendungszweck unterschiedlich weit definiert wird. Hier liegt – entsprechend dem Tätigkeitsspektrum des IDW Fachausschusses für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) – ein umfassendes **Begriffsverständnis** zugrunde, das Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Kommunen), alle öffentlich-rechtlichen Handlungsformen ungeachtet ihrer rechtlichen Selbständigkeit sowie privatrechtliche Beteiligungen umfasst.
- 2 Der öffentliche Sektor in Deutschland zeichnet sich durch die Heterogenität seiner Rechenschaftslegung aus: Je nach Bundesland sowie Rechtsform der jeweiligen Einheit unterscheiden sich Rechnungslegungs- und Prüfungsvorschriften. Einen eingehenden Kommentar für über 100 Regelwerke zu verfassen, wäre nicht praktikabel und kann deshalb auch nicht Anspruch dieses Themenbandes sein. Der Themenband konzentriert sich auf **für den Praktiker wesentliche Aspekte**, bietet einen Überblick über die wichtigsten Normen und gibt Hinweise auf weiterführende Literatur. Er ist deshalb nicht nur ein gutes Nachschlagewerk für spezifische Fragen von erfahrenen Erstellern und Prüfern, sondern ermöglicht auch einen guten Einstieg für all diejenigen, die sich in die Themen neu einarbeiten möchten.
- 3 Einen besonderen Stellenwert hat neben der Darstellung des nationalen Status Quo insb. die Fortentwicklung und **Harmonisierung** der öffentlichen Rechnungslegung **in der EU**. Da die internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor – IPSAS – voraussichtlich Ausgangspunkt für die künftigen europäischen Standards – EPSAS – sein werden, enthält der Themenband ein ausführliches Kapitel, das ermöglicht, sich mit deren Systematik und Kernanforderungen vertraut zu machen, sowie eine Darstellung der aktuellen Entwicklungen<sup>1</sup>.

---

1 Wer sich neben den fachlichen Ausführungen auch für die politische Diskussion interessiert, findet weitere Informationen in: IDW Positionspapier zur Doppik in Deutschland und zur Harmonisierung durch EPSAS in Europa (Stand 25.03.2019), abrufbar auf der Website des IDW unter der Rubrik „Im Fokus/Öffentliche Rechnungslegung“; *Eulner*, Tagungsbericht zum IDW Symposium zu EPSAS am 18.02.2019 in Berlin „Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – Was ist der deutsche Beitrag?“, WPg 2019, S. 831 ff.

Abb. 1: Doppische Regelwerke im Überblick<sup>2</sup>

## 1.2 Besondere Branchen

Der Themenband greift Branchen heraus, die der **Daseinsvorsorge** zuzurechnen sind **4** oder aufgrund ihrer Bedeutung einer besonderen Regulierung unterliegen, ungeachtet dessen, ob die Tätigkeit durch die öffentliche Hand oder von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeführt wird.

Neben einem Branchenüberblick enthält der Band ausführliche Kapitel zu den komplexen und anspruchsvollen Tätigkeitsgebieten des Energiefachausschusses (EFA) sowie des Krankenhausfachausschusses (KHFA) des IDW. **5**

Zu den bedeutendsten Daseinsvorsorgeaufgaben im Bereich des Fachausschusses für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) zählen Öffentlicher Personennahverkehr, Abwasser- und Abfallentsorgung sowie Bildung, für die dieser Themenband spezielle Kapitel vorsieht. **6**

## 1.3 Non-Profits

Non-Profit-Organisationen üben meist gesellschaftlich als sinnvoll und notwendig anerkannte **Aufgaben für das Gemeinwohl** aus und erfüllen damit eine bedeutende Rolle **7** in der Gesellschaft. Allein die Zahl der rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts in Deutschland beläuft sich auf über 22.000<sup>3</sup> mit einem bekannten Kapital von 68 Mrd. €<sup>4</sup>. Insgesamt soll es in Deutschland mehr als 630.000 Organisationen der Zivilgesellschaft bzw. des sog. Dritten Sektors – darunter vor allem Vereine – geben<sup>5</sup>.

Im Vergleich zu anderen Ländern bestehen in Deutschland lediglich rudimentäre gesetzliche (Mindest-)Anforderungen an die Rechenschaftslegung von Vereinen und Stiftungen. **8** Um deren Zweck gerecht zu werden, kommt bei der Auslegung dieser Min-

2 Vgl. IDW Positionspapier zur Doppik in Deutschland und zur Harmonisierung durch EPSAS in Europa, Abschn. 5, abrufbar auf der Website des IDW unter der Rubrik „Im Fokus/Öffentliche Rechnungslegung“.

3 Vgl. Website des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, Rubrik Stiftungen/Zahlen und Daten.

4 Vgl. Website des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, Rubrik Stiftungen/Zahlen und Daten.

5 Website „Zivilgesellschaften in Zahlen“/ZIVIZ-Survey.

destanforderungen den einschlägigen IDW Verlautbarungen sowie dem Schrifttum eine besondere Bedeutung zu. Die entsprechenden Kapitel des Themenbandes geben deshalb u.a. auch Hinweise zur Beurteilung, ob die im Einzelfall angewandten Rechnungslegungsgrundsätze vertretbar sind.

## 2. Leitfaden zur Handhabung dieses Themenbandes

9 Um dem deutschen föderalen System mit seinen unzähligen Regelwerken umfassend Rechnung zu tragen, hätte der Band bei einer sachlogisch-konsistenten Herangehensweise eine **Matrix mit den vier Dimensionen**

- Rechnungslegung/Prüfung
- Rechtsform
- Branche
- Bundesländer

darstellen müssen. Statt einer solch komplexen Gliederung haben wir uns für eine pragmatischere Lösung mit weniger Gliederungsebenen entschieden, die – so hoffen wir – dem Leser intuitiver erscheint.

10 Um ein einheitliches Bild der WPH Edition insgesamt zu wahren, wurden die Kapitel wie in den anderen Bänden fortlaufend mit Buchstaben nummeriert. Wie die Kapitel jedoch logisch verknüpft sind bzw. welche Kapitel inhaltlich zu einem Themenkomplex gehören, lässt sich der nachfolgenden Abb. entnehmen. In dieser Abb. sind die zusammengehörenden Kapitel durch farblich hinterlegte Überschriften gekennzeichnet.

	A	Was diesen Themenband besonders macht	Rechnungslegung	Prüfung	Steuerrecht
<b>I</b>		<b>Öffentliche Hand</b>			
	I.1.	<b>Rechnungslegung und Prüfung von Gebietskörperschaften</b>			
		<b>B</b> Überblick	X	X	
		<b>C</b> Jahresabschluss auf kommunaler Ebene	X		
		<b>D</b> Besonderheiten des kommunalen Gesamtabschlusses	X		
		<b>E</b> Standards staatlicher Doppik	X		
		<b>F</b> Internationalisierung der öffentlichen Rechnungslegung	X		
		<b>G</b> Besonderheiten bei der Prüfung von Gebietskörperschaften		X	
	I.2.	<b>Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen der öffentlichen Hand</b>			
		<b>H</b> Überblick	X	X	
		<b>J</b> Eigenbetriebe, Anstalten des öffentlichen Rechts und Zweckverbände	X	X	
		<b>K</b> Private Rechtsformen	X	X	
		<b>L</b> Öffentliche Unternehmen und Zuwendungen - EU-beihilfenrechtliche Sachverhalte	X	X	
		<b>M</b> Erweiterungen der Abschlussprüfung gem. § 53 HGrG (IDW PS 720)		X	
		<b>N</b> Sonstige Auftragsweiterungen sowie Berichtspflichten im Zusammenhang mit Public Corporate Governance Kodizes		X	
	I.3.	<b>O</b> <b>Ausgewählte Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand</b>			X
<b>II</b>		<b>Besondere Branchen</b>			
		<b>P</b> Überblick über branchenbezogene Besonderheiten im öffentlichen Sektor (Daseinsvorsorge, regulierte Branchen)	X	X	(X)
		<b>Q</b> Energieversorgungsunternehmen	X	X	
		<b>R</b> Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen und Werkstätten für behinderte Menschen	X	X	
		<b>S</b> Öffentlicher Personennahverkehr	X	X	
		<b>T</b> Entsorgungsbereich (Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Deponien)	X	X	
		<b>U</b> Hochschulen	X	X	
<b>III</b>		<b>Non-Profits</b>			
		<b>V</b> Überblick Rechnungslegung und Prüfung von Non-Profit-Organisationen	X	X	(X)
		<b>W</b> Vereine	X	X	(X)
		<b>X</b> Stiftungen	X	X	(X)
		<b>Y</b> Spendensammler	X		(X)

Abb. 2: Matrix zum Zusammenhang der einzelnen Kapitel

11 Den größten Teil des Bandes nimmt der Bereich öffentliche Hand ein, der wiederum drei Komplexe umfasst. Ausführungen zur Rechnungslegung und Prüfung von **Gebiets-**

**körperschaften** finden sich in den Kap. B bis Kap. G. Nach einer Einführung zur Historie des Reformprozesses in der Kernverwaltung sowie einem Gesamtüberblick zur aktuellen Rechtslage (Kap. B) folgt die fachliche Auseinandersetzung mit der Rechnungslegung auf kommunaler Ebene (Kap. C zum Jahresabschluss und Kap. D zum Gesamtabschluss). Dabei ist Kap. C zum Gemeindehaushaltsrecht in 16 Bundesländern am umfangreichsten, weil auf kommunaler Ebene die Doppikanwendung am weitesten verbreitet ist. Es folgt die Doppik für Bund und Länder, geregelt in den Standards staatlicher Doppik (Kap. E). Die Beschreibung des nationalen Status Quo der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltungen in den Kap. C bis Kap. E wird ergänzt um eine prägnante Zusammenfassung der internationalen Rechnungslegungsstandards und um einen Ausblick auf aktuelle Harmonisierungsbestrebungen der staatlichen Rechnungslegung in der EU (Kap. F). Abschließend widmet sich Kap. G den Besonderheiten der Prüfung von Gebietskörperschaften, behandelt die Abgrenzung der Abschlussprüfung gem. *IDW PS 730* von der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft (*IDW EPS 731*) und gibt praktische Hinweise zur Prüfungsdurchführung.

Der zweite Komplex (Kap. H bis Kap. N) umfasst **öffentliche Unternehmen**, wobei darunter sämtliche Einheiten der öffentlichen Hand subsumiert werden sollen, unabhängig davon, ob sie „unternehmerisch“ tätig sind. Nach einer allgemeinen Einführung und einem Überblick über alle Handlungsformen betreffende Grundsätze (Kap. H) wird detailliert auf öffentlich-rechtliche Handlungsformen in Kap. J und auf privatrechtliche Handlungsformen in Kap. K eingegangen. Da die staatliche Finanzierung von Aufgaben der Daseinsvorsorge einer der wichtigsten Anwendungsfälle des EU-Beihilfenrechts ist und (defizitäre) Aufgaben der Daseinsvorsorge oftmals von öffentlichen Unternehmen erfüllt werden, befasst sich Kap. L mit dem Thema Zuwendungen sowohl aus Ersteller- als auch Prüfersicht. Die nächsten beiden Kapitel beschreiben als Besonderheiten der Prüfung öffentlicher Unternehmen die Erweiterung der Abschlussprüfung gem. § 53 HGrG (Kap. M) sowie sonstige Auftrags Erweiterungen und Berichtspflichten im Zusammenhang mit Public Corporate Governance Kodizes (Kap. N). **12**

Die o.g. Kapitel beschränken sich auf **rechtsformspezifische Besonderheiten. Branchenbezogene Besonderheiten** werden hierbei ausgeklammert und finden sich stattdessen gebündelt in dem Komplex „Besondere Branchen“ (Kap. P bis Kap. U) – und zwar unabhängig davon, ob es sich um Unternehmen der öffentlichen Hand handelt oder nicht. **13**

Die branchenbezogenen Kapitel sowie die Kap. V bis Kap. X zu den **Non-Profit-Organisationen** gehen sowohl auf Rechnungslegungs- als auch Prüfungsfragen ein. Neben den rechtsformspezifischen Überlegungen zu Vereinen und Stiftungen folgen besondere Anforderungen an die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Kap. Y. **14**

Rechnungslegung und Prüfung sind Schwerpunkte des Themenbandes. Aufgrund der Bedeutung **steuerrechtlicher Fragen** wird, wenngleich dem Themenbereich aufgrund seiner Komplexität im Rahmen dieses Bandes nicht umfassend Rechnung getragen werden kann, ein eigenes Kapitel zu ausgewählten Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand (Kap. O) gewidmet. Zusätzlich finden sich in Kap. P (Branchenüberblick) sowie in den Kap. V bis Kap. Y (Non-Profit) Hinweise auf das Steuerrecht, mit denen die Autoren den Leser für wesentliche Aspekte sensibilisieren möchten. **15**

- 16 Durch dieses Werk wird nun die **Handhabung in der Praxis** vereinfacht. Die Struktur unterstützt den Anwender dabei, an komplexe Fragestellungen systematisch heranzugehen. Beispielsweise wird ein Krankenhausprüfer zunächst das branchenbezogene Kap. R (Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen und Werkstätten für behinderte Menschen) heranziehen – was in vielen Fällen ausreichend sein kann. Falls der Träger des Krankenhauses ein Verein sein sollte, wird Kap. W im Non-Profit-Komplex Hilfestellung zu den rechtsformspezifischen Fragen bieten. Handelt es sich im Einzelfall ferner um ein kommunales Krankenhaus, ist ggf. auf den Komplex „Unternehmen der öffentlichen Hand“ (Kap. H bis Kap. N) zurückzugreifen.



**Hinweis 1:**

Eine Auftragerweiterung zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung gem. *IDW PS 720* gibt es auch z.B. bei Krankenhäusern oder Stiftungen. In diesem Fall finden sich detaillierte Ausführungen nicht im Branchenkapitel oder im Non-Profit-Kapitel, sondern im Komplex Unternehmen der öffentlichen Hand in Kap. M.



**Hinweis 2:**

Die Themenbereiche sind zum Teil stark verzahnt. In der praxisorientierten Gliederung dieses Bandes werden die Themen dort platziert, wo ein Leser sie typischerweise erwarten würde. Beispielsweise ist das EU-Beihilfenrecht im Krankenhauswesen genauso bedeutend wie in anderen Branchen. Dementsprechend wurde der *IDW PS 700* von einer IDW Arbeitsgruppe entwickelt, die von den IDW Fachausschüssen KHFA und ÖFA gemeinsam eingerichtet worden war. In der Gliederung werden EU-beihilfenrechtliche Sachverhalte im Komplex „Unternehmen der öffentlichen Hand“ im Kap. L behandelt.

### 3. Verwandte Themen, die nicht Gegenstand des Bandes sind

- 17 Themen, die einen eher begrenzten Kreis an Aufstellern oder Prüfern betreffen, wurden nicht in diesen Band aufgenommen. Dies betrifft z.B. Krankenkassen, öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten und politische Parteien.
- 18 Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf einschlägige IDW Verlautbarungen:
- *IDW Prüfungshinweis: Besonderheiten bei der Prüfung der Jahresrechnung der Träger der gesetzlichen Krankenversicherung (IDW PH 9.430.1)*
  - *IDW Prüfungsstandard: Berichterstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 16d Abs. 1 Satz 2 Rundfunkstaatsvertrag (IDW PS 721)*
  - *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von politischen Parteien (IDW RS HFA 12)*
  - *IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Rechenschaftsberichts einer politischen Partei (IDW PS 710).*
- 19 Im Bemühen um mehr Transparenz spielt auch bei den Kirchen die doppelte Rechnungslegung stärker eine Rolle. Dabei gibt es unterschiedliche Ansätze: Während die Evangelische Kirche in Deutschland (EKD) ein eigenständiges Regelwerk für die kirchliche Doppik entwickelt hat und die Abschlussprüfung durch eigene Rechnungsprüfer erfolgt, orientieren sich in der katholischen Kirche die Bistümer am HGB und lassen

mitunter ihre Jahresabschlüsse von Wirtschaftsprüfern prüfen. Als Körperschaften des öffentlichen Rechts haben sie u.a. Dienstherrenfähigkeit sowie das Recht, bei ihren Mitgliedern Steuern zu erheben<sup>6</sup>. Bilanzierungsprobleme sind grundsätzlich vergleichbar mit denen von Gebietskörperschaften bzw. Spendensammlern, da sich Kirchen im Wesentlichen aus Steuern und Spenden finanzieren.

---

6 Bundesministeriums des Innern, für Bau und Heimat, Rubrik Themen/Heimat & Integration.



## **Kapitel B**

# **Überblick über Rechnungslegung und Prüfung von Gebietskörperschaften**

Verfasser:

WP StB Dipl.-Kfm. Thorsten Römgens, Hannover

Inhalt	Tz.
1. Einleitung	1
2. Kameralistik als traditioneller Rechnungsstil von Gebietskörperschaften	3
3. Reformprozess in Deutschland	5
4. Erweiterte Kameralistik, Doppik und der Begriff „Abschluss“	13
5. Aktuelle Rechtslage bei Kommunen, Ländern und Bund	18
5.1 Überblick	18
5.2 Kommunen	19
5.3 Länder	22
5.4 Bund	23
6. Umstellung des Haushaltswesens auf die Doppik am Beispiel Hamburg	25
7. Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa	30
8. Prüfungsvorschriften	34

### 1. Einleitung

- 1 Der folgende Überblick behandelt die relevanten gesetzlichen Vorgaben und die Handhabung von Rechnungslegung und Prüfung der Gebietskörperschaften. Dabei liegt der Schwerpunkt auf der Rechnungslegung (s.a. Kap. C bis Kap. F). Der letzte Abschnitt dieses Kapitels Kap. B Tz. 34 ff.) wie auch (umfassender) Kap. G behandeln die Besonderheiten bei der Prüfung der Rechnungslegung von Gebietskörperschaften.
- 2 Unter **Gebietskörperschaften** versteht man Körperschaften des öffentlichen Rechts, deren Zuständigkeit bzw. Mitgliedschaft territorial bestimmt ist und zu denen in Deutschland die folgenden Verwaltungseinheiten gehören<sup>1</sup>:
- Gesamtstaat Bundesrepublik Deutschland (**Bund**)
  - Bundesländer (**Länder**)
  - Bezirke (in Bayern) sowie der Bezirksverband Pfalz in Rheinland-Pfalz
  - Landkreise und Kreise (einschl. kreisfreier Städte und Stadtkreise) in den Flächenländern
  - Kommunalverbände besonderer Art (Regionalkreise)
  - **Gemeinden**/Städte
  - Verbandsgemeinden (Rheinland-Pfalz und Sachsen-Anhalt).

In Abgrenzung zu den genannten Körperschaften sind die in einzelnen Bundesländern ansässigen höheren Kommunalverbände (u.a. Landschaftsverbände in Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen, Verband der bayrischen Bezirke) sowie Gemeindeverbände (u.a. Regionalverbände, Ämter) ebenfalls Körperschaften des öffentlichen Rechts oder Vereine, jedoch keine Gebietskörperschaften.

### 2. Kameralistik als traditioneller Rechnungsstil von Gebietskörperschaften

- 3 Die Rechnungslegung von Gebietskörperschaften ist Teil des **öffentlichen Haushaltswesens**, das „die Planung (Haushaltssatzung und Haushaltsplan), die Bewirt-

---

<sup>1</sup> von Arnim, in: HWÖ, Sp. 771; [www.juraforum.de/lexikon/gebietskoerperschaft](http://www.juraforum.de/lexikon/gebietskoerperschaft).

schaftung (Organisation und Durchführung mit unterjähriger Berichterstattung) und die Abrechnung nach vorgegebenen Strukturen und Kriterien“ umfasst<sup>2</sup>. Basierend auf den historischen Wurzeln in den mittelitalienischen Städten, deren öffentliche Rechnungslegung mit der von privaten Unternehmen identisch war, entwickelte sich das öffentliche Rechnungswesen über die Jahrhunderte deutlich weg von der privatwirtschaftlichen Praxis „zu einer Sonderdisziplin“<sup>3</sup>.

Traditioneller Rechnungsstil der öffentlichen Verwaltung war bis zum Ende des 20. Jahrhunderts die **Kameralistik**, deren Ursprung in der Zeit des Merkantilismus liegt und die seinerzeit der Verwaltung fürstlicher Einkünfte und der Kriegskassen diente<sup>4</sup>. Die kamerale Form der Buchführung wurde über mehrere Jahrhunderte fortentwickelt und findet in der öffentlichen Verwaltung auch weiterhin in Gestalt der sog. Verwaltungskameralistik Anwendung<sup>5</sup>. **4**

Rechtsgrundlagen für die staatlichen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen sind die Regelungen im Grundgesetz (Art. 110-115 GG), in den Landesverfassungen, im HGrG sowie in der BHO bzw. in den LHO<sup>6</sup>.

Die Kameralistik ist im Gegensatz zur kaufmännischen Buchführung **zahlungsstromorientiert**, d.h. Einnahmen und Ausgaben werden jeweils in der Periode des Zahlungsvorgangs erfasst. Nach dem Ende einer Abrechnungsperiode wird auf Basis der Buchführung eine Jahresrechnung erstellt, die dem Haushaltsplan gegenübergestellt wird. Mittels einer Vergleichsrechnung von Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben ermittelt sich die sog. Kassenbestandsveränderung (Kassenrechnung)<sup>7</sup>.

Die **Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung** ist „nach Haushaltstiteln gegliedert, dient der Einhaltung von Haushaltsrecht, Haushaltsplan und Haushaltsliquidität und ist um einen Nachweis des Vermögens und der Schulden zu ergänzen. Dieser Vermögensnachweis als kamerale Vermögensrechnung, die die nach Art. 114 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) geforderte Rechnungslegung über Schulden darstellt, enthält nicht unbedingt bewertetes Vermögen, sondern z.B. nur einen flächenmäßigen Nachweis der Immobilien“<sup>8</sup>.

Entsprechend ihrer konzeptionellen Anlage bildet die kamerale Rechnungslegung insb. langfristig nutzbare Vermögenswerte und deren Werteverzehr (Ressourcenverbrauch) nicht ab. Ebenso werden künftig anfallende, wirtschaftlich bereits verursachte Ausgaben nicht erfasst, sodass wesentliche Verpflichtungen unberücksichtigt bleiben.

Die kamerale Jahresrechnung ist mithin zwar für Kontroll- und Nachweis-(Dokumentations-) Funktionen im Hinblick auf die Zahlungsströme geeignet, weniger hingegen für andere Nachweise (Vermögen und Verbindlichkeiten, Ressourcenverbrauch und Ergebnisse) und insb. nicht für eine effiziente Verwaltungssteuerung.

2 IDW EPS 731, Tz. 11.

3 Bergmann, WPg 2016, S. 524.

4 Gehringer, in: BeHdR<sup>57</sup>, A 120, Rz. 40.

5 Gehringer, in: BeHdR<sup>57</sup>, A 120, Rz. 47.

6 www.daswirtschaftslexikon.com, Stichwort „Kameralistik“.

7 Gehringer, in: BeHdR<sup>57</sup>, A 120, Rz. 40 ff. mit weiteren Erl. zu Begriff, Technik, Systemen und Zukunft der Kameralistik.

8 BegrRegE zur Modernisierung des HGrG, BT-DS 16/1260, S. 9 (Begriffsbestimmungen).

### 3. Reformprozess in Deutschland

- 5 Ein Blick in die Historie stößt auf erste Diskussionen zu einer **Reformierung** des öffentlichen Rechnungswesens bereits im Jahre **1914** im königlich-bayerischen Staatsministerium des Innern<sup>9</sup>. Nachdem sich die Wissenschaft in den 1980er-Jahren mit der Thematik beschäftigte, war das folgende Jahrzehnt national wie international durch eine umfassende, mit den Begriffen „integriertes öffentliches Rechnungswesen“ bzw. „accrual accounting“ bezeichnete Neuausrichtung gekennzeichnet. Treiber der Debatten in Deutschland waren insb. die – nach der Wiedervereinigung im Jahre **1990** – signifikant gestiegenen finanziellen Probleme der öffentlichen Haushalte<sup>10</sup>.
- 6 Der Reformprozess in Deutschland stand dabei im Kontext eines weltweiten paradigmatischen Wechsels vom sog. Bürokratiemodell zum Public Management<sup>11</sup>. Die herkömmlichen Instrumente der öffentlichen Verwaltung wurden als zunehmend ungeeignet angesehen, um der steigenden Knappheitsproblematik Rechnung zu tragen<sup>12</sup>. Die Kritik basierte auf den **Schwächen der Kameralistik**, die zu erheblicher Intransparenz und einer Verschuldungssillusion im klassischen Haushalts- und Rechnungswesen führt<sup>13</sup>. Die mangelnde Transparenz erhöhte sich durch die zunehmend heterogene Organisationsstruktur von Gebietskörperschaften aufgrund der steigenden Anzahl „aus dem Haushalt ausgegliederter öffentlicher und privatrechtlicher Organisationsformen mit eigenem kaufmännischen Rechnungswesen“<sup>14</sup>. Zur Gewinnung eines vollständigen Überblicks über die Lage der Körperschaft wäre ein konsolidierter Abschluss erforderlich, der auf Basis der Kameralistik nicht aufgestellt werden kann<sup>15</sup>.
- 7 Die **Reformüberlegungen** zielten angesichts der Schwachstellen der kameralen Buchführung auf eine aussagefähigere Gestaltung der öffentlichen Rechnungslegung. Dementsprechend sollte die zahlungsstrombasierte Haushaltsrechnung in geeigneter Form erweitert bzw. verändert werden. Bei starker Orientierung an kaufmännischen Grundsätzen betrafen die angestrebten Adjustierungen die Komponenten des (auch) kalkulatorischen Ressourcenverbrauchs und der periodengerechten Abbildung von Einnahmen sowie eine vollständige Darstellung der Vermögenslage. Kernelemente einer integrierten Rechnungslegung sind die Ergebnisrechnung (GuV) und die Vermögensrechnung (Bilanz), während die zahlungsstromorientierten Geldrechnungen (Finanzrechnung, KFR) beibehalten werden.
- Die Ausrichtung an kaufmännischen Referenzmodellen und eine entsprechende Fokussierung auf die Rechnungslegung zu Lasten der relevanten Haushaltsaspekte verursachten zu Beginn der Reformen einen (mindestens) **partiellen Widerstand** seitens der Anwender.
- 8 In Deutschland erfolgte eine Umsetzung der Reformkonzepte initial auf kommunaler Ebene zu Beginn der 1990er-Jahre unter dem Schlagwort „**Neues Steuerungsmodell**“. Ziel war eine Umstellung der Steuerung der Kommunalverwaltungen von der „herkömmlichen Bereitstellung von Ausgabenermächtigungen (Inputsteuerung) auf eine

---

9 Nowak/Ranscht-Oswald/Schmitz, in: BeHdR<sup>51</sup>, B 990, Rz. 105.

10 Harms, WPg 2004, SH I, S. S18.

11 Budäus/Hilgers/Steger, S. 15.

12 Budäus/Harms/Steger, S. 15.

13 Budäus/Harms/Steger, S. 18 ff.

14 Budäus/Harms/Steger, S. 19.

15 Budäus/Harms/Steger, S. 19.

## **Stichwortverzeichnis**

Die Buchstaben verweisen auf das Kapitel,  
die Zahlen auf die jeweilige(n) Textziffer(n).

**A**

**Abfall** *s. Entsorgung*

**Abgabenrecht** *s. Kommunales Abgabengesetz*

**Abgrenzungsposten**

- andere ökonomische Phänomene **F** 28
- Begriff **F** 28, 389 ff., 394, 397
- regulatorische **F** 380

**Abschlussprüfung doppischer Abschlüsse**

- U** 14 ff.
- Berichterstattung **U** 21 ff.
- – Bestätigungsvermerk **U** 22, 24
- – Prüfungsvermerk nach *IDW PS 480* **U** 23
- Gegenstand **U** 16 ff.
- – Jahresabschluss **U** 16, 58
- – länderspezifische zusätzliche Bestandteile **U** 17
- – Lagebericht **U** 16
- – Prüfung nach § 53 HGrG **U** 20
- – Trennungsrechnung **U** 18 f.
- Vorschriften in den Bundesländern **U** 14 f.

**Abschreibung** **C** 37 f.

- außerplanmäßige **C** 86, 100, 127
- – bei der Inlinersanierung von Abwasserkanälen **T** 56
- – in der Gebührenkalkulation **T** 33
- Dauer **T** 51
- kalkulatorische *s. kalkulatorische Abschreibung*
- planmäßige **T** 51
- Zuwendungen **C** 76 f.

**Abwasser** *s. Entsorgung*

**Abwasserabgabe**

- Abwasserabgabengesetz **T** 81
- Höhe **T** 81
- Rückstellung **T** 82 f.
- Verrechnung **T** 84 ff.

**Abwassertechnische Anlagen** *s. Kanalvermögen*

**AfA-Tabelle** *s. Abschreibungsdauer*

**Aktien** **C** 158, 160, 179

**Aktiengesellschaft**

- öffentliche Beteiligung **T** 6
- Rechnungslegungsvorschriften **T** 13, 15, 21

**Aktivierung** *s. Herstellungskosten*

**Aktivierungsrichtlinie** **C** 117

**Alternativwerte** **C** 6

**Anhang C** 35 ff.

- Anlagenspiegel **T** 19, 21
- als Bestandteil der Rechnungslegung **T** 10, 16 ff.
- nach KHBV **R** 12, 77, 105 ff., 197
- nach PBV **R** 201, 203, 239 ff.
- Verein **W** 38, 67 f.

**Anhangangaben**

- Abweichungen zum Haushaltsplan **F** 267
- Anteile an anderen Einheiten **F** 205 ff., 244
- Beträge aus Sozialleistungen **F** 172
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden **F** 36, 283
- Einklang mit den IPSAS **F** 37
- empfangene Ertragszuschüsse **T** 63
- Ereignisse nach dem Berichtsstichtag **F** 361
- Gliederung **F** 239
- Hinzufügen neuer Posten **T** 12
- Konzernabschlüsse **F** 244, 402
- Transaktionen mit den Eigentümern **F** 176
- Überleitung zu den IPSAS **F** 371

**Anlagenspiegel** *s. Anhang*

**Anlagevermögen**

- Bewertung **T** 50 f.
- gesonderter Posten **T** 48
- *s. auch Kanalvermögen*

**Ansatzkriterien** **F** 29

- Posten im IPSAS-Jahresabschluss **F** 29
- – Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen **F** 76
- – Sachanlagen **F** 47, 59
- – selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte **F** 85
- – Verbindlichkeit nach IPSAS **F** 172

**Anschaffungskosten**

- fiktive **C** 88
- nachträgliche **C** 85 f.

**Anschaffungskostenprinzip** **C** 80, 85

**Anschlussbeiträge** *s. Beiträge*

**Anstalt öffentlichen Rechts**

- Besonderheiten der Rechnungslegung **J** 90 ff.
- Bestätigungsvermerk **T** 103
- gemeinsame **J** 124 ff., 138 ff.
- Kommunalunternehmensverordnung **T** 5
- Rechnungslegung **T** 5, 10 f., 13 f., 19, 23
- – Prüfung **J** 171 ff.
- Rechtsgrundlagen in den Bundesländern **J** 13
- *s. auch Entsorgungsträger, Ertragszuschüsse, Satzungsautonomie, Spartenrechnung*

**Anteilseigner**

- Ausschüttungen an F 27
- Beiträge von F 27

APG DVO NRW R 215 ff.

**Arbeitsergebnis**

- Ermittlung R 256 ff.
- Prüfung R 268 ff.
- Verwendung R 263 ff.

Assoziierte Einheiten F 198, 255

Aufstellungszeitpunkt C 163

Ausbildungsbudget R 165 ff.

**Ausgleichsposten**

- Aufwendungen aus der Zuführung R 101
- aus Darlehensförderung R 65 ff., 235
- aus Eigenmittelförderung R 72 ff., 235
- Erträge/Aufwendungen aus der Auflösung R 97, 104
- Erträge aus der Einstellung R 94

Ausgleichszahlungen C 89 f., 367 f.

**Ausschüttungen**

- an Anteilseigner F 27

**Ausschüttungsbemessungsfunktion**

- Verein W 27

**B****Baden-Württemberg**

- Eigenkapital C 247
- Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen C 5
- Pensions- und Beihilferückstellungen C 208, 352
- Rückstellungen für den Finanzausgleich C 385 ff.
- Sondervermögen C 130 ff.
- Steuererträge C 221 f.
- Unternehmensbeteiligungen C 168 ff.
- Zuschüsse C 319

**Barwert** s. *Rückstellungsbewertung*

**Baukostenzuschüsse** s. *Ertragszuschüsse*

**Baupauschale** R 34

**Bayern**

- Eigenkapital C 251
- Rückstellungen für den Finanzausgleich C 388
- Sondervermögen C 133 f.
- Steuererträge C 223
- Unternehmensbeteiligungen C 171 ff.

- Versorgungsrücklage C 209

- Zuwendungen C 320 f.

**Beauftragung**

- Besonderheiten bei Gebietskörperschaften G 9 ff.

**Beihilfen**

- Aufsicht L 12 ff.
- Auswirkungen auf die Jahresabschlussprüfung L 71 ff.
- Finanzierung aus staatlichen Mitteln L 24 ff.
- Handelsbeeinträchtigung L 47 ff.
- Prüfungshemmnisse L 75
- Rechtsgrundlagen L 2 ff.
  - - AEUV L 2
  - - Almunia-Paket L 4
  - - Beihilfenverbot L 2
  - - - Ausnahmen L 2
  - - DAWI-Rahmen L 6
  - - De-Minimis-Beihilfen L 7, 51 ff.
  - - Monti-Paket L 4
  - - Selektivität L 41 ff.
  - - staatliche Mittel L 24 ff.
  - - Tatbestandsmerkmale L 3, 19 ff.
  - - Unternehmensbegriff L 19 ff.
  - - unzulässige L 20, 71 ff.
  - - Vorteilsgewährung L 29 ff.
  - - Wettbewerbsverfälschung L 44 ff.
  - - wirtschaftliche Tätigkeiten L 19 ff.

**Beiträge**

- von Anteilseignern F 27
- *Bilanzierung* s. *Ertragszuschüsse*
- bei der Gebührenkalkulation T 30 f.

**Bericht**

- Stiftungszweck X 133 ff.
- - Abgrenzung zum Anhang X 135
- - Abgrenzung zum Lagebericht X 136
- - Inhalt X 134

**Bescheinigung**

- Verein W 130, 134

**Bescheinigungen (Verkehrsbereich)**

- Beförderungen im Ausbildungsverkehr S 59
- - Erstattung von Fahrgeldeinnahmen S 77 ff.
- - - Antragsprüfung S 87, 91
- - - Ermittlung der antragsrelevanten Werte S 80
- - - länderspezifische Regelungen S 88 ff.
- - Fahrgeldeinnahmen aus dem Verkehrsverbund S 58, 69 ff.
- - Antragsprüfung S 76

- Ermittlung der antragsrelevanten Werte S 72 ff.
- Überkompensation S 105 ff.
- ausgleichsfähiger Nettoeffekt S 107
- Definition S 106
- Ermittlung der abrechnungsrelevanten Werte S 108 ff.
- Prüfung der Abrechnung S 111
- unentgeltliche Beförderung schwerbehinderter Menschen S 59, 92 ff.
- Antragsprüfung S 104
- Ermittlung der antragsrelevanten Werte S 100 ff.

### **Besondere Branchen A 4 ff., 13**

#### **Bestätigungsvermerk**

- Adressierung T 100 ff., 104
- Energieversorgungsunternehmen Q 50 f.
- Gebietskörperschaft G 12
- IDW PS 400 n. F. T 104
- Krankenhäuser R 193 ff.
- Stiftung X 185 ff.
- Unternehmen der öffentlichen Hand H 30 f., 33, 38 ff.
- Verein W 130, 132

#### **Beteiligung**

- börsennotiert C 168

#### **Betriebe gewerblicher Art**

- Aufzeichnungspflichten O 46, 62 ff.
- Aufbewahrung O 70
- Betriebsvermögensvergleich O 65
- Einnahmeüberschussrechnung O 57
- Anzeigepflichten gegenüber Finanzverwaltung O 41
- Begriff O 27 ff.
- Abgrenzung O 46
- Einrichtung O 29
- Beginn und Beendigung O 39 ff.
- wirtschaftliche Betätigungen O 36
- Beteiligung an
  - Kapitalgesellschaften O 60
  - Mitunternehmenschaften O 61
- Betriebsaufspaltung O 51, 54
- Betriebsvermögen O 31 ff.
- *Buchführungspflichten s. Aufzeichnungspflichten*
- Eigenbetrieb O 46
  - Ergebnisverwendung O 113
  - Rücklagenbildung O 113
  - Verlustabdeckung O 113
- Feststellung (Prüfschema) O 2

- Gewerbesteuer O 28
  - Gewerbebetrieb O 68, 133
  - Gewerbeertrag (Ermittlung) O 138
  - Gewinnerzielungsabsicht O 136 ff.
- Körperschaftsteuer
  - Dauerverlustbetrieb O 69, 85 ff.
  - Einlagekonto O 114 ff.
  - Ergebnisermittlung O 71 ff.
  - Spartenrennung O 103 ff.
  - Steuererklärungen O 75 ff.
  - verdeckte Gewinnausschüttungen O 78 ff.
- Organträgerfähigkeit O 123 ff.
- Regiebetrieb O 48
  - Ergebnisverwendung O 113
  - Rücklagenbildung O 113
  - Verlustabdeckung O 113
- *Umsatzsteuer s. Öffentliche Hand*
- Umstrukturierungen O 126 ff.
- Verpachtungen O 49 ff.
- Zusammenfassungen O 7, 92 ff., 100 ff.
- Verlustabzug O 98 ff.
- Zuschüsse O 50

#### **Betriebsvorrichtung C 101 ff.**

#### **Bewertung**

- Bewertungsstetigkeit C 51
- Einzelbewertung C 51
- Ertragswertverfahren C 99, 127 f.
- Substanzwert C 99

#### **Bewertungsverfahren C 28, 32**

- bei Anteilen an Versorgungskassen C 205
- Eigenkapitalspiegelbildmethode C 127 ff.
- bei Rücklagen C 239 ff.
- bei Rückstellungen C 380 ff.
- bei Sonderposten C 308 ff.
- bei Sondervermögen C 127 f.
- Substanzwertverfahren C 127 ff.
- bei Steuern C 214
- bei Unternehmensbeteiligungen C 160

#### **Bewirtschaftungsregeln G 24, 61**

#### **Bezüge**

- Definition N 20

#### **Bezügeberichte**

- Begriff N 1
- inhaltliche Anforderungen N 10 ff.
- Prüfung N 4
  - Berichterstattung über N 27 ff.
  - gesonderte Beauftragung N 4, 6
  - Prüfungsdurchführung N 21 ff.

- Prüfungsgegenstand N 7 ff.
- Rechtsgrundlagen N 3 ff.

**Bilanz**

- Gliederung T 12 f.

**Bilanzgliederung**

- Verein W 42 ff.

**Bilanzidentität C 51****Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**

- Änderungen F 283, 292 ff.
- Schätzung F 285, 299 f.
- im Anhang F 36, 239 ff.
- Fehler aus früheren Perioden F 286, 301 f.
- prospektive Anwendung F 284
- rückwirkende Anwendung F 284

**Bilanzierungssachverhalte U 61**

- besondere Rückstellungen U 45
- Archivierung U 46 ff.
- Pensionsrückstellungen U 53 ff.
- *Zuschüsse s. dort*
- Zuwendungen U 25 ff.

**Bilanzierungsverbot C 165****Blockheizkraftwerk**

- steuerlicher Querverbund P 36

**Brandenburg**

- Eigenkapital C 254
- Erstattungsanspruch wegen Dienstherrenwechsel C 362
- Haushaltssicherungskonzept C 258
- Rückstellungen für den Finanzausgleich C 389
- Sondervermögen C 135 f.
- Steuererträge C 224
- Unternehmensbeteiligungen C 174 f.
- Zuwendungen Dritter C 322

**Bremen**

- Eigenkapital C 259
- Sondervermögen C 137
- Steuererträge C 225
- Unternehmensbeteiligungen C 176
- Zuwendungen C 323

**Bruttodarstellung C 206, 211, 310****Buchführungspflicht**

- Verein W 20 ff.

**Bußgelder**

- Behandlung in der GuV Y 39

**D****Daseinsvorsorge A 4 ff.**

- Begriff L 59; P 1, 15

**Davon-Vermerke C 16****DAWI L 55 ff.**

- Abgrenzung zum Begriff Daseinsvorsorge L 59
- Ausgleichszahlungen L 9, 43, 64 ff.
- Begriff L 1
- Betrauungsakt
- Form L 69 ff.
- Grundsätze L 58, 62 ff.
- inhaltliche Voraussetzungen L 58 ff.
- Verpflichtungsgegenstand L 59 ff.
- Dauer der Verpflichtungen L 63 ff.
- Rahmen L 6
- Rechtsgrundlagen L 4 ff.
- Vermeidung von Überkompensationen L 58, 65 ff.

**Delegationssatzung G 18****Deponien**

- Deponieverordnung T 65 f.
- Erträge aus der Deponiegasverwertung T 77
- Lebenszyklus T 65
- Nachsorge T 65 ff.
- Nachsorgezeitraum T 76
- Pflichten des Deponiebetreibers T 66
- *s. auch Rückstellungen*

**Deponierückstellungen s. Rückstellungen****Deutsche Standards staatlicher Doppik**

- Begriff F 383
- Unterschiede zu IPSAS F 383 ff.

**Dienstleistungen**

- *von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse s. DAWI*

**Dokumentationsfunktion**

- Rechnungslegung
- Verein W 28

**Doppelstiftung X 9****Doppik C 2**

- Begriff B 14
- doppischer Jahresabschluss B 15
- Drei-Komponenten-System kommunaler B 14
- Eröffnungsbilanzen B 16
- Gesamtabschluss B 17
- Standards staatlicher B 12
- *s. auch Kameralistik*

Dieser Themenband zeichnet sich dadurch aus, dass Fragen der Rechnungslegung und Prüfung des öffentlichen Sektors, besonderer Branchen und von Non-Profit-Organisationen jeweils zunächst in einem Überblickskapitel dargestellt werden. Somit kann jeder Nutzer ein Verständnis von der Rechenschaftslegung in diesen Bereichen gewinnen. Zum anderen werden in den Folgekapiteln ausgewählte Aspekte umfassend und vertiefend behandelt, sodass auch jeder mit der Materie Befasste diesen Band als Nachschlagewerk nutzen kann.

Der Themenband gliedert sich in die folgenden fünf Teile:

1. Rechnungslegung und Prüfung von Gebietskörperschaften
2. Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen der öffentlichen Hand

3. Ausgewählte Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand
4. Ausführliche Beschreibung der folgenden besonderen Branchen:
  - Energieversorgung
  - Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen
  - Verkehr, insb. ÖPNV
  - Entsorgung (Abfall, Abwasser, Deponien)
  - Hochschulen
5. Rechnungslegung und Prüfung von Non-Profit-Organisationen – mit detaillierten Ausführungen zu Vereinen, Stiftungen und spendensammelnden Organisationen

Dieser Themenband ist Teil der WPH Edition: [www.wph-edition.de](http://www.wph-edition.de).