

PUBLIC SECTOR

Doppik schlägt Kameralistik

Fragen und Antworten zum
doppischen Haushalts- und Rechnungswesen

5., überarbeitete und ergänzte Auflage, 2008

Doppik schlägt Kameralistik

Fragen und Antworten zum
doppischen Haushalts- und Rechnungswesen

5., überarbeitete und ergänzte Auflage, 2008

Autoren:
Dr. Mark Fudalla
Christian Wöste

Vorwort zur 5. Auflage

Die Broschüre „Doppik schlägt Kameralistik“ wurde vor sechs Jahren erstmals aufgelegt. Seitdem waren wir in jeder neuen Auflage bemüht, den Inhalt der Broschüre behutsam dem Reformfortschritt anzupassen sowie kontinuierlich zu aktualisieren und zu verbessern. Das Bestreben war dabei stets, dem Leser aktuelle und nützliche Informationen für den Einstieg in die Doppik sowie eine möglichst kurzweilige Lektüre zu bieten. Das anhaltende Interesse an der Broschüre bestärkt uns, diesen Weg fortzusetzen. Die vorliegende 5. Auflage passt sich dem aktuellen Reformstand an. Zu ausgewählten Aspekten, die heute verstärkt im Blickfeld der Reformbeteiligten stehen, wurden neue Fragen und Antworten formuliert. Dabei kann und soll dieses kleine Werk nach wie vor nur als eine Einstiegshilfe dienen: Es möchte den Zugang zum doppischen Haushalts- und Rechnungswesen erleichtern. Wir würden uns freuen, wenn es sich in dieser Hinsicht auch künftig bewährt.

Köln, im Januar 2008

Vorwort zur 1. Auflage

Mehr Wirtschaftlichkeit und Bürgerorientierung sind die zentralen Ziele der Verwaltungsreform in den Kommunen. Den Weg hierzu weist das sogenannte „Neue Steuerungsmodell“ (NSM). Wichtige Stichworte sind: outputorientierte Steuerung und dezentrale Ressourcenverantwortung. Hierzu wird ein leistungsfähiges ressourcenorientiertes Rechnungswesen benötigt. Die Innenministerkonferenz hat die Alternative vorgegeben: Erweiterung der Kameralistik (partiell Ressourcenverbrauchs-konzept) oder vollständiges Ressourcenverbrauchs-konzept durch Umstellung auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen (Doppik). Die traditionelle Verwaltungskameralistik ist damit ein Auslaufmodell. Die Ansicht setzt sich durch: Die Doppik ist die bessere Reformoption. Sie wird sich mittel- bis langfristig flächendeckend durchsetzen.

KPMG verfügt in allen Aspekten der Verwaltungsreform über umfangreiche Erfahrungen aus Projekten im öffentlichen und privatwirtschaftlichen Bereich. Ein interdisziplinäres Projektteam hat sich frühzeitig der Herausforderung gestellt, eine kommunalspezifische Problemlösungspalette zu entwickeln, die auf eine umfassende Unterstützung bei der Konzeption und Umsetzung der Verwaltungsreform und der Einführung der kaufmännischen Buchführung ausgerichtet ist. Bewährte und neu zugeschnittene KPMG-Serviceleistungen wurden in mehreren Leistungspaketen gebündelt, die den gesamten Reformprozess abdecken. Die Leistungspakete bieten umfangreiche fachliche und methodische Unterstützungsleistungen u. a. zur Strategiefindung und zur Erstellung des Fachkonzepts, zum Projekt- und Changemanagement, zur Softwareauswahl und -implementierung bis hin zur Inventurbegleitung, Prozessoptimierung und Jahresabschlussprüfung. Die Leistungspakete greifen ineinander und unterstützen so einen kontinuierlichen, effektiven und effizienten Projektablauf.

In dem vorliegenden Heft werden grundlegende Fragen im Zusammenhang mit der Einführung eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens behandelt. Anspruch auf Vollständigkeit wird dabei nicht erhoben. Die Publikation richtet sich vornehmlich an die politischen Entscheidungsträger sowie die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in den Kommunalverwaltungen. Sie möchte Hintergrundinformationen und Anregungen bieten, um den Einstieg in den Reformprozess zu erleichtern.

Köln, im April 2002
Manfred zur Mühlen
Partner
KPMG in Deutschland

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 5. Auflage	III
Vorwort zur 1. Auflage	IV
Inhaltsverzeichnis	VI
Abbildungsverzeichnis	X
Tabellenverzeichnis	X
Abkürzungsverzeichnis	XI
1 Einführung	1
2 Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen	4
2.1 Was sind die wesentlichen Merkmale des neuen doppischen Haushalts- und Rechnungswesens?	4
2.2 Welche Informationen enthält die Bilanz (Vermögensrechnung)?	5
2.3 Muss die Bilanz immer ausgeglichen sein?	6
2.4 Welche Funktionen erfüllt die Ergebnisrechnung?	6
2.5 Wozu dienen der Finanzplan und die Finanzrechnung?	7
2.6 Warum war die Finanzrechnung lange Gegenstand der Diskussion?	7
2.7 Wie greifen die Rechenwerke im Drei-Komponenten-System ineinander?	8
2.8 Wie verhalten sich der doppische und der kamerale Haushaltsausgleich zueinander?	9
2.9 Welche Einwände bestehen gegenüber der Doppik/ Welche Gegenargumente gibt es?	10
2.10 Wie steht der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zur Reform des öffentlichen Rechnungswesens?	12
2.11 Wird das öffentliche Rechnungswesen auch in anderen Staaten modernisiert?	13
3 Inventur und Eröffnungsbilanz	15
3.1 Wozu dient die Inventur, wann ist sie durchzuführen und was ist dabei zu beachten?	15

3.2	Wie sind die Vermögensgegenstände und Schulden in der erstmaligen Eröffnungsbilanz zu bewerten?	15
3.3	Wie wird das Eigenkapital der Kommune ermittelt?	16
3.4	Wie unterscheiden sich Rücklagen in der Kameralistik von Rücklagen im kaufmännischen Rechnungswesen?	17
3.5	Welche Verfahren gibt es, Zeitwerte von Gebäuden zu ermitteln?	17
3.6	Wie wirken sich unterlassene Instandhaltungen in der Eröffnungsbilanz aus?	18
3.7	Wie sind Brutto- und Nettoausweis zu beurteilen?	19
3.8	Welche Methoden der Unternehmensbewertung gibt es?	20
3.9	Können Mitgliedschaften an Zweckverbänden als Beteiligungen bilanziert werden?	22
4	Buchführung und laufende Bilanzierung	25
4.1	Werden die Kommunen durch Abschreibungen zusätzlich belastet?	25
4.2	Wofür sind Rückstellungen zu bilden?	26
4.3	Welche Funktion haben Pensionsrückstellungen?	27
4.4	Warum müssen in der Regel Pensionsrückstellungen trotz Leistungen an Versorgungskassen gebildet werden?	28
4.5	Wie sollten erhaltene Investitionszuwendungen bilanziert werden?	28
4.6	Wie sollten geleistete Investitionszuwendungen bilanziert werden?	29
4.7	Welche Funktion haben aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten?	31
5	Jahresabschluss und Lagebericht	33
5.1	Aus welchen Bestandteilen setzt sich der kommunale Jahresabschluss zusammen und wie verhält er sich zur kameralen Jahresrechnung?	33
5.2	Worüber wird im Jahresabschluss Rechenschaft abgelegt?	34
5.3	Wer legt mit dem Jahresabschluss gegenüber wem Rechenschaft ab?	35
5.4	Was ist die Funktion des Anhangs und welche Informationspflichten bestehen?	36

5.5	Was ist die Funktion des Lageberichts (Rechenschaftsberichts)?	37
5.6	Was wird unter „Bilanzpolitik“ verstanden?	38
5.7	Was wird unter „Jahresabschlussanalyse“ verstanden?	39
5.8	Welche Rolle spielen Kennzahlen bei der Jahresabschlussanalyse?	40
5.9	Warum ist der Aussagewert der Jahresabschlussanalyse begrenzt?	41
6	Neues Steuerungsmodell und Doppik	42
6.1	Mit welchen Instrumenten kann die Doppik zu einer verbesserten Steuerung beitragen?	42
6.2	Was ist ein kommunales Produkt, und welche Kriterien sollte es erfüllen?	43
6.3	Was ist bei einer outputorientierten Steuerung zu beachten?	43
6.4	Wie ist das Zusammenspiel von Produkthaushalt und Doppik?	44
6.5	Müssen sämtliche Aufgaben einer Kommune in den Produkten enthalten sein?	44
6.6	Was bedeutet Budgetierung, und welche Ziele verfolgt sie?	44
6.7	Wie unterscheiden sich inputorientierte und outputorientierte Budgetierung?	45
6.8	Warum ist die outputorientierte Budgetierung die bessere Wahl als die inputorientierte?	45
6.9	Was sind Kennzahlen?	46
6.10	Was ist bei der Kennzahlenbildung zu beachten?	46
6.11	Welchen Nutzen bringen kennzahlenorientierte Benchmarking-Projekte?	47
6.12	Inwieweit ist die Kosten- und Leistungsrechnung sinnvoll?	48
6.13	Der interkommunale Leistungsvergleich – mit der Doppik zum Durchbruch?	49

7	Ausblick	50
7.1	Welche Anforderungen stellt der kommunale Konzernabschluss?	50
7.2	Haushaltskonsolidierung – mit der Doppik zum Erfolg?	51
7.3	IPSAS – international anerkannte Standards für die Rechnungslegung von öffentlichen Verwaltungen?	52
7.4	Aus welchen Bestandteilen setzt sich ein Jahresabschluss nach den IPSAS zusammen, und worin unterscheidet er sich von den HGB-basierten Standards für deutsche Kommunen?	53
	Literatur	54
	Kaufmännische Buchführung und Bilanzierung	54
	Reform des kommunalen Rechnungswesens und Neues Steuerungsmodell	56
	Statistik	60
	Stichwortverzeichnis	61
	Anhang 1: Statistische Daten zu Kommunen	64
	Gemeinden und Bevölkerung	64
	Schuldenentwicklung	65
	Ausgaben der Gemeinden	65
	Steuereinnahmen 2003–2006	68
	Beschäftigte des öffentlichen Dienstes	70
	Kommunalfinanzen 2003–2005	71
	Anhang 2: Kleines Lexikon der Rechnungslegung	72
	Ansprechpartner	88

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Drei-Komponenten-System	8
Abbildung 2:	Beispiel – Abschreibungen	26
Abbildung 3:	Anzahl der Gemeinden nach Gemeindegrößenklassen	64
Abbildung 4:	Bevölkerung nach Gemeindegrößenklassen	64
Abbildung 5:	Ausgaben nach Gemeinden/Gemeinde- verbänden (s. Tabelle 2)	65
Abbildung 6:	Personal- und Investitionsausgaben der öffentlichen Hand	67
Abbildung 7:	Entwicklung der Steuereinnahmen vor Verteilung	68
Abbildung 8:	Entwicklung der Steuereinnahmen nach Verteilung	68
Abbildung 9:	Gemeinden/Gemeindeverbände – Steuereinnahmen nach Verteilung	69
Abbildung 10:	Beschäftigte des öffentlichen Dienstes	70

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Bundesländer/Reformziel/Übergangsfristen	2
Tabelle 2:	Entwicklung der öffentlichen Schulden in Mio. Euro	65
Tabelle 3:	Ausgaben der Gemeinden/Gemeindezweck- verbände (s. Abbildung 5)	66
Tabelle 4:	Kommunalfinanzen 2003–2005	71

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AHK	Anschaffungs-/Herstellungskosten
AK	Arbeitskreis
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
BauGB	Baugesetzbuch
EK	Eigenkapital
ERS	Entwurf Rechnungslegungsstandard
etc.	et cetera
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HFA	Hauptfachausschuss des IDW
HGB	Handelsgesetzbuch
HKR	Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen
Hrsg.	Herausgeber
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFAC	International Federation of Accountants
IKR	Industriekontenrahmen
ILV	interne Leistungsverrechnung
IMK	Innenministerkonferenz
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
LM	Liquide Mittel
LuL	Lieferungen und Leistungen
ND	Nutzungsdauer
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NKRS	Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem
NPM	New Public Management

XII Doppik schlägt Kameralistik

NSM	Neues Steuerungsmodell
o. Ä.	oder Ähnliches
o. g.	oben genannten
ÖFA	Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
PRAP	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
PSC	Public Sector Committee
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
S.	Seite
sog.	sogenannt
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
vgl.	vergleiche
WertV	Wertermittlungsverordnung
bzw.	beziehungsweise
z. B.	zum Beispiel

1 Einführung

Kameralistik ein Auslaufmodell

Der Umstieg von der Kameralistik auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen steht seit Ende der 1990er-Jahre im Zentrum der Modernisierungsbestrebungen in den öffentlichen Verwaltungen. In den deutschen Kommunalverwaltungen ist die Kameralistik schon jetzt ein Auslaufmodell; aber auch auf Ebene der Bundes- und Landesverwaltungen wird in jüngster Zeit verstärkt über die Einführung der Doppik diskutiert.

Reformoptionen („Optionenmodell“)

Erster wichtiger Meilenstein für die Ablösung der traditionellen Verwaltungskameralistik auf kommunaler Ebene war der Beschluss der Innenministerkonferenz vom 11.06.1999 über die „Konzeption zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts“. Darin werden zwei Reformoptionen genannt: eine wesentlich erweiterte Kameralistik (partielles Ressourcenverbrauchskonzept) und ein Haushalts- und Rechnungswesen auf Grundlage der doppelten kaufmännischen Buchführung (Doppik, vollständiges Ressourcenverbrauchskonzept).

Nordrhein-Westfalen

Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)

Im November 2003 hat die Innenministerkonferenz der Länder Leittexte und Musterentwürfe für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts verabschiedet und empfohlen, diese zur Grundlage für die Umsetzung in den Ländern zu machen. Als erstes Bundesland hat Nordrhein-Westfalen daraufhin im November 2004 ein entsprechendes Einführungsgesetz zur Haushaltsreform verabschiedet: Das Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF) verpflichtet alle Kommunen des Landes, ihre Rechnungslegung bis spätestens 2009 auf die Doppik umzustellen.

Bayern und Thüringen

Mittlerweile sind auch in den meisten anderen Bundesländern die Weichen für eine flächendeckende Einführung der Doppik gestellt. Es gibt jedoch einzelne Bundesländer, die beabsichtigen, den Kommunen ein Wahlrecht zwischen Doppik und erweiterter Kameralistik einzuräumen. Bayern und Thüringen möchten den Kommunen sogar ein Wahlrecht zwischen der Beibehaltung der traditionellen Verwaltungskameralistik und der Doppik einräumen. Markante Länderunterschiede zeigen sich auch bei den Übergangsfristen.

2 Doppik schlägt Kameralistik

Bundesland	Reformziel	Übergangsfristen
Baden-Württemberg	Doppik	voraussichtlich 2007–2013
Bayern	Traditionelle Kameralistik oder Doppik	ab 2007
Brandenburg	Doppik	2008–2011
Hessen	Erweiterte Kameralistik oder Doppik	2005–2011
Mecklenburg-Vorpommern	Doppik	2008–2012
Nordrhein-Westfalen	Doppik	2005–2008
Niedersachsen	Doppik	2006–2011
Rheinland-Pfalz	Doppik	2007–2008
Saarland	Doppik	2007–2008
Sachsen	Doppik	2008–2013
Sachsen-Anhalt	Doppik	2006–2010
Schleswig-Holstein	Erweiterte Kameralistik oder Doppik	ab 2007
Thüringen	Traditionelle Kameralistik oder Doppik	ab 2009

Tabelle 1: Bundesländer/Reformziel/Übergangsfristen

Vorteile der Doppik

Trotz der Wahlrechte in einzelnen Ländern besteht Grund zu der Erwartung, dass sich die kommunale Doppik mit der Zeit bundesweit durchsetzen wird. Hierfür sprechen zumindest die Vorteile der Doppik gegenüber der erweiterten Kameralistik: systematischer Verbund von Vermögens- und Ergebnisrechnung, leichtere Integration der Kosten- und Leistungsrechnung sowie die Möglichkeit zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabschlusses (Konzernabschlusses) über alle Wirtschaftsbereiche der Kommune – also einschließlich der Eigenbetriebe, Eigenesellschaften und Beteiligungen. Dabei dürften die Mehrkosten für die Einführung der Doppik gegenüber der erweiterten Kameralistik vergleichsweise gering sein.

Länder

Auch wenn auf staatlicher Ebene (Bund, Länder) derzeit noch eine gewisse Zurückhaltung herrscht, sind auch hier Ansätze zur Einführung der Doppik – vor allem auf der Länderebene – nicht zu übersehen: Hamburg hat als erster Stadtstaat seine Rechnungslegung bereits auf die kaufmännische Buchführung umgestellt und eine Eröffnungsbilanz zum 01.01.2006 und einen ersten Jahresabschluss zum 31.12.2006 vorgelegt. Bremen führt derzeit die kaufmännische Buchführung ein. Das Projekt soll in 2008 abgeschlossen werden. Vorreiter unter den Flächenländern sind Hessen und Nordrhein-Westfalen. In Hessen läuft

der Umstellungsprozess bereits seit einigen Jahren. In Nordrhein-Westfalen werden derzeit die Weichen für einen Einstieg in den Umstellungsprozess gestellt.

Bundesebene Auf Bundesebene sind klare Anzeichen noch nicht auszumachen, die Kameralistik als führendes System abzulösen. Die Reformansätze des Bundes verfolgen bislang das Ziel, betriebswirtschaftliche Daten und Instrumente ergänzend zur Kameralistik bereitzustellen (Vermögens-/Kostenrechnung). Allerdings hat der Bundesrechnungshof 2006 in einem Sonderbericht zur Modernisierung des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens festgestellt, dass weitere Anstrengungen in der Bundesverwaltung erforderlich sind, um betriebswirtschaftliches Denken stärker zu verankern. Der Bundesrechnungshof verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass in der Wissenschaft inzwischen weitgehend Konsens besteht, dass eine grundlegende Neuordnung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens erforderlich sei; und die entsprechenden Konzepte gingen dahin, ein Ressourcenverbrauchskonzept zugrunde zu legen, das auch nicht zahlungswirksame Verbräuche erfasse.

Reform kein Selbstzweck!

Bei den Bemühungen zur Reform des öffentlichen Rechnungswesens sollte eines nicht in den Hintergrund geraten: Die Reform des Rechnungswesens ist kein Selbstzweck! Mit ihr soll vielmehr der Einsatz von betriebswirtschaftlichen Steuerungsinstrumenten ermöglicht oder erleichtert werden, um eine effektivere und kostenwirtschaftlichere Leistungserstellung zu erreichen. Stichworte sind: outputorientierte Steuerung, Integration und Delegation der Fach- und Ressourcenverantwortung, Kontraktmanagement, Kosten- und Leistungsrechnung (KLR), Budgetierung u. a.

Gesamtkonzept

Grundvoraussetzung für den Erfolg bei der Umstellung des kameralen Haushalts- und Rechnungswesens auf ein doppisch basiertes System ist daher ein schlüssiges Gesamtkonzept für eine neue Verwaltungssteuerung. Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens kann als Querschnittsfunktion im gesamten Reformprozess gesehen werden. Das Gesamtkonzept einer neuen Steuerung definiert die Anforderungen an das Rechnungswesen und entscheidet damit ganz wesentlich über den Nutzen der Haushaltsreform. Dementsprechend sollte so früh wie möglich damit begonnen werden, ein Leitbild einer neuen Steuerungskultur zu formulieren und eine Strategie zur Umsetzung zu entwickeln.

neue Steuerungskultur

2 Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen

2.1 Was sind die wesentlichen Merkmale des neuen doppischen Haushalts- und Rechnungswesens?

Haushaltsgliederung in Produktbereiche	Grundlage des neuen Haushalts- und Rechnungswesens ist die produktorientierte Gliederung des Planungs- und Rechenstoffs. Produkte werden zu Produktgruppen zusammengefasst, die wiederum Produktbereichen zugeordnet werden.
Haushaltsplan	Maßgebliche Bestandteile des doppischen Haushaltsplans sind der Finanz- und der Ergebnisplan. Der Finanzplan enthält die geplanten Ein- und Auszahlungen, also alle kassenwirksamen Vorgänge. Im Ergebnisplan werden alle Aufwendungen und Erträge – unabhängig davon, ob sie kassenwirksam sind oder nicht – veranschlagt.
Teilfinanzpläne, Teilergebnispläne	Zusätzlich sind für die Produktbereiche bzw. die Produkte, die einem übergeordneten Organisationsbereich zugeordnet wurden, Teilfinanzpläne sowie Teilergebnispläne zu erstellen.
Rechnungslegung	Die Konzeption für die Rechnungslegung orientiert sich in Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsfragen grundlegend an den
HGB	Regelungen des Handelsgesetzbuchs für Kapitalgesellschaften. Die handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze (§§ 252 ff. HGB) wurden weitgehend übernommen; Wahlrechte wurden jedoch – auch in Übereinstimmung mit internationalen Rechnungslegungsstandards – teilweise eingeschränkt, um die Objektivität und Vergleichbarkeit der Rechnungen zu verbessern. Der wichtigste Unterschied zum Handelsrecht liegt darin, dass die Kommunen in den meisten Bundesländern gehalten sind, laufend die Konten dreier Rechenwerke zu bebuchen: der Vermögensrechnung (Bilanz), der Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) und der Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung/Cashflow-Rechnung).
	In der kaufmännischen Buchführung hingegen werden die Geschäftsvorfälle nur auf den Konten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gebucht (den Bestands- und Erfolgskonten). Die Kapitalflussrechnung (das Pendant zur kommunalen Finanzrechnung) wird im Rahmen der Jahres-

abschlussarbeiten rückwirkend erstellt. Der kaufmännische Buchungsbetrieb basiert also auf einem zweigliedrigen Rechnungssystem (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung), während die kommunale Doppik – durch die Erweiterung um eine im Rechnungsverbund geführte Finanzrechnung – ein „Drei-Komponenten-System“ etabliert.

- Bewirtschaftung** Für die Bewirtschaftung gilt: Aufwendungen eines Produktbereichs sind grundsätzlich gegenseitig deckungsfähig, insofern sich hierdurch nicht der Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit im Finanzplan verschlechtert. Auch Auszahlungen für Investitionen können für gegenseitig deckungsfähig erklärt werden. Zudem sollen zahlungswirksame Aufwendungen zugunsten von
- Deckungsfähigkeit** Investitionsauszahlungen für einseitig deckungsfähig erklärt werden können.

Keine Deckungsfähigkeit besteht für Mittel des Finanzplans zur Deckung von Aufwendungen im Ergebnisplan. Das heißt: Zusätzliche Aufwendungen dürfen nicht durch nichterfolgswirksame Mehreinzahlungen bzw. Minderauszahlungen finanziert werden. Andernfalls würde sich der Saldo der Ergebnisrechnung gegenüber dem geplanten Saldo verschlechtern. Beispielsweise darf eine überplanmäßige Rückstellung nicht mit Finanzmitteln „gedeckt“ werden, die dadurch freigeworden sind, dass ein Grundstück günstiger als im Finanzplan veranschlagt erworben werden konnte.

An die Stelle der Jahresrechnung tritt der Jahresabschluss, dem ein Lagebericht beizufügen ist (vgl. hierzu Kapitel 5).

2.2 Welche Informationen enthält die Bilanz (Vermögensrechnung)?

- Vermögen und Schulden** Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung der bewerteten Vermögensgegenstände (Anlage- und Umlaufvermögen) und der Schulden (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) der Gebietskörperschaft zu einem Stichtag (31.12.). Ist der Betrag des Vermögens größer als der Betrag der Schulden, so wird auf der Passivseite der Bilanz (rechte Seite) der Saldo aus Vermögen abzüglich Schulden als Eigenkapital ausgewiesen. Übersteigt der Betrag der Schulden den des Vermögens, wird der
- Eigenkapital**

entsprechende Saldo als „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite (linke Seite) ausgewiesen. Die Vermögensrechnung zeigt somit die Höhe und Zusammensetzung des Vermögens der Gebietskörperschaft und dessen Finanzierungsstruktur. Hieraus lässt sich z. B. unmittelbar der Verschuldungsgrad der Gebietskörperschaft ermitteln.

2.3 Muss die Bilanz immer ausgeglichen sein?

Die Bilanz muss immer ausgeglichen sein: Aktiv- und Passivseite sind immer gleich lang! Dass dies nach der Übertragung der Salden der Ergebnis- und Finanzrechnung in die Bilanz stets der Fall ist, ergibt sich zwangsläufig aus dem doppelten Buchungszusammenhang: Die Konten der Bilanz, der Finanz- und der Ergebnisrechnung werden im Buchungsverbund geführt. Eine Soll-Buchung auf einem Konto würde das bestehende Bilanzgleichgewicht stören, sie darf aber im System der doppelten Buchführung nur vorgenommen werden, wenn gleichzeitig eine genau betragsgleiche Haben-Buchung auf einem anderen Konto vorgenommen wird. So bleibt das Bilanzgleichgewicht immer erhalten.

doppischer Buchungszusammenhang

doppelte Buchführung

Bilanzgleichgewicht Oder anders ausgedrückt: Das Bilanzgleichgewicht bleibt notwendigerweise stets erhalten, weil in der doppelten Buchführung bei jeder Mittelverwendung zugleich die Mittelherkunft anzugeben ist und umgekehrt.

2.4 Welche Funktionen erfüllt die Ergebnisrechnung?

Die Ergebnisrechnung – als das Pendant zur handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung – zeichnet die erfolgswirksamen Veränderungen des Eigenkapitals im abgelaufenen Rechnungsjahr auf. Bilanzierungstechnisch ist sie als ein Unterkonto des Bilanzpostens Eigenkapital anzusehen. In der Ergebnisrechnung werden die Aufwendungen und Erträge einer Rechnungsperiode unsaldiert gegenübergestellt. Aufwendungen sind Netto-Ressourcenverbräuche: Sie mindern das kommunale Eigenkapital (Reinvermögen). Dabei ist es gleichgültig, ob sich der Zahlungsmittelbestand (kassenwirksame Aufwendungen) vermindert; auch nicht kassenwirksame Vorgänge können

Unterkonto des Bilanzpostens Eigenkapital

Aufwendungen

Aufwendungen darstellen (z. B. Abschreibungen oder Zuführungen zu Rückstellungen).

Erträge Erträge erhöhen das kommunale Eigenkapital. Auch hier gilt: Ein Ertrag ist nicht notwendigerweise mit einem Geldzufluss verbunden (z. B. Auflösung einer Rückstellung); und nicht jeder Geldzufluss ist mit einem Ertrag gleichzusetzen (z. B. Darlehensaufnahme).

**Jahresergebnis
Haushaltsausgleich** Die Differenz aus Erträgen und Aufwendungen eines Haushaltsjahres ist das Jahresergebnis (Gewinn oder Verlust). Die Regelungen zum doppelten Haushaltsausgleich sehen grundsätzlich vor, dass Kommunen keine negativen Jahresergebnisse planen und realisieren sollten.

2.5 Wozu dienen der Finanzplan und die Finanzrechnung?

Vermögenshaushalt Die wichtigste Funktion des Finanzplans besteht darin, die Ein- und Auszahlungen in den Bereichen der Investitions- und Finanzierungstätigkeit zu ermächtigen. Der Finanzplan übernimmt damit wesentliche Aspekte des bisherigen Vermögenshaushalts.

**Einzahlungen
Auszahlungen** Die Finanzrechnung dient der Dokumentation, Überwachung und Steuerung der Zahlungsströme. In der Finanzrechnung werden die Einzahlungen strukturiert nach der Mittelherkunft und die Auszahlungen geordnet nach der Mittelverwendung aufgezeichnet.

2.6 Warum war die Finanzrechnung lange Gegenstand der Diskussion?

derivative Ermittlung Die Einbindung und Ausgestaltung der Finanzrechnung wurde lange diskutiert. Hauptstreitpunkt war die Frage, ob die Finanzrechnung, wie die Kapitalflussrechnungen in der Privatwirtschaft, derivativ aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung entwickelt oder laufend im Buchungssystem der Drei-Komponenten-Rechnung mitgeführt werden sollte.

Die kontinuierliche originäre Ermittlung – für die sich mittlerweile alle Regelungsentwürfe aussprechen – hat den Vorteil,

Haushaltsüberwachung

dass sich die Informationen der Finanzrechnung unabhängig von den übrigen Rechenwerken des Verwaltungsabschlusses entwickeln lassen. Die Finanzrechnung steht damit auch unterjährig zur laufenden Haushaltsüberwachung zur Verfügung.

Praktikabilität/
Wirtschaftlichkeit

Kritiker haben eingewendet, dass die laufende Führung der Finanzrechnung die Gefahr berge, dass die bislang überwiegend zahlungsorientierte Sicht auch im neuen System dominierend bleibe. Ferner wurden Praktikabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsgründe bezogen auf das Rechnungswesen als Argumente für eine derivative Ermittlung im Rahmen des Jahresabschlusses oder unterjähriger Quartalsabschlüsse angeführt.

2.7 Wie greifen die Rechenwerke im Drei-Komponenten-System ineinander?

Die Zusammenhänge zwischen den Rechenwerken im Drei-Komponenten-System der kommunalen Doppik stellt die folgende Abbildung dar.

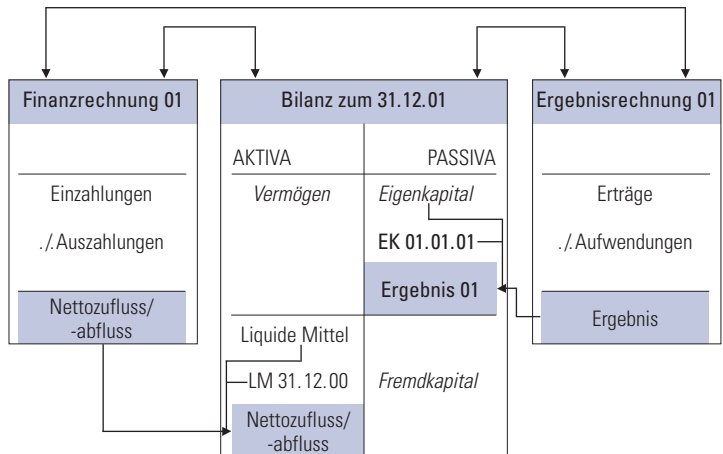


Abbildung 1: Drei-Komponenten-System

Finanzrechnung

Die Finanzrechnung enthält die Ein- und Auszahlungen der Rechnungsperiode. Die Differenz aus Ein- und Auszahlungen ist der Nettozufluss bzw. -abfluss an liquiden Mitteln innerhalb der Rechnungsperiode (im Beispiel: die Periode 01). Die Summe aus dem Nettozufluss/-abfluss und dem Anfangs-

- liquide Mittel** bestand an liquiden Mitteln (LM zum 01.01.01) ergibt den in der Bilanz ausgewiesenen Bestand an liquiden Mitteln zum 31.12.01.
- Ergebnisrechnung** Entsprechend verhält es sich mit dem Saldo der Ergebnisrechnung: Das Jahresergebnis, die Differenz aus Erträgen und Aufwendungen, ergibt addiert mit dem Wert des Eigenkapitals zu Beginn der Rechnungsperiode (zum 01.01.01) das in der Bilanz zum 31.12.00 ausgewiesene Eigenkapital (unter Vernachlässigung von nicht erfolgswirksamen Kapitalveränderungen) der Gebietskörperschaft.

Die Bilanz als Stichtagsrechnung enthält damit in verdichteter Form die Resultate der beiden Stromrechnungen, Finanz- und Ergebnisrechnung.

2.8 Wie verhalten sich der doppische und der kamerale Haushaltsausgleich zueinander?

- Pflichtzuführung** Nach den heutigen kamerale Regeln ist ein kommunaler Haushalt dann ausgeglichen, wenn die laufenden Einnahmen ausreichen, die laufenden Ausgaben sowie die Pflichtzuführung an den Vermögenshaushalt zu decken. Unter Auslassung einiger haushaltsrechtlicher Feinheiten entspricht dabei die Pflichtzuführung der planmäßigen Tilgung noch ausstehender Kreditverpflichtungen. Die kommunale Doppik verlangt hingegen einen Ausgleich der (ordentlichen) Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung.
- Tilgung**

Unter der vereinfachenden Annahme, dass die kamerale laufenden Einnahmen und die doppischen ordentlichen Erträge nahezu identisch sind, stellt sich für die Beurteilung des Haushaltsausgleichs die Frage, wie sich die doppischen Aufwendungen zu den kamerale Ausgaben verhalten.

- Abschreibungen** Zu den doppischen Aufwendungen, die in der Kameralistik nicht oder nur eingeschränkt als Auszahlungen des Verwaltungshaushalts auftauchen, gehören zum einen die Abschreibungen auf Anlagegüter, zum anderen die erforderlichen Zuführungen zu den Rückstellungen, wobei hier insbesondere die Pensionsrückstellungen zu nennen sind. Im Gegensatz zur Kameralistik belasten aber Tilgungen und die laufenden
- Rückstellungen**

Pensionsauszahlungen (sofern hierfür zuvor gebildete Rückstellungen beansprucht werden) den doppelischen Haushaltsausgleich nicht. Sie wirken sich erfolgsneutral in der Bilanz aus.

Doppischer Haushaltsausgleich
schwieriger?

Somit gilt vereinfachend: Der doppelische Haushaltsausgleich ist leichter zu erreichen als der kameralische Haushaltsausgleich, wenn die Tilgungsbeträge und Pensionsauszahlungen höher als die Abschreibungen und die Zuführungen zu den Rückstellungen sind. Im umgekehrten Fall würde der Ausgleich im doppelischen System schwerer. Letzteres ist jedoch keineswegs zwangsläufig der Fall. Die Frage lässt sich generell gar nicht entscheiden; vielmehr ist es erforderlich, die individuellen Gegebenheiten auf mehrere Faktoren hin zu untersuchen. Die Vermutung, dass der doppelische Haushaltsausgleich schwieriger wird, könnte sich allerdings bei bestimmten Kommunen – auch das ist zu konzedieren – durchaus bestätigen. Dies dürfte insbesondere bei Kommunen mit niedrigen Verpflichtungen zur Kredittilgung sowie hohen bilanziellen Werten beim abschreibungsfähigen Anlagevermögen (hier dürften insbesondere die Gebäude zu Buche schlagen) der Fall sein. Sie dürften am doppelischen Haushaltsausgleich schwerer tragen als andere.

2.9 Welche Einwände bestehen gegenüber der Doppik/ Welche Gegenargumente gibt es?

Einwand

„Zielsetzung der Doppik ist die Darstellung des Erfolgs (Gewinn oder Verlust). Gewinnmaximierung entspricht aber nicht den Zielen einer Kommune (Gemeinwohl, ausgeglichener Haushalt).“

Gewinnmaximierung
Gemeinwohl

Gegenargument:

Die Doppik ist ein zweckneutraler Buchungsstil; sie muss keineswegs im Dienste der Gewinnmaximierung stehen. Die Doppik schafft vielmehr nur Transparenz über die Vermögens- und Schuldenlage sowie den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen eines Haushaltsjahres. Dies ist die Voraussetzung für die Beurteilung, Steuerung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerfüllung.

zweckneutraler Buchungsstil
Transparenz
Wirtschaftlichkeit

Einwand:

„Um bessere Steuerungsinformationen zu erlangen, ist es ausreichend, die Kameralistik um die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) zu erweitern!“

Gegenargumente:

- Eine Zusammenführung von KLR und Kameralistik ist sehr aufwendig (Nebenrechnungen) und fehleranfällig.
- In einem doppelischen System lässt sich die KLR ohne Nebenrechnung (integrierte Lösung) und daher mit geringerem Aufwand realisieren.
- Um von den Entscheidungsträgern wahrgenommen zu werden, müssen ressourcenorientierte Daten nicht nur im internen Rechnungswesen (KLR) erhoben werden, sondern auch Eingang in den Haushaltsplan und den externen Jahresabschluss finden.
- Nur auf Basis der Doppik lässt sich ein konsolidierter Gesamtabschluss für den „Konzern Kommune“ erstellen, der wichtige zusätzliche Steuerungsinformationen liefern kann.

integrierte Lösung

Konzern Kommune

Einwand:

„Die Einführung der Doppik verursacht höhere Kosten als eine Erweiterung der Kameralistik (Schulungen, Software, Personal, Beratung)!“

Einführungskosten

Gegenargument:

Die Erweiterung der Kameralistik um eine flächendeckende KLR dürfte ähnlich hohe Kosten verursachen wie eine integrierte doppelische Lösung: Zum einen ist auch für die erweiterte Kameralistik eine vollständige Vermögenserfassung und -bewertung notwendig. Zum anderen bedingt die KLR in Verbindung mit der Kameralistik einen höheren Pflegeaufwand (Schnittstellenprobleme, Nebenrechnungen) als in einem integrierten doppelischen System.

Einwand:

Finanzstatistik „Aus der Doppik lassen sich finanzstatistische Daten nicht erheben!“

Gegenargument:

Die Doppik stellt grundsätzlich mehr Informationen bereit als die Kameralistik. Auch die derzeit von der Finanzstatistik erhobenen Daten lassen sich aus einem doppischen System ermitteln.

2.10 Wie steht der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zur Reform des öffentlichen Rechnungswesens?

ÖFA Der Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) hat am 30.10.2001 den Entwurf eines Rechnungslegungsstandards zur „Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1)“ verabschiedet.

Verwaltungsabschluss Der Rechnungslegungsstandard konzentriert sich auf die Fragen der Rechnungslegung und des Verwaltungsabschlusses. Das vom ÖFA entworfene Rechnungslegungskonzept für die öffentliche Verwaltung basiert grundlegend auf den handelsrechtlichen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften. Dabei werden – soweit erforderlich – Besonderheiten der öffentlichen Verwaltung berücksichtigt; handelsrechtliche Wahlrechte sind weitgehend ausgeschlossen. Der Rechnungsabschluss umfasst – entsprechend den Regelungen des HGB – Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht, er wird ergänzt um eine Kapitalflussrechnung (Finanzrechnung).

Eröffnungsbilanz Der Entwurf enthält außerdem ausführliche Hinweise zur Bestandsaufnahme und Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz. Der ÖFA plädiert in der Eröffnungsbilanz für eine vorsichtig geschätzte Bewertung der Gegenstände des Anlagevermögens zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten. Für die laufende Rechnungslegung sollen die Vermögensgegenstände in Übereinstimmung mit § 253 (1) Satz 1 HGB und § 255 HGB höchstens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen bewertet werden.

Der Entwurf steht auf dem Internetportal des IDW (www.idw.de) unter der Rubrik „Verlautbarungen“ als Download zur Verfügung.

2.11 Wird das öffentliche Rechnungswesen auch in anderen Staaten modernisiert?

weltweite
Modernisierungsbestrebungen

Zahlreiche Industrieländer haben bereits ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen eingeführt. Hierzu zählen insbesondere Neuseeland, Australien, USA, Finnland, Schweden, Island sowie Großbritannien. Kanada plant den baldigen Übergang zu einem ressourcenorientierten Rechnungswesen. Die Niederlande, Irland und Deutschland befinden sich in der Experimentier- und Erprobungsphase. Die Ansätze zu einem ressourcenorientierten öffentlichen Rechnungswesen in den einzelnen Staaten weisen unterschiedliche Ausprägungen auf. Es werden Parallelsysteme, gestufte Systeme und integrierte Systeme angewendet.

Parallelsysteme

Parallelsysteme werden z. B. in Kanada und Spanien eingesetzt. Dieser Reformansatz zeichnet sich dadurch aus, dass grundsätzlich das vorhandene zahlungsorientierte Haushalts- und Rechnungswesen beibehalten und durch ein ressourcenorientiertes Rechnungssystem ergänzt wird. Bestandteile dieses parallelen Haushalts- und Rechnungswesens sind:

- ein zahlungsorientierter Haushaltsplan,
- ein zahlungsorientiertes Rechnungswesen zur Abrechnung des Haushaltsplans und
- ein ressourcenorientiertes finanzielles Rechnungswesen und/oder KLR.

aufwendige Abstimmungs-
erfordernisse

Der Parallelbetrieb von zahlungs- und ressourcenorientiertem Rechnungswesen führt an den Schnittstellen der Systeme zu aufwendigen Abstimmungserfordernissen, die tendenziell eine erhöhte Fehleranfälligkeit der Systeme begründen. Kritisch ist auch, dass der zahlungsorientierte (kameralistische) Haushaltsplan zentrales Steuerungsinstrument bleibt. Die Steuerung erfolgt somit weiterhin über den Geld- statt über den Ressourcenverbrauch.

gestufte Systeme Gestufte Systeme beinhalten eine Trennung von hoheitlicher Kernverwaltung und den übrigen Verwaltungsbereichen. Dies führt unter Umständen zu einer organisatorisch-wirtschaftlichen Verselbstständigung von großen Teilen der Kommunalverwaltung. Die Kernverwaltung sowie Gesamthaushalt und Gesamtrechnung werden weiterhin zahlungsorientiert gesteuert. Die übrige Verwaltung (z. B. in Form von Eigenbetrieben) setzt hingegen ressourcenorientiertes Rechnungswesen ein. Die verselbstständigten Einrichtungen haben gesonderte Haushaltspläne und -rechnungen, sodass die Beziehungen zwischen Gesamthaushalt und den ausgegliederten Einrichtungen nur noch über pauschale Geldzu- und Geldabführungen sichtbar werden.

keine Dauerlösung Gestufte Systeme sind nicht als Dauerlösungen zu empfehlen: Die Steuerungs- und Kontrollkompetenz von Kreistag bzw. Gemeinderat wird zu sehr untergraben.

integriertes System Das integrierte System ist die konsequenteste Lösung, das zahlungsorientierte kommunale Haushalts- und Rechnungssystem – für alle Bereiche der Kommunalverwaltung – durch ein kaufmännisches Haushalts- und Rechnungssystem zu ersetzen. Sowohl hoheitliche Kernverwaltung als auch alle anderen Bereiche verfügen insgesamt über einen ressourcenorientierten Haushaltsplan (Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt) und ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen (Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung). Darüber hinaus fließen Outputinformationen in den Haushalt ein.

Die vielfältigen Vorteile und insbesondere die inhaltliche und konzeptionelle Abstimmung von Haushaltsplan und Rechnung hat die Schweiz bereits in den achtziger Jahren veranlasst, das integrierte System in den Kommunen einzuführen.

3 Inventur und Eröffnungsbilanz

3.1 Wozu dient die Inventur, wann ist sie durchzuführen und was ist dabei zu beachten?

Erfassung und Bewertung

Eine Inventur ist für die erstmalige Eröffnungsbilanz und zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres durchzuführen. „Inventur“ bezeichnet den Vorgang der mengenmäßigen Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden zum Bilanzstichtag. Arbeitsergebnis der Inventur ist das Inventar. Im Inventar sind die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert verzeichnet. Das Inventar ist Bestandteil einer ordnungsgemäßen erstmaligen Eröffnungsbilanz und eines jeden Jahresabschlusses.

körperliche Inventur Buchinventur

Unterschieden werden die körperliche Inventur durch „Messen, Zählen und Wiegen“ der Vermögensgegenstände und die Buchinventur, die immer dann anzuwenden ist, wenn eine körperliche Bestandsaufnahme nicht möglich ist. Eine Buchinventur erfolgt beispielsweise bei Bankguthaben, Forderungen sowie Verbindlichkeiten. Hier werden Kontoauszüge und sogenannte Saldenlisten zur Inventur genutzt. Auch für Gegenstände des Sachanlagevermögens kann eine jährliche körperliche Bestandsaufnahme unter Umständen unterbleiben, wenn sie ordnungsgemäß in einer Anlagenkartei fortgeschrieben werden.

Anlagenkartei

Qualitätssicherung

Die Inventur kann Fehler bei der laufenden Aufzeichnung der Zu- und Abgänge von Vermögensgegenständen und Schulden aufdecken. Sie verschafft zudem einen Eindruck vom tatsächlichen Zustand und der Werthaltigkeit der Vermögensgegenstände. Die Inventur ist damit ein wichtiges Instrument zur Qualitätssicherung der Buchführung. Sie hat den gleichen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit zu genügen wie die übrige Buchführung.

3.2 Wie sind die Vermögensgegenstände und Schulden in der erstmaligen Eröffnungsbilanz zu bewerten?

zwei Grundpositionen

Bei der erstmaligen Bewertung der Vermögensgegenstände gibt es zwei verschiedene Grundpositionen: Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) plädiert dafür,

vorsichtig geschätzte
Zeitwerte

die Gegenstände des Anlagevermögens in der erstmaligen Eröffnungsbilanz zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten zu bewerten. Dieser Auffassung hat sich auch das Land Nordrhein-Westfalen angeschlossen. Hierdurch erhält die Kommune (erstmal!) eine – zumindest annähernd – den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung ihrer Vermögenslage und damit eine bessere Informationsgrundlage für Vermögensdispositionen. Außerdem wird die häufig problematische Ermittlung der (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für weit vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erworbene oder hergestellte Vermögensgegenstände vermieden.

Haushaltsausgleich
fortgeführte Anschaffungs-
und Herstellungskosten

Dennoch spricht sich die Mehrheit der Länder – wohl mit Blick auf den Haushaltsausgleich – für den Ansatz der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten oder entsprechend fingierter Werte aus: Die Wertansätze für das abnutzbare Anlagevermögen in der Eröffnungsbilanz bilden die Bemessungsgrundlage für die planmäßigen Abschreibungen. Die in der Regel höheren Gebäudezeitwerte bedingen daher höhere Abschreibungen in den Folgejahren, die als nicht kassenwirksame Aufwendungen die Jahresergebnisse belasten. Dies wäre allerdings ganz im Sinne des Reformzwecks, sofern sich mit den höheren Abschreibungen der tatsächliche Ressourcenverbrauch zutreffender abbilden ließe.

Schulden
Rückzahlungsbetrag
Barwert

Einigkeit besteht in den vorliegenden Regelungsentwürfen hinsichtlich der Bewertung der Schulden bzw. Verbindlichkeiten. Sie sind in der erstmaligen Eröffnungsbilanz (und den Jahresabschlüssen der Folgejahre) entsprechend § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Bei Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, wird der entsprechende Barwert festgesetzt.

3.3 Wie wird das Eigenkapital der Kommune ermittelt?

reine Rechengröße

Das Eigenkapital der Kommune ist die Differenz aus Vermögen und Schulden. Es handelt sich also um eine reine Rechengröße; insbesondere liegt es nicht in einer bestimmten Form vor (etwa als Bankguthaben oder Wertpapiere). Die Höhe des Eigenkapitals sagt nichts über die Liquidität der Kommune – also ihre Fähigkeit, Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu

Jahresergebnis können – aus. Das Jahresergebnis in Form von Jahresüberschüssen oder Jahresfehlbeträgen erhöht bzw. mindert das kommunale Eigenkapital.

3.4 Wie unterscheiden sich Rücklagen in der Kameralistik von Rücklagen im kaufmännischen Rechnungswesen?

Kameralistik: Ansammlung von liquiden Mitteln

Im kameralen Haushalts- und Rechnungssystem dienen Rücklagen der Ansammlung von liquiden Mitteln, um die Zahlungsfähigkeit der Kommune zu sichern oder Beträge für größere zukünftige Ausgaben anzusparen. Im kaufmännischen Rechnungswesen hingegen sind Rücklagen keine Bestände von liquiden Mitteln (also Bankguthaben o. Ä.), denen bei Bedarf Beträge entnommen werden könnten. Vielmehr „decken“ die Rücklagen gemeinsam mit den anderen Passivposten der Bilanz (Eigen- und Fremdkapital) die gesamte Mittelverwendung – also alle Posten der Aktivseite der Bilanz (Anlage- und Umlaufvermögen). Rücklagen sind lediglich getrennt ausgewiesene Bestandteile des Eigenkapitals. Die Sicherung der Liquidität wird in der Doppik durch die Positionen des Umlaufvermögens (auf der Aktivseite der Bilanz!) wahrgenommen. Dies sind insbesondere die Posten Bankguthaben und kurzfristige Wertpapiere.

Rücklagen Eigenkapital

3.5 Welche Verfahren gibt es, Zeitwerte von Gebäuden zu ermitteln?

Wertermittlungsverordnung

Für die Ermittlung der Zeitwerte von Gebäuden kann auf die Wertbegriffe und Bewertungsmaßstäbe des öffentlichen Baurechts – insbesondere der Wertermittlungsverordnung (WertV) – zurückgegriffen werden.

Baugesetzbuch

Je nach Art des Gebäudes kommen gemäß § 194 Baugesetzbuch (BauGB) i. V. m. § 7 WertV das Vergleichswert-, Ertragswert- oder Sachwertverfahren in Frage, um den Verkehrswert eines Gebäudes zu bestimmen. Es kann auch eine Kombination dieser Verfahren in Betracht kommen.

Vergleichswertverfahren (§§ 13–14 WertV)

Kaufpreis

Beim Vergleichswertverfahren zur Ermittlung des Gebäudewerts werden Kaufpreise solcher Objekte herangezogen, die hinsichtlich der ihren Wert bestimmenden Merkmale mit dem

Typisierte Gebäude

zu bewertenden Gebäude hinreichend übereinstimmen. Das Vergleichswertverfahren kommt vor allem bei Liegenschaften zur Anwendung, die mit weitgehend typisierten Gebäuden bebaut sind wie z. B. Ein-, Zweifamilienhäuser, Miet-, Eigentumswohnungen. Besonderheiten des Einzelfalls können durch Zu- oder Abschläge berücksichtigt werden.

nachhaltig erzielbare
finanzielle Überschüsse

Ertragswertverfahren (§§ 15–20 WertV)

Das Ertragswertverfahren basiert auf der Prämisse, dass sich der Wert einer Immobilie nach den künftig nachhaltig erzielbaren finanziellen Überschüssen (Netto-Kaltmieten) bemisst. Zur Abzinsung der künftigen Überschüsse wird ein Liegenschaftszins verwendet, der die marktübliche durchschnittliche Rendite widerspiegelt. Der ermittelte Barwert ist dann der Wert, der als Investition diese Verzinsung ermöglicht. Das Ertragswertverfahren eignet sich somit für die Bewertung von Liegenschaften, bei denen die nachhaltig erzielbaren Überschüsse für die Werteinschätzung am Markt im Vordergrund stehen. Dies trifft zu bei Mietshäusern, bei bestimmten (markt-gängigen) Verwaltungs- und Gewerbebauten (Bürogebäude, Betriebs- und Lagergebäude).

Barwert

Ersatzbeschaffungskosten

Sachwertverfahren (§§ 21–25 WertV)

Auf das Sachwertverfahren wird zurückgegriffen, wenn nicht die Renditeerwartungen eines potenziellen Investors, sondern die Ersatzbeschaffungskosten des zu bewertenden Objekts nach den Gepflogenheiten des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs wertbestimmend sind. Das Sachwertverfahren kommt also bei Objekten zur Anwendung, die nicht vordergründig mit Gewinnerzielungsabsicht verwendet werden können oder bei denen es sich um Spezialbauten handelt, die die Kommune zur Aufgabenerfüllung benötigt und für die kein wirklicher Markt besteht (Schulen, Feuerwehrgebäude, Brücken u. Ä.).

Spezialbauten
kein Markt

3.6 Wie wirken sich unterlassene Instandhaltungen in der Eröffnungsbilanz aus?

Wertabschläge
Nettoausweis

Bei der Ermittlung der auszuweisenden Gebäudezeitwerte im Rahmen der erstmaligen Eröffnungsbilanz sind in der Vergangenheit unterlassene Instandhaltungen grundsätzlich durch entsprechende Wertabschläge zu berücksichtigen (sogenannter Nettoausweis).

Nachholung der Instandhaltung Von diesem Grundsatz ist nach der neuen GemHVO NRW jedoch dann abzuweichen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und die entsprechenden Maßnahmen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sind (§ 36 (3) GemHVO NRW). Der Leittext der Innenministerkonferenz für eine „doppische“

Rückstellungspflicht Gemeindehaushaltsverordnung fasst die Rückstellungspflicht enger. Nach § 41 (1) des Leittextes sind Rückstellungen nur für im abgelaufenen Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die im nächsten Haushaltsjahr nachgeholt werden, zu bilden.

Sind Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz zu bilden, dann erfolgt die Bewertung des Gebäudes unter der Annahme, dass die entsprechenden Instandhaltungsmaßnahmen durchgeführt wurden. Es erfolgt also kein wertmäßiger Abschlag für die unterlassene Instandhaltung. In diesen Fällen wird von einem

Bruttoausweis „Bruttoausweis“ gesprochen. Beim Bruttoausweis verlängert sich die Aktivseite der Bilanz gegenüber dem Nettoausweis. Da aber korrespondierend eine Rückstellung zu bilden ist, führt dies nicht dazu, dass die Kommune nunmehr ein entsprechend höheres Eigenkapital ausweist.

3.7 Wie sind Brutto- und Nettoausweis zu beurteilen?

Bilanzklarheit Die Methode des Bruttoausweises steht in Konflikt mit dem Grundsatz der Bilanzklarheit, weil sich die (Zeit-)Werte der entsprechenden Objekte in der Eröffnungsbilanz nicht mehr unmittelbar aus den Ansätzen der Aktivseite entnehmen lassen. Zur Ermittlung der Zeitwerte müssen die Wertansätze der Aktiva vielmehr mit den korrespondierenden Rückstellungen der Passiva saldiert werden. Unter dem Gesichtspunkt der Bilanzklarheit ist der Nettoausweis also vorzuziehen.

Vorteile des Bruttoausweises Andererseits bietet der Bruttoausweis die folgenden Vorteile:

- Nachgeholte Instandhaltungsmaßnahmen, für die Rückstellungen in der Eröffnungsbilanz gebildet wurden, lassen sich in den Folgejahren erfolgsneutral durchführen: Sie belasten nicht den Haushaltsausgleich.

- Handelt es sich bei den nachgeholten Instandhaltungen um nicht aktivierungsfähige Maßnahmen (Erhaltungsaufwand), dann kann mit dem Bruttoausweis die frühzeitige Bildung von stillen Reserven vermieden werden.

Vor einer zu großzügigen Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen muss jedoch gewarnt werden. Die Rückstellung ermöglicht zwar die erfolgsneutrale Durchführung der Maßnahmen, damit sind aber die Finanzierungsprobleme noch nicht gelöst. Erweisen sich die Maßnahmen, für die Rückstellungen gebildet wurden, in dem vorgesehenen Zeitraum als nicht finanzierbar, sind die Rückstellungen erfolgsneutral zu lasten der entsprechenden Gebäudewerte aufzulösen. Zwischenzeitlich hat die Kommune dann aber aufgrund der höheren Bruttowerte auch höhere Gebäudeabschreibungen tragen müssen. Die Abschreibungen wären niedriger ausgefallen, wenn sich die Kommune von Anfang an für den Nettoausweis entschieden hätte.

Instandhaltungsstau In den Fällen, in denen ein „Instandhaltungsstau“ zu erheblichen baulichen Defiziten geführt hat und die Beseitigung der Mängel aktivierungsfähigen Herstellungsaufwand begründen würde, ist der Nettoausweis dem Bruttoausweis ohnehin vorzuziehen. Der Nettoausweis erhöht in diesen Fällen die Bilanzklarheit, ohne der erfolgsneutralen Beseitigung der Baumängel entgegenzustehen.

3.8 Welche Methoden der Unternehmensbewertung gibt es?

Für die Unternehmensbewertung kommen grundsätzlich drei Verfahren in Betracht: die Eigenkapital-Spiegelbildmethode (auch Equity-Methode genannt) sowie das Ertrags- und das Substanzwertverfahren.

Eigenkapital-Spiegelbildmethode

Die Eigenkapital-Spiegelbildmethode ist das einfachste Verfahren. Hierbei wird in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz das (anteilige) Eigenkapital des Unternehmens, an dem die Gemeinde beteiligt ist, als Finanzanlagevermögen ausgewiesen. Der Wert des Eigenkapitals berechnet sich wie folgt:

Anteiliges Grund- oder Stammkapital (Gezeichnetes Kapital)	+ anteilige Rücklagen	+/- anteilige Ergebnisvorträge
--	-----------------------	--------------------------------

Beispiel:

Die Gemeinde hält 30 Prozent an einer Beschäftigungsförderungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. Das Eigenkapital der Gesellschaft setzt sich wie folgt zusammen:

Gezeichnetes Kapital	Kapital-rücklagen	Gewinn-rücklagen	Verlust-vortrag
100.000 Euro	75.000 Euro	15.000 Euro	10.000 Euro

Die Summe des unternehmensbezogenen Eigenkapitals beträgt mithin 180.000 Euro. Das anteilig der Gemeinde zuzuordnende Eigenkapital beträgt somit 54.000 Euro (= 0,3 x 180.000 Euro). Diese sehr vereinfachte Ermittlung des Unternehmenswerts (u. a. keine Berücksichtigung von stillen Reserven) sollte nur bei gemeindlichen Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung angewendet werden.

Ertragswertverfahren

Barwert der finanziellen Überschüsse

Der nach dem Ertragswertverfahren ermittelte Unternehmenswert entspricht dem Barwert der künftigen finanziellen Überschüsse zum Eröffnungsbilanzstichtag. Der Ermittlung können Planungsrechnungen (Investitions-, Erfolgs- und Finanzpläne u. a.), soweit sie als belastbar eingestuft werden können, zugrunde gelegt werden. Das Ertragswertverfahren sollte nur dann angewendet werden, wenn das zu bewertende Unternehmen auch mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

Substanzwertverfahren

Nach dem Substanzwertverfahren sollten insbesondere Unternehmen mit unzureichender Rentabilität, die einer öffentlichen, nicht gewinnorientierten Zwecksetzung (Leistungserstellung, Aufgaben der Daseinsvorsorge, karitative Zwecke) dienen, bewertet werden.

Dies gilt insbesondere für sehr anlagenintensive Unternehmen (wie etwa Wasserversorgungsunternehmen, Entsorgungsunternehmen und Verkehrsunternehmen), die lediglich kostendeckend

oder mit Verlust betrieben werden (können). In diesen Fällen ist anzunehmen, dass die Fortführung der Leistungserstellung im öffentlichen bzw. gemeinnützigen Interesse unabhängig von Renditegesichtspunkten erfolgt und als Alternative zur Fortführung nicht die Liquidation, sondern nur eine anderweitige entsprechende Investition in Frage kommt.

Rekonstruktions- oder
Wiederbeschaffungswert

Im Gegensatz zum Liquidationswert als Verkaufs- oder Zerschlagungswert handelt es sich bei dem Substanzwert um den Gebrauchswert der betrieblichen Substanz. „Der Substanzwert ergibt sich als Rekonstruktions- oder Wiederbeschaffungswert aller im Unternehmen vorhandenen immateriellen und materiellen Werte (und Schulden). Er ist insoweit Ausdruck vorgeleisteter Ausgaben, die durch den Verzicht auf den Aufbau eines identischen Unternehmens erspart bleiben“ (IDW S 1, Tz. 180). Dem Alter der Substanz ist durch entsprechende Abschläge vom Rekonstruktionsneuwert Rechnung zu tragen. Kann die dem zu bewertenden Unternehmen vorgegebene Leistungserstellung auch mit wesentlich geringeren Ausgaben erreicht werden, indem eine effizientere Unternehmenssubstanz oder -struktur geschaffen wird, so ist der Rekonstruktionswert entsprechend niedriger anzusetzen. Nicht betriebsnotwendige Vermögensteile sind mit ihrem Liquidationswert anzusetzen.

Die Leitlinien für eine ordnungsmäßige Durchführung von Unternehmensbewertungen sind im IDW Standard „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“ (IDW S 1) niedergelegt. Der Standard enthält insbesondere ausführliche Erläuterungen zur Ermittlung des Ertragswerts.

3.9 Können Mitgliedschaften an Zweckverbänden als Beteiligungen bilanziert werden?

Unterschiedliche
Länderregelungen

Die vorliegenden Regelungsentwürfe enthalten unterschiedliche Bestimmungen zur Bilanzierung von Zweckverbänden. Exemplarisch können genannt werden:

- § 55 Abs. 3 der schleswig-holsteinischen Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) regelt, dass Mitgliedschaften an Zweckverbänden lediglich im Anhang aufzuführen sind.

- § 6 Abs. 2 des Entwurfs der Kommunalbewertungsverordnung des Landes Rheinland-Pfalz (KombVO Rlp) vom Juli 2007 sieht für die Zwecke der erstmaligen Eröffnungsbilanzierung lediglich vor, dass Anteile an Zweckverbänden mit dem auf die Gemeinde entfallenden anteiligen Eigenkapital zum Eröffnungsbilanzstichtag anzusetzen sind (Eigenkapital-Spiegelbildmethode). Der Ausweis, das heißt, an welcher Stelle die Mitgliedschaft in der Bilanz ausgewiesen wird, ist dabei nicht näher bestimmt worden.
- Die Handreichung des Innenministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen erläutert in Bezug auf § 41 Abs. 3 GemHVO, dass Zweckverbände zu den öffentlich-rechtlichen Organisationen gehören, die je nach Einfluss der Gemeinde wie ein verbundenes Unternehmen oder eine Beteiligung anzusetzen und zu bewerten sind.

Beteiligung nach HGB Nach § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB handelt es sich bei Beteiligungen um

- Anteile an anderen Unternehmen,
- die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenem Unternehmen zu dienen.

Sofern also diese Voraussetzungen gegeben sind, könnte die Mitgliedschaft an einem Zweckverband als Beteiligung ausgewiesen werden.

Verkehrsfähigkeit Das Vorliegen von Vermögensrechten und die Bestimmung des durch Mitgliedschaft eventuell erworbenen Anteilswertes erweist sich aber als kritisch, da die Anteile in der Regel nur eingeschränkt über selbstständige Verkehrsfähigkeit (Veräußerbarkeit/Übertragbarkeit) verfügen.

Umstände des Einzelfalls Eine generelle Aussage, ob die Mitgliedschaft in einem Zweckverband mit (bilanzierungsfähigen) Vermögensrechten verbunden ist, kann nicht getroffen werden. Letztendlich sind stets die konkreten Umstände des Einzelfalls zu würdigen. Nur, wenn

die Mitgliedschaft für die Kommune einen nach objektiven Maßstäben mess- und zurechenbaren Wert darstellt, kann die Aktivierungsfähigkeit erwogen werden.

Endschaftsbestimmungen Hierzu sind insbesondere die Endschaftsbestimmungen in der Satzung, etwa hinsichtlich der Vermögensrückübertragung oder einer Beteiligung am Liquidationserlös, einer genauen Einzelprüfung zu unterziehen.

Mit welchem Wert die Mitgliedschaften an Zweckverbänden anzusetzen sind, richtet sich in erster Linie nach der Bewertungslogik der Landesregelungen zur Eröffnungsbilanzierung (fortgeführte historische Anschaffungskosten oder vorsichtig geschätzte Zeitwerte).

4 Buchführung und laufende Bilanzierung

4.1 Werden die Kommunen durch Abschreibungen zusätzlich belastet?

Aufgabe der planmäßigen Abschreibungen ist es, die Anschaffungs- und Herstellungskosten von abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens auf die voraussichtliche Nutzungsdauer (ND) angemessen zu verteilen. Hierdurch wird der Ressourcenverzehr periodisch erfasst und der Werteverzehr buchmäßig dargestellt. Die Abschreibungen bedingen für die Kommunen keine zusätzlichen Auszahlungen.

Ressourcenverzehr

keine Auszahlungen

Durch die Abschreibungen verteilt sich die Belastungswirkung von Investitionsauszahlungen bezogen auf den Haushaltsausgleich systematisch über die Nutzungsdauer der Anlagegüter. Die Belastung ist insgesamt aber genau so hoch wie in der Kameralistik. Der Unterschied zur Kameralistik besteht darin, dass in der Kameralistik die zeitliche Verteilung der Belastungswirkungen nicht durch die Nutzungsdauer, sondern durch die Art der Finanzierung der Maßnahmen bestimmt wird (Fremd- oder Eigenfinanzierung, Laufzeit der Kredite, Tilgungsmodalitäten).

zeitliche Verteilung der Belastungswirkungen

fremdfinanzierte Investitionen Nur bei vollständig fremdfinanzierten Investitionen kann die jährliche Haushaltsbelastung in Kameralistik und Doppik über die Jahre gleich verteilt sein. Das nachstehende Beispiel macht dies deutlich:

Beispiel: Anschaffung einer Straßenreinigungsmaschine: Kaufpreis 100.000 Euro, ND 10 Jahre, Finanzierung per zinslosem Darlehen, Laufzeit 10 Jahre, 10% Tilgung jährlich (VmHH = Vermögenshaushalt, VwH = Verwaltungshaushalt).

Abbildung 2:
Beispiel – Abschreibungen

Kameralistik	Doppik
<p>Jahr 1 Krediteinnahme VmHH: 100.000 Ausgabe VmHH: 100.000 (Kauf) Zuführung vom VwHH an den VmHH: 10.000 (Tilgung)</p> <p>Jahre 2–10 Zuführung vom VwHH an den VmHH: 10.000 (Tilgung)</p>	<p>Jahr 1 Darlehensaufnahme, Kauf, Tilgung ist erfolgsneutral! Aber Aufwand: 10.000 (Abschreibung)</p> <p>Jahre 2–10 Aufwand: 10.000 (Abschreibung), unabhängig von der Tilgung</p>

- Haushaltsbelastung Die Haushaltsbelastung verteilt sich in diesem Beispiel in beiden Rechnungen auf 10 Jahre und beträgt jährlich 10.000 Euro. In der Kameralistik begründet sich die Haushaltsbelastung aus
- Tilgungszuführung der jährlich notwendigen Tilgungszuführung in Höhe von 10.000 Euro vom Verwaltungs- an den Vermögenshaushalt,
- Abschreibungen während in der Doppik die jährlichen Abschreibungen den Haushaltsausgleich in gleicher Höhe belasten.

4.2 Wofür sind Rückstellungen zu bilden?

- periodengerechte Erfolgsermittlung kaufmännische Vorsicht Rückstellungen sind zur periodengerechten Erfolgsermittlung und aus Gründen kaufmännischer Vorsicht zu bilden. Sie sind für im laufenden Rechnungsjahr verursachte Aufwendungen zu bilden, die Auszahlungen in späteren Perioden begründen, wobei aber die genaue Höhe und/oder die Fälligkeit der Auszahlung nicht bekannt sind.

Rückstellungspflicht Nach dem IMK-Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung besteht Rückstellungspflicht u. a. für die folgenden ungewissen Verbindlichkeiten und Aufwendungen:

- Zukünftige Ausgabeverpflichtungen aus Pensionszusagen an die aktiv beschäftigten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter,
- im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt wird,
- im Haushaltsjahr begründete zukünftige Ausgaben für die Reaktivierung und Nachsorge von Abfalldeponien sowie die Sanierung von Altlasten,

- drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren sowie
- ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerverhältnissen.

Die Bildung einer Rückstellung geht zulasten der Aufwandsart, die bei Inanspruchnahme und Abrechnung belastet würde. In der Bilanz stehen die Rückstellungen auf der Passivseite. Sie gehören zusammen mit den Verbindlichkeiten zu den Schulden der Kommune.

Schulden

4.3 Welche Funktion haben Pensionsrückstellungen?

verursachungsgerechte
zeitliche Aufwandsverteilung

Die Pensionsrückstellungen dienen dazu, die Aufwendungen aus Pensionsansprüchen, welche die Beschäftigten während ihrer aktiven Dienstzeit erwerben, verursachungsgerecht auf die Jahre der aktiven Beschäftigung zu verteilen. Die unmittelbaren oder mittelbaren zukünftigen Zahlungsverpflichtungen der Kommune aus Pensionszusagen werden also im Wege der Rückstellungsbildung aufwandsmäßig vorweggenommen und periodengerecht verteilt.

Barwert

Pensionsrückstellungen sind mit dem versicherungsmathematischen Barwert des bis zum Bilanzstichtag erworbenen Versorgungsanspruchs anzusetzen. Die Höhe der Rückstellungszuführung hängt u. a. von der Entwicklung der Bemessungsgrundlage, der Lebenserwartung der Berechtigten sowie dem Pensions-

Zinsfuß

eintrittsalter ab. Sie wird zudem wesentlich von dem Zinsfuß beeinflusst, mit dem die voraussichtlich fälligen Zahlungsverpflichtungen abgezinst werden. Der IMK-Leittext spricht sich dafür aus, den entsprechenden Zinsfuß des Einkommensteuergesetzes zugrunde zu legen. Das IDW schlägt vor, dass grundsätzlich ein Zinssatz von sechs Prozent angewandt wird (ÖFA 1 Tz. 42).

4.4 Warum müssen in der Regel Pensionsrückstellungen trotz Leistungen an Versorgungskassen gebildet werden?

Kapitaldeckungsverfahren

Leistet die Kommune bezogen auf ihre aktiv beschäftigten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter Zahlungen an einen externen Versorgungsträger, so entbindet sie das nicht ohne Weiteres von der Pflicht, Rückstellungen zu bilden. Dies wäre nur dann der Fall, wenn die Beschäftigten einen unmittelbaren Anspruch auf Zahlung ihrer Pension gegen die Pensionskasse erwerben oder die Pensionskasse die empfangenen Zahlungen nach dem Kapitaldeckungsverfahren für die späteren Pensionszahlungen ansammeln würde.

Umlageverfahren

Dies trifft aber insbesondere bei kommunalen Unterstützungskassen, die (als rechtlich selbstständige Einrichtungen) von den Kommunen getragen werden, in der Regel nicht zu. Die Beschäftigten erwerben hier weder einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf Zahlung ihrer Pension gegen die Unterstützungskasse, noch arbeiten die Einrichtungen nach dem Kapitaldeckungsverfahren. Die Pensionsansprüche richten sich letztlich weiterhin an die Kommune, auch stellen die von der Kommune entrichteten Versorgungsbeiträge keine Vorsorge für künftige Pensionszahlungen dar; die Kassen verwenden die empfangenen Gelder vielmehr nach dem Umlageverfahren für die laufenden Pensionszahlungen.

4.5 Wie sollten erhaltene Investitionszuwendungen bilanziert werden?

Sonderposten für Investitionszuschüsse

Nach dem nordrhein-westfälischen NKF sowie den Regelentwürfen anderer Länder sollen erhaltene Investitionszuwendungen in einen Sonderposten für Investitionszuwendungen auf der Passivseite erfasst und über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands, für den die Zuwendung gewährt wurden, ertragswirksam aufgelöst werden. Auch das IDW spricht sich für dieses Verfahren aus.

Absetzung von den AHK

ertragswirksame Auflösung

Im Handelsrecht besteht generell auch die Möglichkeit, die erhaltenen Investitionszuwendungen von den Anschaffungs-/Herstellungskosten der Investitionen abzusetzen. Auch so werden empfangene Zuwendungen letztlich erfolgswirksam über die Nutzungsdauer des Anlageguts verteilt. Der ertragswirk-

samen Auflösung der Sonderposten entspricht hier eine entsprechend verminderte Abschreibung. Allerdings geht bei der direkten Absetzung der Zuwendung die Information in der Bilanz verloren, wie hoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne die Zuwendung gewesen wären. Außerdem macht die Ergebnisrechnung nicht mehr transparent, inwieweit das Jahresergebnis durch erhaltene Zuwendungen (positiv) beeinflusst wurde. Unter informatorischen Gesichtspunkten ist die Bildung eines Sonderpostens daher vorzuziehen.

4.6 Wie sollten geleistete Investitionszuwendungen bilanziert werden?

Aktivierung oder Aufwand?

Gegenleistung

Bei der Bilanzierung von geleisteten Investitionszuwendungen stellt sich die Frage, ob die Kommune im Wege der Zuwendung einen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand erwirbt oder ob die Zuwendung als Aufwand anzusehen ist. Die Aktivierung der gewährten Zuwendung setzt grundsätzlich voraus, dass der gegebenen Zuwendung ein Anspruch auf eine Gegenleistung gegenübersteht. Je nach Art des Gegenleistungsanspruchs könnte dann ein Rechnungsabgrenzungsposten, ein immaterieller Vermögensgegenstand, eine geleistete Anzahlung oder eine sonstige Forderung zu aktivieren sein (vgl. HFA 2/1996, Abschnitt 3111.). Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers sind hingegen beim Zuwendungsgeber grundsätzlich als Aufwand zu verrechnen (vgl. HFA 2/1996, Abschnitt 32).

kein ökonomisches Austauschverhältnis

Zweckbindung

Öffentlich-rechtliche Zuschüsse beruhen meist nicht auf einem ökonomischen Austauschverhältnis: Leistung (die gegebene Zuwendung) und Gegenleistung sind nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen. Gegen diese Einschätzung spricht nicht, dass öffentliche Zuschüsse regelmäßig zu Zwecken vergeben werden, die als im Eigeninteresse des Gebers angesehen werden können. Auch der Umstand, dass die Wahrung dieses „Eigeninteresses“ häufig durch eine (rechtlich abgesicherte) Zweckbindung gestützt wird, i. d. S., dass die Leistung zurückgefordert werden kann, wenn der Empfänger nicht in bestimmter Weise mit ihr verfährt, rechtfertigt nicht die Annahme, dass eine Gegenleistungsverpflichtung im kaufmännischen Sinne vorliegt. Es kommt vielmehr darauf an, ob konkretisierbare zeit- oder mengenbezogene Gegenleistungs-

ansprüche der Gemeinde vorliegen. Diese zu unterstellen, ist häufig schon deshalb problematisch, weil die Gemeinde als bilanzierende Einheit keine Geschäftsbeziehungen zu dem bezuschussten Unternehmen unterhält.

Nach handelsrechtlicher Auffassung dürften gegebene Zuwendungen somit in der Regel sofort aufwandswirksam von den Gemeinden zu verbuchen sein.

Bilanzierungshilfe Schließlich besteht die Möglichkeit, Zuschüsse im Sinne einer Bilanzierungshilfe zu aktivieren. Dieses Vorgehen könnte erwogen werden, falls das Volumen der geleisteten Investitionszuschüsse im Zeitablauf stark schwankt und daher die Vergleichbarkeit der Periodenergebnisse beeinträchtigt ist. In diesen Fällen könnte über den Ansatz einer Bilanzierungshilfe in Höhe der Zuschüsse und deren ergebniswirksame Verteilung (Abschreibung) über einen angemessenen Zeitraum eine Verstetigung des Ergebnisses erreicht werden (vgl. Lüder, Klaus: Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Stuttgart 1999, S. 64 und S. 159).

bilanzpolitischer Spielraum Allerdings dürfte es sich als schwierig erweisen, allgemeine Kriterien aufzustellen, die den bilanzpolitischen Spielraum, den eine Bilanzierungshilfe eröffnen würde, in sachgerechter Weise zu begrenzen. Im Übrigen machen die Ausgaben für Investitionszuschüsse in den kommunalen Haushalten in aller Regel keinen sehr bedeutsamen Teil der Gesamtausgaben aus. Selbst größere Schwankungen im Volumen der gewährten Zuschüsse würden das Gesamtergebnis daher nicht wesentlich beeinflussen.

4.7 Welche Funktion haben aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten?

periodengerechte Erfolgsermittlung Die Rechnungsabgrenzung dient der periodengerechten Erfolgsermittlung (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag). Mithilfe der Rechnungsabgrenzung werden bestimmte Aufwendungen und Erträge – unabhängig vom Zeitpunkt der dazugehörigen Ausgaben und Einnahmen – dem Haushaltsjahr zugeordnet, in dem ihre wirtschaftliche Verursachung liegt.

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP)

Ausgabe heute/
Aufwand morgen Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind gemäß § 250 (1) HGB Ausgaben, die vor dem Abschlussstichtag geleistet werden, anzusetzen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

geleistete Mietvorauszahlung *Beispiel: Die Gemeinde leistet im Haushaltsjahr 01 eine Mietvorauszahlung i. H. v. 4.000 Euro für das Folgejahr.*

Der Mietzins von 4.000 Euro stellt Aufwand des nächsten Haushaltsjahres dar, sodass das Aufwandskonto für Mieten durch eine aktive Rechnungsabgrenzung korrigiert werden muss. Die Korrektur bewirkt, dass die Ausgaben im Jahresabschluss des Haushaltsjahres 01 erfolgsneutral in einem ARAP ausgewiesen werden. Zu Beginn des neuen Haushaltsjahres wird der ARAP zugunsten des Aufwandskontos für Mieten wieder aufgelöst, sodass die entsprechenden Aufwendungen von 4.000 Euro in die Ergebnisrechnung des neuen Haushaltsjahres eingehen können.

Passive Rechnungsabgrenzungsposten (PRAP)

Einnahme heute/
Ertrag morgen Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind gemäß § 250 (2) HGB Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Beispiele hierfür sind im Voraus erhaltene Mieten, Steuern und Zuwendungen.

Beispiel: Die Gemeinde erhält im Haushaltsjahr 01 eine Hundesteuervorauszahlung für das Folgejahr i. H. v. 120 Euro.

Die erhaltene Steuervorauszahlung ist wirtschaftlich dem Folgejahr und somit diesem als Ertrag zuzurechnen. Um die Erträge periodengerecht abzugrenzen, ist das Ertragskonto für Hundesteuer im Jahr 01 durch eine passive Rechnungsabgrenzung i. H. v. 120 Euro zu korrigieren. Hierdurch verhält sich der Mittelzufluss erfolgsneutral (erfolgsneutrale Bilanzverlängerung). Zu Beginn des neuen Haushaltsjahres wird der PRAP dann zugunsten des Ertragskontos für Hundesteuer wieder aufgelöst, so dass die entsprechenden Erträge in die Ergebnisrechnung des neuen Haushaltsjahres eingehen.

5 Jahresabschluss und Lagebericht

5.1 Aus welchen Bestandteilen setzt sich der kommunale Jahresabschluss zusammen und wie verhält er sich zur kamerale Jahresrechnung?

Bestandteile Der Jahresabschluss setzt sich aus den folgenden Bestandteilen zusammen:

- Bilanz,
- Ergebnisrechnung,
- Finanzrechnung,
- Teilergebnisrechnungen der Produktbereiche,
- Teilfinanzrechnungen der Produktbereiche sowie
- Anhang.

Dem Jahresabschluss ist ein Lagebericht beizufügen.

Bilanz Der Jahresabschluss bündelt, verdichtet und ergänzt die Informationen der unterjährigen Rechnungslegung. Er enthält Informationen, die teils weit über das hinausgehen, was in der hergebrachten kamerale Jahresrechnung enthalten war. So bietet etwa die Bilanz eine vollständige Übersicht über das Vermögen der Gemeinde. Demgegenüber wurden in der kamerale Vermögensübersicht nur die Forderungen aus Geldanlagen und Darlehen sowie die Beteiligungen und Wertpapiere ausgewiesen. Lediglich für kostenrechnende Einrichtungen mussten über „Sachen und grundstücksgleiche Rechte“ Anlagenverzeichnisse geführt und darin die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die Abschreibungen aufgenommen werden. Für das übrige Vermögen wurden – wenn überhaupt – nur Bestandsverzeichnisse geführt; der Wert der Vermögensgegenstände war dort nicht auszuweisen.

Schuldenlage Auch der Einblick in die Schuldenlage der Gemeinde wird mit dem Jahresabschluss gegenüber der Jahresrechnung deutlich verbessert. Hierzu trägt vor allem die Pflicht zum Ansatz von

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (etwa Pensionsrückstellungen) in der Bilanz bei.

Ergebnisrechnung Ferner enthält der Jahresabschluss die Ergebnisrechnung – ein gegenüber der Jahresrechnung gänzlich neues Informationsinstrument mit dem die Veränderungen des Eigenkapitals im Haushaltsjahr geordnet nach Aufwands- und Ertragsarten nachgewiesen werden.

5.2 Worüber wird im Jahresabschluss Rechenschaft abgelegt?

Die Rechenschaft im und durch den Jahresabschluss bezieht sich auf drei wesentliche Felder:

- wirtschaftliche Lage** • Rechenschaft über die wirtschaftliche Lage der Kommune: Der Jahresabschluss muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln. Hierzu werden die Rechnungsergebnisse des abgeschlossenen Haushaltsjahres ausgewiesen und den entsprechenden Vorjahreswerten gegenüber gestellt.
- Ausführung des Haushaltsplans** • Rechenschaft über die Ausführung des Haushaltsplans: Die Rechenwerke des Jahresabschlusses – mit Ausnahme der Bilanz – dienen auch dazu, den Haushaltsplan „abzurechnen“. Den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind daher nicht nur die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres, sondern auch die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen. Ferner ist ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen. Dies gilt entsprechend für die Finanzrechnung sowie für die Teilergebnis- und Teilfinanzrechnungen. Ergebnisrechnung, Finanzrechnung sowie die Teilrechnungen übernehmen damit im Rahmen des Jahresabschlusses eine doppelte Rechenschaftsfunktion: Sie dienen einerseits der Rechenschaft über die Ertrags- und Finanzlage und geben andererseits auch Rechenschaft über die Ausführung des Haushaltsplans.

- Haushaltsausgleich
- Rechenschaft über den Haushaltsausgleich: Der Haushaltsausgleich gilt grundsätzlich dann als erfüllt, wenn die (ordentlichen) Erträge die (ordentlichen) Aufwendungen decken. Damit ist die Ergebnisrechnung auch dazu bestimmt, Rechenschaft über den Haushaltsausgleich zu geben.

5.3 Wer legt mit dem Jahresabschluss gegenüber wem Rechenschaft ab?

Bürgermeister gegenüber Rat

Die Pflicht zur Rechenschaft mit dem Jahresabschluss trifft zunächst den Bürgermeister als Spitze der Verwaltung. Er legt mit dem Jahresabschluss vor allem gegenüber dem Rat Rechenschaft über die Haushaltsführung (über die Verwendung anvertrauter Mittel) im abgelaufenen Haushaltsjahr ab.

Aufsichtsbehörde/Bürger

Der vom Rat festgestellte Jahresabschluss ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen und öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

Die Rechenschaft gegenüber diesen Adressaten ist sowohl Sache des Bürgermeisters als auch des Rates.

Selbstinformation

Schließlich ist der Jahresabschluss auch ein Instrument der Rechenschaft von Bürgermeister und Rat gegenüber sich selbst. Das heißt: Mit dem Jahresabschluss werden der Bürgermeister und der Rat in die Lage versetzt, das Ergebnis ihrer Haushaltswirtschaft zu erkennen, zu untersuchen und daraus Folgerungen für künftige Dispositionen zu ziehen. Auch diese Selbstinformation durch den Jahresabschluss kann als ein wichtiger Zweck des Jahresabschlusses angesehen werden. Die Reform des Gemeindehaushaltsrechts fußt nicht unwesentlich auf der Annahme, dass sich durch eine verbesserte Selbstinformation der Vertretungsorgane gleichsam auch die Qualität der Umsetzung der haushaltswirtschaftlichen Generalnormen (stetige Aufgabenerfüllung, Wirtschaftlichkeit, Effizienz und Sparsamkeit) steigern lässt.

5.4 Was ist die Funktion des Anhangs und welche Informationspflichten bestehen?

Pflichtbestandteil Der Anhang ist – analog zu den handelsrechtlichen Bestimmungen für Kapitalgesellschaften (§ 264 (1) S. 1 HGB) – Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde. Er steht gleichberechtigt neben und in engem Sachzusammenhang zu den Rechenwerken des Jahresabschlusses – der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen und der Bilanz. Der Anhang soll die durch die übrigen Jahresabschlusselemente gegebenen Informationen erläutern, ergänzen und gegebenenfalls im Hinblick auf das von ihnen vermittelte Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage korrigieren, falls es nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Vielfach übernimmt der Anhang eine Entlastungsfunktion gegenüber den anderen Jahresabschlusselementen: Informationen werden anstatt in die Rechenwerke in den Anhang aufgenommen, um in jenen die Übersichtlichkeit zu verbessern.

Entlastungsfunktion

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Im Anhang sind u. a. zu den Posten der Bilanz und Ergebnisrechnung die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Die Angabe- und Erläuterungspflichten zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bezwecken eine Offenlegung der (Abbildungs-)Regeln, nach denen der Bilanzierende die Geschäftsvorfälle in Jahresabschlusszahlen übersetzt hat.

Mit der erläuternden Offenlegung im Anhang soll dem Jahresabschlussadressaten der Rückschluss auf die zugrunde liegenden realen Sachverhalte und damit eine bessere Beurteilung der Auswirkungen derselben auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ermöglicht werden. Erforderlich sind entsprechende Erläuterungen insbesondere dann, wenn der Bilanzierende Entscheidungsspielräume aufgrund von gesetzlich eingeräumten Ansatz- und Bewertungswahlrechten oder Ermessensspielräumen besitzt.

Form Das Gemeindehaushaltsrecht macht keine Vorgaben zur formalen Gestaltung des Anhangs. Die Informationen sollten jedoch im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen des Jahresab-

Klarheit und Übersichtlichkeit schlusses und ihrer Gliederung stehen. Im Übrigen ist die Gemeinde – unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit – frei, die äußere Gestaltung nach eigenem Ermessen zu bestimmen.

5.5 Was ist die Funktion des Lageberichts (Rechenschaftsberichts)?

Kein Bestandteil des Jahresabschlusses! Bezogen auf den Lage- oder Rechenschaftsbericht sind die jeweiligen Landesregelungen zu beachten, die sich bezogen auf einzelne Regelungsinhalte nicht unwesentlich unterscheiden können. Im Lage- oder Rechenschaftsbericht soll regelmäßig zunächst ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses gegeben werden. Der Bericht sollte so gefasst werden, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Das heißt: Es ist – basierend auf den Jahresabschlussinformationen – ein verdichtetes Gesamtbild (Verdichtungsfunktion) zu entwickeln, das die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend widerspiegelt und im Einklang mit dem Jahresabschluss steht.

Verdichtungsfunktion

Vorgänge von besonderer Bedeutung Ferner ist über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, zu berichten. Jahresabschlussinformationen sollen dadurch zum einen sachlich ergänzt werden, zum anderen umfasst die Berichtspflicht aber auch besondere Vorgänge nach Abschluss des Haushaltsjahres (Nachtragsbericht). Diese Berichtspflicht mildert die Informationsverluste, die durch die Verzögerung zwischen dem Bilanzstichtag und der Aufstellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses entstehen. Zu berichten ist hier vor allem über Vorgänge, die sich im folgenden Abschluss als wesentliche Veränderungen zum Vorjahr niederschlagen könnten.

Nachtragsbericht

Analyse und Beurteilung Darüber hinaus dient der Lage- oder Rechenschaftsbericht aber auch der Erläuterung, Analyse und Beurteilung wichtiger Sachverhalte, die sich aus dem Jahresabschluss ergeben oder zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zusätzlich in Betracht zu ziehen sind. Kennzahlen können die Analyse unterstützen. Dabei sollte die Analyse zum einen alle relevanten Bereiche der Verwaltungstätigkeit und externe Faktoren (etwa die konjunkturelle Entwicklung im Haushaltsjahr) einschließen

Kennzahlen

(„umfassend“ sein). Zum anderen sollte eine „ausgewogene“ Analyse anhand der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erfolgen. Die Analyse sollte also nicht auf einzelne Aspekte beschränkt werden (etwa die Liquidität).

Chancen und Risiken Schließlich ist auf die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung einzugehen. Die Berichterstattung ist in dieser Hinsicht zukunftsorientiert, während die Rechenschaft im Jahresabschluss überwiegend vergangenheitsorientiert ist. Unter „Risiko“ lässt sich der mit einer nicht unerheblichen Wahrscheinlichkeit zu erwartende Eintritt einer ungünstigen Entwicklung verstehen. Begründete Aussichten auf günstige Entwicklungen stellen Chancen dar. Insbesondere sind mögliche bestandsgefährdende Risiken und solche mit wesentlichem Einfluss auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu beschreiben und zu erläutern. Die Auswirkungen sollten möglichst quantifiziert werden. Dabei sind die angewandten Modelle und Annahmen zu erläutern. Die Berichterstattung über die Chancen darf nicht dazu führen, dass ein zu positives Bild von der Lage der Gemeinde vermittelt wird. Risiken dürfen nicht mit Chancen saldiert werden.

5.6 Was wird unter „Bilanzpolitik“ verstanden?

zweckorientierte Beeinflussung Unter Bilanzpolitik versteht man die zweckorientierte Beeinflussung des im Jahresabschluss vermittelten Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, um das Verhalten von bestimmten Adressaten im Interesse der Gemeinde zu steuern (günstige Reaktionen hervorrufen oder ungünstige Reaktionen vermeiden). Die beabsichtigte Verhaltenssteuerung setzt voraus, dass die bilanzpolitischen Maßnahmen nicht oder zumindest nicht ganz von den Adressaten des Abschlusses durchschaut werden. Der Spielraum für bilanzpolitische Maßnahmen wird durch die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung begrenzt. Von besonderer Bedeutung sind hier die Grundsätze der Richtigkeit, Willkürfreiheit, Klarheit und Stetigkeit. Ferner setzt der Grundsatz der Vorsicht „geschönten“ Darstellungen der wirtschaftlichen Lage Grenzen. Keinesfalls darf eine tatsächliche Verlustsituation mithilfe von bilanzpolitischen Maßnahmen in eine Gewinnsituation umgekehrt werden.

Verhaltenssteuerung

Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

formelle und materielle Bilanzpolitik Es kann zwischen formeller und materieller Bilanzpolitik unterschieden werden. Die formelle Bilanzpolitik zielt auf die Darstellung und äußere Form des Jahresabschlusses. Hierzu können Ausweis-, Erläuterungs- und Gliederungswahlrechte genutzt werden. Materielle Bilanzpolitik hingegen macht sich Ansatz- und Bewertungswahlrechte, Ermessensspielräume (Schätzungen und Prognosen) sowie sachverhaltsgestaltende Maßnahmen (Verschiebung von Zahlungsterminen, Sale-and-Lease-back-Geschäfte u. a.) zunutze.

5.7 Was wird unter „Jahresabschlussanalyse“ verstanden?

Informationsverarbeitung Unter Jahresabschlussanalyse (häufig auch als Bilanzanalyse bezeichnet) wird der Prozess der Informationsverarbeitung verstanden, bei der der Jahresabschlussadressat das Informationspaket „Jahresabschluss“ aufschnürt und die enthaltenen Informationen im Hinblick auf seine jeweils eigenen Informationsziele aufbereitet und interpretiert. Im Rahmen der Jahresabschlussanalyse ist der Abschlussadressat bestrebt, Informationsverzerrungen, die der Abschluss aus seiner Sicht enthält, zu beseitigen und klarere und bessere entscheidungsrelevante Informationen als im ursprünglichen Jahresabschluss zu gewinnen.

entscheidungsrelevante Informationen

Bilanzpolitik Die Aufbereitung des Jahresabschlusses schließt die Aufspaltung oder Umgruppierung von Posten, die Bildung von Salden und Summen sowie gegebenenfalls auch Korrekturen von Ansatz und Bewertung ein. Letztere Maßnahmen können etwa dazu dienen, Einflüsse der Bilanzpolitik zu neutralisieren. Entsprechende Hinweise können die Angaben und Erläuterungen im Anhang des Jahresabschlusses liefern. Der Anhang ist daher eine wesentliche Informationsgrundlage der Jahresabschlussanalyse.

5.8 Welche Rolle spielen Kennzahlen bei der Jahresabschlussanalyse?

Bei der Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage spielen Kennzahlen eine wichtige Rolle. Mithilfe von Kennzahlen können Jahresabschlussinformationen verdichtet, hervorgehoben oder überhaupt erst sichtbar gemacht werden. Eine Kennzahl sollte die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ausreichend indizieren. Dies setzt voraus, dass der Kennzahl eine sachlogisch oder empirisch plausibilisierte Arbeitshypothese zugrunde gelegt werden kann, die angibt, ob ein hoher/niedriger Wert positiv oder negativ zu beurteilen ist.

Arbeitshypothese

Die Jahresabschlussanalyse und die jeweiligen Kennzahlen können entsprechend ihrer Aussagen in die Analyse der Finanzlage und der Ertragslage unterteilt werden. Die Analyse der Finanzlage zielt auf die Beurteilung der finanziellen Stabilität der Gemeinde. Im Vordergrund stehen die Fragen der Schuldendeckungsfähigkeit und Liquidität der Gemeinde. Finanzielle Stabilität kann als Grundvoraussetzung für die stetige Aufgabenerfüllung angesehen werden. Entsprechende Kennzahlen beziehen sich auf die Vermögens- und Kapitalstruktur sowie die horizontale Bilanzstruktur (sogenannte Deckungsgrade, etwa das Verhältnis von Eigenkapital zum Anlagevermögen oder das Verhältnis der flüssigen Mittel zum kurzfristigen Fremdkapital).

Finanz- und Ertragslage

Zum besseren Einblick in die Ertragslage dienen etwa die Analyse der Ertrags- und Aufwandsstruktur (Anteile bestimmter Erträge an den gesamten (ordentlichen) Erträgen bzw. Anteile bestimmter Aufwendungen an den gesamten (ordentlichen) Aufwendungen) sowie die Erfolgsquellenanalyse (Aufspaltung des Gesamterfolgs in ordentlichen Erfolg, Finanzerfolg, außerordentlichen Erfolg und Bewertungserfolg).

5.9 Warum ist der Aussagewert der Jahresabschlussanalyse begrenzt?

Informationsmängel durch die Informationsmängel, die dem Jahresabschluss immanent sind: Die Abbildung des wirtschaftlichen Geschehens im stichtags- und vergangenheitsbezogenen Jahresabschluss ist stichtags- und überwiegend vergangenheitsbezogen. Zudem wird der Jahresabschluss erst mit mehrmonatiger „Verspätung“ veröffentlicht. So können Kennzahlen, die basierend auf der Momentaufnahme zum Stichtag des Jahresabschlusses gebildet wurden, sich zum Analysezeitpunkt bereits wesentlich verändert haben. Ferner ist zu berücksichtigen, dass wichtige Informationen zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage und künftigen Entwicklung der Gemeinde im Jahresabschluss gar nicht oder nur unzulänglich erfasst werden: etwa die Qualität der Verwaltungsführung und der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, freie Kreditlinien sowie das Image der Gemeinde.

fehlende Informationen

6 Neues Steuerungsmodell und Doppik

6.1 Mit welchen Instrumenten kann die Doppik zu einer verbesserten Steuerung beitragen?

Instrumente und Zusatzinformationen

Die Doppik bietet bestimmte Instrumente und Zusatzinformationen, die sich durchaus im Sinne einer verbesserten Steuerung als nützlich erweisen könnten. Dies sind:

- Darstellung von Vermögen und Schulden in der Bilanz,

Bilanzpolitik

- strukturierte Darstellung von Ressourcenaufkommen und -verbrauch in der Ergebnisrechnung,
- geringerer Aufwand für die Einführung und Pflege qualifizierter Kostenrechnungssysteme,
- einheitliches Rechnungswesen für alle Bereiche der Kommunalverwaltung, damit bessere Vergleichbarkeit,
- Möglichkeit zur Konzernrechnungslegung (Konsolidierung).

KLR allein nicht ausreichend!

Zahlreiche Kommunen haben in den 1990-er Jahren die Kosten- und Leistungsrechnung – unter Beibehaltung der Kameralistik – eingeführt. Vielerorts hat sich nach anfänglicher Euphorie eine gewisse Ernüchterung eingestellt: Dem Ziel einer ressourcenorientierten Verwaltungssteuerung ist man nicht entscheidend näher gekommen. Der Grund dafür ist: Die Wirksamkeit der Kosten- und Leistungsrechnung setzt die Integration in ein – insgesamt – ressourcenorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen voraus. Eine Steuerung der Verwaltung nach Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch wird nicht gelingen, solange der Haushalt – und damit der entscheidungsrelevante Rechenstoff – kameralistisch geprägt ist. Eine zusätzlich betriebene Kosten- und Leistungsrechnung wird dann schlicht nicht – oder nicht ausreichend – von den Entscheidungsträgern wahrgenommen.

6.2 Was ist ein kommunales Produkt, und welche Kriterien sollte es erfüllen?

- Definition** Ein kommunales Produkt ist eine Leistung oder eine Gruppe von Leistungen, die von Stellen außerhalb der Produkterbringung (innerhalb und außerhalb der Verwaltung) nachgefragt wird und für die normalerweise ein Preis zu zahlen wäre. Kommunale Produkte sollten daher adressatenbezogen und aus Sicht des Kunden bestimmt werden. Grundsätzlich spiegeln die Produkte einer Kommune deren Leistungs- oder Sachziele wider.
- Kundenorientierung**
- outputorientierte Steuerung** Produkte sind der Dreh- und Angelpunkt für eine outputorientierte Steuerung des Ressourceneinsatzes. Der Zweck der Produktbildung liegt also letztlich darin, die traditionell inputorientierte Steuerung der Verwaltung zu überwinden.

6.3 Was ist bei einer outputorientierten Steuerung zu beachten?

- Um output- oder ergebnisorientiert steuern zu können, reicht es nicht aus, die hergebrachten Gliederungsvorschriften durch einen sogenannten Produktrahmen zu ersetzen. Letztlich geht es um nicht weniger als eine Veränderung der Steuerungskultur. Outputorientierte Steuerung kann nur mit personalisierter Ergebnisverantwortung für Produkte, Produktgruppen und -bereiche funktionieren.
- Produktrahmen**
Steuerungskultur
- Ergebnisverantwortung**
- Die Qualität der Outputsteuerung kann nur so gut sein wie der Steuerungsgegenstand. Der Prozess der Produktbildung sollte daher sehr sorgfältig geplant werden. Den Produkten sind operationale Zieldefinitionen mitzugeben; ferner sind Kennzahlen zu definieren, die es ermöglichen, die Zielerreichung zu messen.
- operationale Zieldefinition**
- Das Rechnungswesen ist so einzustellen, dass sich Leistungs- und Finanzziele miteinander verbinden lassen. Erträge und Leistungen sowie Aufwendungen und Kosten sind also produktbezogen zu ermitteln. Das Berichtswesen muss eine zeitnahe und adressatengerechte Information der Entscheidungsträger ermöglichen.
- Berichtswesen**

6.4 Wie ist das Zusammenspiel von Produkthaushalt und Doppik?

Integration in ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen

Paradigmenwechsel

Integration in den Produkthaushalt

Für den Erfolg der Verwaltungsreform kommt es auf das Zusammenspiel von Produkthaushalt und Doppik an. Produktbildung ohne eine eindeutige Ergebnis- und Kostenverantwortung ist wirkungslos. Die Wirksamkeit der Produktbildung setzt also die Integration in ein – insgesamt – ressourcenorientiertes Rechnungswesen voraus. Solange der Haushalt – und damit der entscheidungsrelevante Rechenstoff – kameralistisch geprägt ist, kann Produktbildung – auch in Verbindung mit einer zusätzlich betriebenen Kosten- und Leistungsrechnung – keinen Paradigmenwechsel in der Steuerung bewirken. Umgekehrt gilt: Ein kaufmännisches Planungs- und Rechnungswesen kann nur dann die Effektivität und Effizienz des Verwaltungshandelns unterstützen, wenn es im Hinblick auf steuerungs- und entscheidungsrelevante Kategorien strukturiert ist – also in einen produktorientierten Haushalt integriert ist.

6.5 Müssen sämtliche Aufgaben einer Kommune in den Produkten enthalten sein?

„Übersteuerung“

Steuerungsrelevanz

Mithilfe der Produkte soll – wie oben dargestellt – eine ergebnisorientierte Steuerung des Verwaltungshandelns unterstützt werden. Hieran sollte sich die Produktbildung stets orientieren. Eine hiervon losgelöste übermäßige Akribie birgt die Gefahr einer „Übersteuerung“, die keinen erkennbaren Nutzen bringt und kontraproduktiv wirken muss. Es sollten also nur Sachverhalte in Produktform gebracht werden, die tatsächlich steuerungsrelevant sind. Der Grundsatz, dass der Produktkatalog das Leistungsspektrum einer Kommune widerspiegelt, ist in diesem Sinne einzuschränken.

6.6 Was bedeutet Budgetierung, und welche Ziele verfolgt sie?

Dezentralisierung
flexiblere
Mittelbewirtschaftung

Budgetierung bezweckt eine Dezentralisierung der Finanzverantwortung und soll eine flexiblere Mittelbewirtschaftung ermöglichen. Verwaltungsbereichen werden im Rahmen definierter Aufgaben oder vereinbarter Ziele Finanzmittel zur weitgehend eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zugeteilt.

Die Budgetierung verfolgt die nachstehenden Ziele:

- Kostenbewusstsein • Stärkung von Kostenbewusstsein durch die Einheit von Fach- und Finanzverantwortung,
- Optimierungspotential • Nutzung von vor Ort erkennbaren Optimierungspotenzialen,
- Motivation • Motivation der Beschäftigten durch mehr Freiheit und Eigenverantwortung.

6.7 Wie unterscheiden sich inputorientierte und outputorientierte Budgetierung?

inputorientierte Budgetierung größere Dispositionsfreiheit	Bei einer rein inputorientierten Budgetierung erhalten die Verwaltungseinheiten größere Dispositionsfreiheit bei der Mittelbewirtschaftung, indem vermehrt Deckungs- und Übertragungsvermerke angebracht werden. Die Finanz-/Ressourcenzuteilung wird jedoch nicht systematisch mit Leistungszielen verknüpft.
outputorientierte Budgetierung	Bei der outputorientierten Budgetierung hingegen werden dezentrale Finanzverantwortung und Leistungsziele systematisch miteinander verbunden. Die Politik steuert das Verwaltungshandeln über kombinierte Leistungs- und Ressourcenvorgaben. Voraussetzung hierfür ist eine entsprechend ausgebaute
kombinierte Leistungs- und Ressourcenvorgaben Kosten- und Leistungsrechnung Controlling	Kosten- und Leistungsrechnung, die die notwendigen Daten für die Planung der Produktbudgets und das Controlling der Leistungserstellung bereitstellt.

6.8 Warum ist die outputorientierte Budgetierung die bessere Wahl als die inputorientierte?

Begrenzung von Ausgaben	Die Flexibilisierung der Mittelbewirtschaftung im Rahmen einer inputorientierten Budgetierung eignet sich vornehmlich zur kurzfristigen Begrenzung von Ausgaben. Sie eignet sich aber nicht zur Steuerung der Wirtschaftlichkeit. So besteht die Gefahr, dass Budgetvorgaben zwar eingehalten werden, die Einhaltung aber nicht durch größere Kostendisziplin, sondern durch eine Verschlechterung der Leistungen erreicht wird.
Verschlechterung der Leistungen	Auch könnten Einsparungen an bestimmten Stellen zu langfristig höheren Folgekosten führen (etwa bei unterlassenen Instandhaltungen).
Folgekosten	

Schwächen einer inputorientierten Budgetierung	Ziel der outputorientierten Budgetierung ist es, diese Schwächen einer inputorientierten Budgetierung zu vermeiden. Die Verbindung von Finanz- und Leistungszielen schafft die Voraussetzungen nicht nur für eine Begrenzung der Ausgaben, sondern auch für die Steuerung der Wirtschaftlichkeit und des Leistungsportfolios der Verwaltung.
Steuerung der Wirtschaftlichkeit	
Budgetrecht des Rates	Das Budgetrecht des Rates wird durch die outputorientierte Budgetierung gegenüber einer inputorientierten Budgetierung und Mittelzuweisung deutlich gestärkt. Im Wege eines entsprechend ausgebauten Finanz- und Produktcontrollings erhält die Politik (und die Verwaltungsführung) ein wesentlich besseres
besseres Steuerungsinstrumentarium	Steuerungsinstrumentarium als bislang an die Hand, um Effektivität und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns zu fördern.

6.9 Was sind Kennzahlen?

Kennzahlen liefern in ihren Ausprägungen als Gliederungs-, Beziehungs- und Indezahlen relevante Informationen in verdichteter und übersichtlicher Form. Die Funktion von Kennzahlen ist es, die Entscheidungsträger in Politik und Verwaltung zeitnah mit einer geeigneten Auswahl von wichtigen und aussagekräftigen Steuerungsinformationen zu versorgen. Kennzahlen sollten keine Datenflut erzeugen; ihr Zweck liegt vielmehr gerade darin, sogenannte „Datenfriedhöfe“ zu vermeiden und das Augenmerk der Entscheidungsträger auf steuerungsrelevante Sachverhalte zu lenken.

aussagekräftige
Steuerungsinformationen
„Datenfriedhöfe“

Kennzahlen und Kennzahlensysteme lassen sich sowohl im Haushalt, im internen Controlling und Berichtswesen als auch im Rahmen von interkommunalen Leistungsvergleichen bzw. Benchmarking-Projekten einsetzen.

6.10 Was ist bei der Kennzahlenbildung zu beachten?

Kennzahlen sollten die ergebnisorientierte Steuerung des Verwaltungshandelns unterstützen. Hierzu sind die nachstehenden Kriterien zu berücksichtigen:

- steuerungsrelevante Größen

 - **Steuerung**
Kennzahlen sollten auf einer dauerhaft verfügbaren und verständlichen Datengrundlage erhoben werden und sich auf steuerungsrelevante Größen beziehen; die Sachverhalte hinter den Kennzahlen müssen von der Verwaltung beeinflusst werden können.
- Empfängerorientiert

 - **Empfänger**
Die Kennzahlen sollten auf die Informationsbedürfnisse der Empfänger zugeschnitten, verständlich, schnell und eindeutig interpretierbar sein sowie zeitnah übermittelt werden.
- Kosten-Nutzen

 - **Wirtschaftlichkeit der Erhebung**
Der Erhebung und Pflege von Kennzahlen sollte ein spürbarer Nutzen entgegenstehen, der die Bereitstellungskosten rechtfertigt.

6.11 Welchen Nutzen bringen kennzahlenorientierte Benchmarking-Projekte?

- fehlender Wettbewerb

Im Gegensatz zur privaten Wirtschaft stehen weite Teile der öffentlichen Verwaltungen in keinem Wettbewerb; die Verwaltungen sind für eine Vielzahl von Dienstleistungen Monopolisten. Dies kann tendenziell zu schlechter Qualität und hohen Kosten führen. Der Wettbewerb als Motor für Kostendisziplin und Innovation fehlt.
- Wettbewerbersatz

In diesem Umfeld können interkommunale Leistungsvergleiche zu einem gewissen Grad als künstlicher Wettbewerbersatz angesehen werden. Durch den Vergleich mit anderen Verwaltungen, die unter ähnlichen Rahmenbedingungen arbeiten, lassen sich möglicherweise Hinweise auf Optimierungspotenziale gewinnen.
- Optimierungspotenziale

Bisher ist es allenfalls ansatzweise gelungen, mithilfe des interkommunalen Leistungsvergleichs einen Wettbewerb in der Hoheitsverwaltung zu etablieren. Eine Studie der KGSt aus dem Jahre 2001 belegt, dass nur 6 v.H. der befragten Kommunen regelmäßig interkommunale Leistungsvergleiche durchführen.

Die zumeist nur punktuellen Vergleichsprojekte (z. B. Produkte des Einwohnermeldeamtes oder der Kfz-Zulassungsstelle) waren in der Regel sehr aufwendig. Insbesondere mussten – losgelöst vom entscheidungsrelevanten traditionellen Haushalt und in Abstimmung mit den Vergleichspartnern – Ziele, Produkte und Kennzahlen definiert werden, um eine geeignete Vergleichsbasis zu erhalten.

hoher Aufwand

6.12 Inwieweit ist die Kosten- und Leistungsrechnung sinnvoll?

Die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) wird in den meisten Landesregelungen empfohlen oder gar verbindlich vorgeschrieben. Konkrete Hinweise für die Ausgestaltung der KLR enthalten die Regelungen jedoch nicht.

Landesregelungen

Wichtige Anwendungsgebiete der KLR sind die Gebührens-kalkulation, die Ermittlung von produktbezogenen Kennzahlen, die Bereitstellung von Budgetinformationen sowie die Bestimmung von internen Leistungsverrechnungen. Für die Gebührenhaushalte ist in der Regel eine umfassende KLR unter Einbeziehung auch kalkulatorischer Elemente (etwa Abschreibungen auf Basis von Wiederbeschaffungswerten) geboten bzw. vorgeschrieben.

Anwendungsgebiete

Gebührenhaushalte

Für die anderen Belange wird vielfach empfohlen, in der KLR den gleichen Rechenstoff wie im Haushalt (Jahresabschluss) zu verwenden, also nur aufwandsgleiche Kosten und Erträge zugrunde zu legen und diese nach Kostenarten, -stellen und -trägern differenzierter als im Haushalt darzustellen. Hierfür sprechen Vereinfachungs- und Wirtschaftlichkeitsgründe (leichtere Ermittlung und geringerer Aufwand der Datenpflege) sowie der Umstand, dass die Wertgrößen Aufwand/Kosten sowie Erträge/Leistungen in Kommunalverwaltungen in der Regel nicht wesentlich voneinander abweichen.

gleicher Rechenstoff aber differenziertere Darstellung

Für die Begrenzung der KLR auf aufwandsgleiche Kosten bzw. Erträge spricht nicht zuletzt auch, dass vom entscheidungsrelevanten Planungs- und Rechenstoff des Haushalts abweichende Bewertungsmaßstäbe kaum Berücksichtigung durch die Entscheidungsträger finden. Hierfür sprechen zumindest die Erfahrungen der Vergangenheit.

Wahrnehmung durch Entscheidungsträger

Harmonisierung des Rechenstoffs Daher sollte – außerhalb der Gebührenhaushalte – eine Harmonisierung des Rechenstoffs für das Haushalts- und Rechnungswesen sowie die KLR angestrebt werden.

6.13 Der interkommunale Leistungsvergleich – mit der Doppik zum Durchbruch?

KPMG-Umfrage In einer KPMG-Umfrage aus dem Jahre 2004 vertrat die Mehrheit der befragten Kommunen die Auffassung, dass die Bedeutung von interkommunalen Vergleichen im Zuge der Haushaltsrechtsreform zunehmen könnte.

outputorientierte Steuerung Das doppische Haushalts- und Rechnungswesen und die mit ihm angestrebte outputorientierte Steuerung könnten das Denken in Zielen und Produkten sowie den Gebrauch von Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung unterstützen. Hiervon könnten Benchmarking-Projekte durchaus profitieren.

bessere Informationsbasis Das doppische Haushalts- und Rechnungswesen – insbesondere in Verbindung mit einer entsprechend ausgebauten Kosten- und Leistungsrechnung – bietet grundsätzlich bessere informatorische Voraussetzungen für aussagekräftige Vergleichszahlen. Der in den bisherigen Vergleichsprojekten als sehr hoch empfundene, zusätzliche Aufwand zur Gewinnung von Vergleichsdaten wird durch die Einführung des neuen Gemeindehaushaltsrechts wesentlich abgemildert. Für ein mehrdimensionales Benchmarking, das Qualität und Wirkung von Verwaltungsleistungen, Kunden- und Mitarbeiterzufriedenheit berücksichtigt, müssten nichtsdestotrotz noch weitere Datengrundlagen erschlossen werden. Die strukturellen Voraussetzungen des doppischen Produkthaushalts bilden aber auch hierbei eine bessere Ausgangsbasis.

kein Ersatz für „echten“ Wettbewerb Dennoch bleibt es zweifelhaft, ob der interkommunale Wettbewerb in der Lage ist, einen (echten) Markt-Wettbewerb, der in seiner Dynamik immer wieder neue Anstrengungen zur Leistungsverbesserung erzwingt, zu ersetzen. Das Anreizsystem des Marktes, das durch Nachfragewanderung und die Befürchtung, aus dem Markt ausscheiden zu müssen, gekennzeichnet ist, erscheint hierfür deutlich effektiver. Dies gilt umso mehr, als dass das bestehende Arbeits- und Dienstrecht immer noch zu wenig Möglichkeiten bietet, um Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zu fordern und individuell zu fördern sowie gute Leistungen zu honorieren.

Arbeits- und Dienstrecht

7 Ausblick

7.1 Welche Anforderungen stellt der kommunale Konzernabschluss?

Der kommunale Konzernabschluss steht noch nicht im Fokus der Reformbestrebungen. Die Möglichkeit zur Erstellung eines Gesamtabschlusses für den „Konzern Kommune“ ist aber ein wichtiges Argument für die Einführung des doppelischen Haushalts- und Rechnungswesens. Mithilfe des Gesamtabschlusses lässt sich der oft zitierte Gesamtüberblick über die finanzwirtschaftliche Lage der Kommune gewinnen.

Gesamtüberblick

Die nordrhein-westfälischen Kommunen haben spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2010 ihren ersten Gesamtabschluss aufzustellen, der nach § 116 Abs. 1 Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen aus Gesamtergebnisrechnung, Gesamtbilanz und Gesamtanhang besteht und um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen ist. Eine Konzernkapitalflussrechnung nach DRS 2 ist nicht explizit gefordert.

Aber was ist der „Konzern Kommune“ genau? Der Konzern besteht aus mehreren Rechtssubjekten, die jeweils ihre eigene Finanzbuchhaltung haben. Dennoch wird im Konzernabschluss so getan, als sei der Konzern eine bilanzierende wirtschaftliche Einheit. Dafür werden die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der „Tochterunternehmen“ (Eigenbetriebe, Eigenesellschaften, Mehrheitsbeteiligungen) und der Kernverwaltung addiert und dabei die konzerninternen Beziehungen eliminiert.

bilanzierende
wirtschaftliche Einheit
„Tochterunternehmen“

Eliminierung konzerninterner
Beziehungen

Die unterschiedlichen Regelungsentwürfe der Länder zur kommunalen Doppik haben sich mehr oder weniger weit vom Referenzmodell des Handelsrechts entfernt. Dies erscheint in Teilen notwendig, um kommunalen Besonderheiten Rechnung zu tragen. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass die Konsolidierung zum Konzernabschluss umso schwieriger wird, je weiter sich die kommunale Doppik vom Referenzmodell des Handelsrechts, nach dem die „Tochterunternehmen“ der Kommune in der Regel bilanzieren, entfernt. Nur wenn es gelingt, die kommunale

Sonderregelungen erhöhen
den Konsolidierungsaufwand

Doppik nicht zu einem Exoten in der Rechnungslegung werden zu lassen, ist die Erstellung eines Konzernabschlusses für den „Konzern Kommune“ mit vertretbarem Aufwand möglich.

7.2 Haushaltskonsolidierung – mit der Doppik zum Erfolg?

langfristige Perspektive

Mögliche positive Auswirkungen der Doppik im Hinblick auf die Haushaltskonsolidierung müssen sicherlich eher im langfristigen, oft auch nicht direkt sichtbaren Bereich gesehen werden. Direkte Konsolidierungsbeiträge sind nicht zu erwarten. Die Doppik erschließt weder neue Geldquellen noch senkt sie bestehende finanzielle Belastungen. Das künftige doppelte Haushaltsrecht enthält jedoch Elemente, die einen sorgsameren und effektiveren Umgang mit den kommunalen Ressourcen fördern könnten. Die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen kann beispielsweise verhindern, dass unachtsam Verpflichtungen eingegangen werden, nur weil sie keine zeitnahen Auszahlungen begründen. Durch die Berücksichtigung von Abschreibungen lässt sich nicht länger verschleiern, wenn von der Substanz gelebt wird. Die Kosten- und Leistungsrechnung kann auf der Grundlage einer doppelten Finanzbuchhaltung leichter flächendeckend ausgebaut werden. Wenn diese verbesserten Informationen, die die Doppik zu liefern vermag, für die kommunale Entscheidungsfindung und Ressourcensteuerung genutzt werden, könnte das durchaus im Sinne einer langfristigen Konsolidierung sein.

verbesserte Information

langfristige Konsolidierung

Neues Steuerungsmodell

Die besten Voraussetzungen zur Steigerung der Effektivität und Effizienz des Verwaltungshandelns und für eine nachhaltige Haushaltskonsolidierung dürfte die Doppik dann bieten, wenn es gelingt, sie wirklich in den Dienst einer Verwaltungsmodernisierung nach den Grundprinzipien des „Neuen Steuerungsmodells“ zu stellen. Das Rechnungswesen ist in diesem Kontext nur ein, wenn auch wichtiger Aspekt. Andere Bausteine wie ein leistungsfähiges Controlling, die Personalentwicklung, aber auch die Bereitschaft, in Zielen und Zielvereinbarungen zu denken, kommen hinzu. Ohne diese ganzheitliche Sicht bleibt auch ein leistungsfähiges Rechnungswesen „in der Luft hängen“.

7.3 IPSAS – international anerkannte Standards für die Rechnungslegung von öffentlichen Verwaltungen?

International Federation of Accountants Die International Public Sector Accounting Standards – IPSAS – werden von der International Federation of Accountants (IFAC) mit Sitz in New York herausgegeben. Die IFAC – eine privatrechtliche Organisation – wurde 1977 gegründet; ihr gehören 163 Mitgliedsorganisationen (vorwiegend Mitgliedsvereinigungen des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer) aus 119 Ländern weltweit an.

Public Sector Committee 1986 wurde das Public Sector Committee (PSC) der IFAC als ständiger Fachausschuss für Fragen der Rechnungslegung und Prüfung der öffentlichen Hand gegründet. Das PSC hat sich in einer ersten Phase zunächst darauf konzentriert, einen Kern von 21 IPSAS für ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen (accrual accounting) der öffentlichen Hand zu entwickeln, deren Basis die vom IFAC herausgegebenen International Accounting Standards (IAS) bzw. International Financial Reporting Standards – IFRS – für die Rechnungslegung von (privaten) Unternehmen sind. Die Anforderungen an das Rechnungswesen der öffentlichen Hand werden damit im Interesse der Vergleichbarkeit und Transparenz möglichst weitgehend an die anerkannten internationalen Standards der Privatwirtschaft angepasst.

International Public Sector Accounting Standards Board Das inzwischen in „International Public Sector Accounting Standards Board“ (IPSASB) umbenannte PSC widmet sich nunmehr verstärkt der Entwicklung von Standards zu spezifischen Fragestellungen des öffentlichen Sektors. Hierzu wurden bislang drei weitere Standards verabschiedet. Damit liegen jetzt insgesamt 24 IPSAS für ein doppelisches Rechnungswesen vor.

24 Standards (IPSAS) Zwar übernimmt das IPSASB mit der Herausgabe der IPSAS de facto die Rolle eines internationalen Standardsetters für das öffentliche Rechnungswesen. Es handelt sich bei den IPSAS aber nur um Empfehlungen; rechtsverbindlich könnten sie erst werden, wenn sie in nationales Recht umgesetzt werden.

internationaler Standardsetter

7.4 Aus welchen Bestandteilen setzt sich ein Jahresabschluss nach den IPSAS zusammen, und worin unterscheidet er sich von den HGB-basierten Standards für deutsche Kommunen?

Der IPSAS-Jahresabschluss unterscheidet sich strukturell nicht wesentlich von den Jahresabschlüssen nach dem neuen Gemeindehaushaltsrecht der Länder in Deutschland. Ein IPSAS-Abschluss setzt sich aus den folgenden Bestandteilen zusammen:

- Vermögensrechnung (Statement of financial position),
- Bestandteile • Ergebnisrechnung (Statement of financial performance),
- Finanzrechnung (Cashflow Statement),
- Eigenkapitalveränderungsrechnung (Changes in net assets/Equity),
- Anhang.

Eigenkapitalveränderungs-
rechnung
Ansatz, Ausweis und
Bewertung

Der IPSAS-Jahresabschluss unterscheidet sich – bezogen auf die Bestandteile – also nur durch das zusätzliche Erfordernis einer Eigenkapitalveränderungsrechnung von den kommunalen Jahresabschlüssen in Deutschland. Unterschiede ergeben sich aber bei den Ansatz- und Bewertungsvorschriften sowie bei einzelnen Ausweis- und Erläuterungsvorschriften. Dies resultiert daraus, dass sich die Vorschriften des Gemeindehaushaltsrechts am (hergebrachten) deutschen Handelsrecht orientieren (Betonung des Vorsichtsprinzips, Gläubigerschutz), während die IPSAS im Einklang mit internationalen Rechnungslegungsvorschriften der Privatwirtschaft (IAS/IFRS) eine stärker kapitalmarktorientierte Bilanzierung unterstützen („true and fair view“).

„true and fair view“

Literatur

Kaufmännische Buchführung und Bilanzierung

Buchführung

Bähr, Gottfried/Fischer-Winkelmann, Wolf F./List, Stephan (2006): Buchführung und Jahresabschluss, 9. Auflage, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden.

Bornhofen, Manfred/Bornhofen, Martin C. (2007): Buchführung 1. DATEV-Kontenrahmen 2007. Grundlagen der Buchführung für Industrie und Handelsbetriebe, 19. Auflage, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden.

Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischermann, Barbara (2006): Grundzüge der doppelten Buchhaltung. Mit Aufgaben und Lösungen, 7. Auflage, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden.

Schmolke, Siegfried/Deitermann, Manfred/Rückwart, Wolf-Dieter (2007): Industrielles Rechnungswesen IKR/EURO, 35. Auflage, Winklers Verlag im Westermann Schulbuchverlag GmbH.

Bilanzierung

Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt (1996 ff.): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (2007): Bilanzen, 9. Auflage, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Beck'scher Bilanz-Kommentar (2006): Handelsbilanz/Steuerbilanz, 6. Auflage, Beck Verlag, München.

Federmann, Rudolf (2000): Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Horschitz, Harald/Groß, Walter/Fanck, Bernfried (2004): Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 11. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Sarx, Manfred (1991): Bilanzierungsfragen im Rahmen einer Gründungsbilanz/Eröffnungsbilanz (Teil I), in: DStR, S. 692 ff.

Wirtschaftsprüfer-Handbuch (2006): Band I, 13. Auflage, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Wöhe, Günter (1997): Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Auflage, Verlag Vahlen, München.

Konzernrechnungslegung

Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (2004): Konzernbilanzen/Studienausgabe, 7. Auflage, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Becker, Wolfgang (1989): Konzernrechnungslegung: handelsrechtliche Grundlagen, Wiesbaden.

Busse von Colbe, Walther/Ordelleide, Dieter/Gebhardt, Günther (2006): Konzernabschlüsse, 8. Auflage, Gabler, Wiesbaden.

Gräfer, Horst/Scheld, Guido A. (2003): Grundzüge der Konzernrechnungslegung, 8. Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Kütting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Handbuch der Rechnungslegung Bd. II.

Lück, Wolfgang (1994): Rechnungslegung im Konzern, Stuttgart.

Schildbach, Thomas u. a. (1998): Der Konzernabschluss nach HGB, IAS und US-GAAP, Oldenbourg, München.

Reform des kommunalen Rechnungswesens und Neues Steuerungsmodell

Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen

- Adam, Berit** (2004): Eine vergleichende Analyse der Internationalen Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS) mit ausgewählten Reformkonzepten in Deutschland, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 6/2004, S. 125–132.
- Bauer, Ludwig/Maier, Michael** (2004): Doppischer Haushaltsausgleich für Kommunen – ein kritischer Ländervergleich, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 12/2004, S. 265–272.
- Bayerische Verwaltungsschule (Hrsg.)** (2004): Doppik – Modernes Finanzmanagement für die öffentliche Verwaltung, Fortbildung & Praxis, Band 11, Stuttgart u. a.
- Beyer, Klaus-Peter/Göke, Wolfgang/Suray, Dirk** (2001): Rechnungshof und Wirtschaftsprüfer – Zusammenarbeit stärkt öffentliche Finanzkontrolle und Wirtschaftsprüfung, in: Verwaltung und Management, 7. Jg. (2001) Heft 6, S. 324–332.
- Bickeböller, Helga/Pehlke, Guntram** (2003): Haushaltsausgleich in der Doppik, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 5/2003, S. 97–101.
- Bittig, Gordon/Fudalla, Mark/zur Mühlen, Manfred** (2002): Doppisches kommunales Rechnungswesen: Finanzrechnung und Finanzplan, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 2, S. 29–36, Stuttgart.
- Bolsenkötter, Heinz/Detemple, Peter/Marettek, Christian** (2002): Bewertung des Vermögens in der kommunalen Eröffnungsbilanz, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 7/2002, S. 154–164.
- Ellerich, Marian/Mittag, Jürgen** (2006): Die Abbildung einer Zweckverbandsmitgliedschaft im kommunalen Jahresabschluss, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 2/2006, S. 31–39.

- Fischer, Edmund/Hunold, Claus/Weber, Jürgen** (2002):
Wie erfolgreich ist die Kostenrechnung in Kommunen?,
in: Innovative Verwaltung, Heft 1–2/2002, S. 50–54.
- Frischmuth, Birgit** (2004): Reform des Gemeindehaushalts-
rechts. Zum Beschluss der Innenministerkonferenz, in:
Der Gemeindehaushalt, Heft 5/2004, S. 97–102.
- Fudalla, Mark/Wöste, Christian** (2003): Eröffnungsbilanz
und Haushaltsausgleich: Auswirkungen der Erstbewertung
des kommunalen Vermögens auf die Jahresergebnisse der
Folgejahre, in: Kommunal Direkt, Heft 2/2003, S. 64–65.
- Fudalla, Mark/Schwarting, Gunnar/Wöste, Christian** (2005):
Wirtschaftlichere Haushaltsführung dank Doppik?, in:
Der Gemeindehaushalt, Heft 3/2005, S. 53–56.
- Fudalla, Mark/zur Mühlen, Manfred/Wöste, Christian**
(2007): Doppelte Buchführung in der Kommunalverwaltung.
Basiswissen für das Neue Kommunale Finanzmanagement,
3. Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- Fudalla, Mark/Tölle, Martin/Wöste, Christian/zur Mühlen,
Manfred** (2007): Bilanzierung und Jahresabschluss in der
Kommunalverwaltung. Grundsätze für das Neue Kommunale
Finanzmanagement (NKF), Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- Heß, Sven** (2004): Einführung der Doppik in kleineren und
mittleren Kommunen, in: Innovative Verwaltung,
Heft 9/2004, S. 24–27.
- Innenministerium Baden-Württemberg (Hrsg.)** (2001):
Produkte-Ziele-Kennzahlen: Kommunaler Produktplan
Baden-Württemberg, Staatsanzeiger für Baden-Württemberg
GmbH, Stuttgart.
- Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.)**
(2006): Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-
Westfalen. Handreichung für Kommunen, 2. Auflage,
Düsseldorf.
- Katz, Alfred** (2002): Kommunale Steuerungs- und Controlling-
systeme, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 12/2002, S. 265–269.

KGSt (Hrsg.) (2004): Einführungsstrategien für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen, Bericht 2/2004, Köln.

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG WPG (Hrsg.) (2004): Haushaltskonsolidierung und Doppik (Studie), bearbeitet von Mark Fudalla, Julia Nowacki und Christian Wöste unter Mitwirkung von Gunnar Schwarting, Köln.

Lüder, Klaus (1999): Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. überarbeitete und ergänzte Auflage, Stuttgart.

Lüder, Klaus (2001): Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen: Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Modernisierung des öffentlichen Sektors Bd. 18, Edition Sigma, Berlin.

Maier, Michael (2004): Regelungen und Buchungssystematik des doppelischen Haushaltsausgleichs für Kommunen, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 9/2004, S. 197–202.

Münstermann, Engelbert (2007): Grundstrukturen der Sparkassen im Umbruch?, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 3/2007, S. 49–54.

Nieland, Marius/Meier, Norbert/Dörschell, Andreas (2006): Sparkassen als ansatzpflichtige Vermögensgegenstände in der kommunalen Eröffnungsbilanz?, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 1/2006, S. 6–8.

Raupach, Björn/Stangenberg, Katrin (2006): Doppik in der öffentlichen Verwaltung. Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, Gabler, Wiesbaden.

Schwarting, Gunnar (2004): Haushaltskonsolidierung. Konsolidierung in der Doppik – geht jetzt alles leichter?, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 8/2004, S. 169–174.

Schwarting, Gunnar (1999): Den kommunalen Haushaltsplan richtig lesen und verstehen: Leitfaden für Rat und Verwaltung, Berlin.

Srocke, Isabell (2004): Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS, IDW Verlag, Düsseldorf.

Vogel, Roland (2004): Der steinige Weg zu einem konsolidierten Gesamtabschluss für den „Konzern Stadt“, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 7/2004, S. 151–155.

Vollmer-Zimmermann, Magdalene (2004): Neues Kommunales Finanzmanagement in NRW. Kritische Anmerkungen zum Gesetzentwurf, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 10/2004, S. 224–228.

Wegener, Alexander (2002): Die Gestaltung des kommunalen Wettbewerbs. Strategien in den USA, Großbritannien und Neuseeland, Berlin.

zur Mühlen, Manfred (2004): Die Finanzrechnung in der Rechnungslegung der öffentlichen Hand, WPg Sonderheft 2004, S. 56–61.

Neues Steuerungsmodell

Bals, Hansjürgen (2004): Neues kommunales Finanz- und Produktmanagement. Erfolgreich steuern und budgetieren, Die neue Kommunalverwaltung, Band 10, Jehle, Heidelberg u. a.

Bals, Hansjürgen/Hack, Hans (2000): Die neue Kommunalverwaltung – Verwaltungsreform: Warum und Wie?, Die neue Kommunalverwaltung, Band 1, Heidelberg u. a.

Bauer, Ludwig (2005): Zweckmäßige Kosten- und Leistungsrechnung für öffentliche Verwaltungen im Rahmen eines doppischen Produkthaushaltes, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 2/2005, S. 32–36.

Hille, Dietmar (2003): Grundlagen des kommunalen Beteiligungsmanagements. Kommunale Unternehmen gründen, steuern und überwachen, Die neue Kommunalverwaltung, Band 7, Heidelberg u. a.

Homann, Klaus (2005): Verwaltungscontrolling, Gabler, Wiesbaden.

KGSt (Hrsg.) (1993): Das Neue Steuerungsmodell. Begründung, Konturen, Umsetzung. Bericht Nr. 5/1993, Köln.

Naschold, Frieder/Bogumil, Jörg (2000): Modernisierung des Staates. New Public Management in deutscher und internationaler Perspektive, 2. Auflage, Opladen, Leske + Budrich, Grundwissen Politik, Band 22.

Schedler, Kuno/Proeller, Isabella (2003): New Public Management, 2. Auflage, Haupt-Verlag, Bern.

Schedler, Kuno/Siegel, John Philipp (2005): Strategisches Management in Kommunen, Düsseldorf.

Schmidberger, Jürgen (1994): Controlling für öffentliche Verwaltungen. Funktionen – Aufgabenfelder – Instrumente, hrsg. von Wolfgang Männel, 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden.

Thom, Norbert/Ritz, Adrian (2000): Public Management. Innovative Konzepte zur Führung im öffentlichen Sektor, Gabler, Wiesbaden.

Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (2000): Balanced Scorecard & Controlling. Implementierung – Nutzen für Manager und Controller – Erfahrungen in deutschen Unternehmen, 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden.

Statistik

Präsidium des Deutschen Städtetages (2002): Der Städtetag. Zeitschrift für Kommunale Politik und Praxis, Heft 4/2002, Kohlhammer Verlag, Stuttgart.

Statistisches Bundesamt (2002): Statistisches Jahrbuch 2002. Für die Bundesrepublik Deutschland, Metzler-Poeschel, Stuttgart.

STICHWORTVERZEICHNIS

- A**
- Abschreibung (AfA) 7, 9, 10, 12, 16, 20, 25, 26, 29, 30, 33, 48, 51
 - Anhang 12, 22, 33, 36, 39, 50, 53
 - Anlagenkartei 15
 - Anlagevermögen 10, 12, 15, 16, 20, 25, 40
 - Aufwand 20, 26, 27, 29, 31, 34, 40, 48, 50
 - Ausgaben 9, 17, 22, 26, 30, 31, 45, 46
 - Auszahlungen 4, 5, 7, 8, 9, 10, 25, 26, 51
- B**
- Barwert 16, 18, 21, 27
 - Baugesetzbuch 17
 - Benchmarking 46, 47, 49
 - Beteiligungen 2, 21, 22, 23, 33, 50
 - Bewertungsgrundsätze 4
 - Bewirtschaftung 5, 44, 45
 - Bilanz (Vermögensrechnung) 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 17, 19, 23, 27, 29, 33, 34, 36, 42, 50
 - Bilanzierungshilfe 30
 - Bilanzklarheit 19, 20
 - Bilanzpolitik 38, 39, 42
- D**
- Bruttoausweis 19, 20
 - Budgetierung 3, 44, 45, 46
 - Budgetrecht 46
 - Deckungsfähigkeit 5, 40
 - Doppik (Doppelte Buchführung) 1, 2, 5, 8, 9, 10, 11, 12, 17, 25, 26, 42, 44, 49, 50, 51
 - Drei-Komponenten-System 5, 8
- E**
- Eigenkapital 5, 6, 7, 8, 9, 16, 17, 19, 20, 21, 23, 34, 40, 53
 - Ergebnisrechnung 2, 4, 5, 6, 8, 9, 29, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 42, 50, 53
 - Ergebnisverantwortung 43
 - Eröffnungsbilanz 2, 12, 15, 16, 18, 19, 20
 - Ertrag/Erträge 4, 6, 7, 8, 9, 31, 32, 35, 40, 43, 48
 - Ertragswertverfahren 17, 18, 20, 21, 22
- F**
- Finanzrechnung 4, 5, 6, 7, 8, 12, 14, 33, 34, 36, 53
 - Finanzstatistik 12
 - Fremdkapital 8, 17, 40

G	J
Gemeinwohl 10	Jahresabschluss 2, 5, 8, 11, 15, 16, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 41, 48, 53
Gewinn 7, 10, 50	
Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) 4, 5, 6, 7, 12, 50	Jahresabschlussanalyse 39, 40, 41
H	Jahresergebnis 7, 9, 16, 17, 29
Handelsgesetzbuch (HGB) 4, 12, 16, 23, 31, 36, 53	K
Haushaltsausgleich 7, 9, 10, 16, 19, 25, 26, 35	Kapitaldeckungsverfahren 28
Haushaltsgliederung 4	Kennzahlen 37, 40, 41, 43, 46 47, 48, 49
Haushaltskonsolidierung 51	Konzernabschluss 2, 50, 51
Haushaltsplan 4, 11, 13, 14, 34	Kosten- und Leistungs- rechnung (KLR) 2, 3, 11, 13, 42, 44, 45, 48, 49, 51
Haushaltsüberwachung 8	
Herstellungsaufwand/ Herstellungskosten 12, 16, 20, 25, 28, 29, 33	L
I	Lagebericht 5, 12, 33, 37, 50
Instandhaltung, unterlassene 18, 19, 20, 26, 45	Leistungen 28, 43, 45, 48, 49
Instandhaltungsstau 20	N
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) 12, 13, 15, 22, 27, 28	Nettoausweis 18, 19, 20
Inventar 15	Nutzungsdauer 25, 28
Inventur 15	P
Investitionen 5, 7, 18, 21, 22, 25, 28, 30	Pensionrückstellungen 9, 27 28, 34
Investitionszuwendungen, erhaltene 28	Pflichtzuführung 9
Investitionszuwendungen, geleistete 29	Produkt 4, 5, 33, 43, 44, 45, 46, 48, 49
	Produkthaushalt 44, 49

R

Rechenschaft 34, 35, 38

Rechenschaftsbericht 37

Rechnungsabgrenzungsposten
(RAP) 29, 31, 32Ressourcenverbrauchs-
konzept 1, 3

Rücklagen 17, 21

Rückstellungen 5, 7, 9, 10, 19,
20, 26, 27, 28, 34, 51**S**

Sachwertverfahren 17, 18

Schulden 5, 10, 15, 16, 22,
27, 33, 34, 36, 37, 38, 40
42**T**

Tilgung 9, 10, 25, 26

U

Umlageverfahren 28

Unternehmensbewertung
20, 22**V**Verbindlichkeiten 5, 15, 16,
26, 27, 34, 50

Vergleichswertverfahren 17, 18

Verlust 7, 10, 21, 22, 38

Vermögensgegenstand/
Vermögensgegenstände
5, 12, 15, 16, 28, 29, 33Vermögenshaushalt 7, 9, 25,
26**W**

Wertermittlungsverordnung 17

Wirtschaftlichkeit 8, 10, 35,
45, 46, 47, 48**Z**

Zahlungsfähigkeit 17

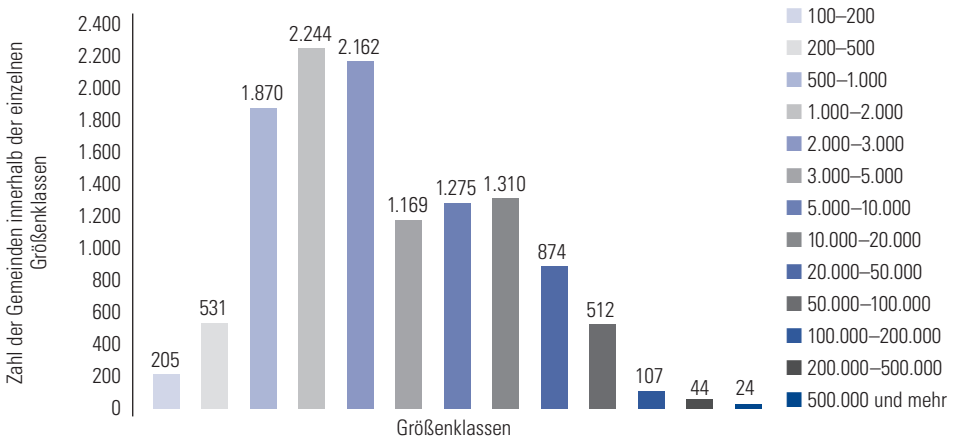
Zweckbindung 29

Zweckverbände 22, 23, 24

Anhang 1: Statistische Daten zu Kommunen

Gemeinden und Bevölkerung

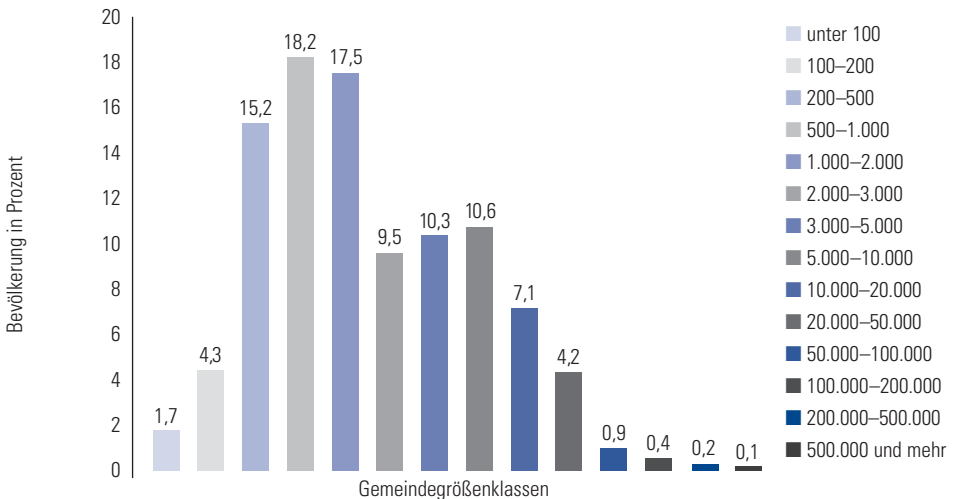
Gemeinden und Bevölkerung am 31. 12. 2005 nach Gemeindegrößenklassen



Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2007): Statistisches Jahrbuch 2007 für die Bundesrepublik Deutschland, S. 40

Abbildung 3: Anzahl der Gemeinden nach Gemeindegrößenklassen

Gemeinden und Bevölkerung am 31. 12. 2005 nach Gemeindegrößenklassen



Quelle: a. a. O., S. 40

Abbildung 4: Bevölkerung nach Gemeindegrößenklassen

Schuldenentwicklung

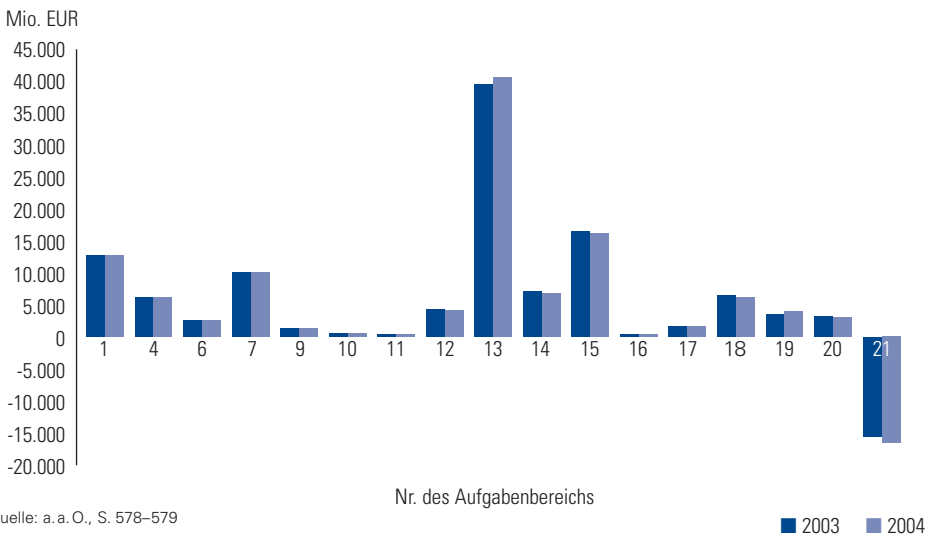
	Gemeinden/ Gemeindeverbände	Länder	Bund
1993	77.003	219.135	350.379
1994	80.642	235.542	364.289
1995	83.743	257.336	385.684
1996	85.396	279.864	426.025
1997	85.598	299.744	459.686
1998	84.826	314.765	487.991
1999	83.936	322.672	708.314
2000	82.991	333.187	715.627
2001	82.669	357.684	679.290
2002	82.662	348.773	719.397
2003	84.069	414.952	760.453
2004	84.257	442.922	802.994
2005	83.804	468.214	872.653
2006	81.877	479.489	902.054

Quelle: a. a. O., S. 589

Tabelle 2: Entwicklung der öffentlichen Schulden in Mio. Euro

Ausgaben der Gemeinden

Ausgaben der Gemeinden/Gemeindeverbände 2003/2004 nach Aufgabenbereichen



Quelle: a. a. O., S. 578–579

Abbildung 5: Ausgaben nach Gemeinden/Gemeindeverbänden (s. Tabelle 2)

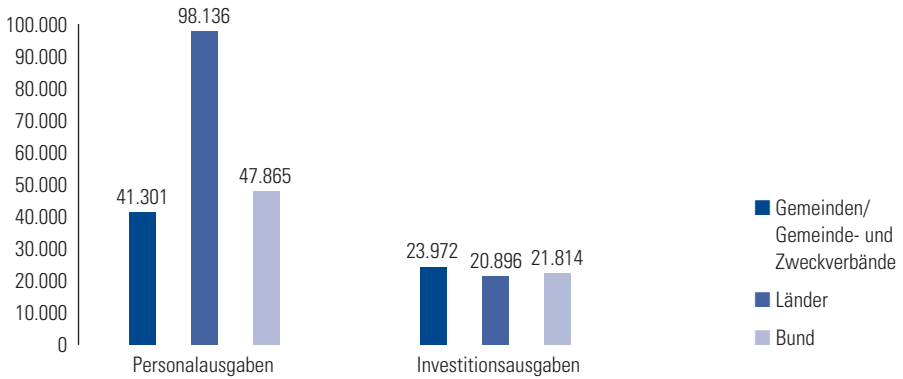
Nr.	Aufgabenbereich	Gemeinden/ Gemeindeverbände	
		2003	2004
1	Politische Führung und zentrale Verwaltung	12.608	12.709
4	Öffentliche Sicherheit und Ordnung	6.158	6.226
6	Finanzverwaltung (einschließlich Verwaltung der wirtschaftlichen Unternehmen)	2.512	2.584
7	Allgemeinbildende und berufliche Schulen	10.012	9.912
9	Förderung von Schülern, Studenten und dgl.	1.299	1.324
10	Sonstiges Bildungswesen	473	462
11	Wissenschaft, Forschung, Entwicklung außerhalb der Hochschulen	235	238
12	Kultur, kirchliche Angelegenheiten	4.303	4.236
13	Soziale Sicherung, soziale Kriegsfolgeaufgaben, Wiedergutmachung	39.834	41.113
14	Gesundheit, Umwelt, Sport und Erholung	7.213	6.950
15	Wohnungswesen, Städtebau, Raumordnung und kommunale Gemeinschaftsdienste	16.787	16.507
16	Ernährung, Landwirtschaft und Forsten	180	173
17	Energie- und Wasserwirtschaft, Gewerbe, Dienstleistungen	1.645	1.637
18	Verkehrs- und Nachrichtenwesen	6.649	6.367
19	Wirtschaftsunternehmen	3.693	3.709
20	Allgemeines Grund- und Kapitalvermögen, Sondervermögen	3.248	3.110
21	Allgemeine Finanzwirtschaft	-15.801	-16.840
Insgesamt		103.051	102.421

Quelle: a. a. O., S. 664–665

Tabelle 3: Ausgaben der Gemeinden/Gemeindezweckverbände (s. Abbildung 5)

Ausgaben der öffentlichen Hand 2004

Mio. EUR



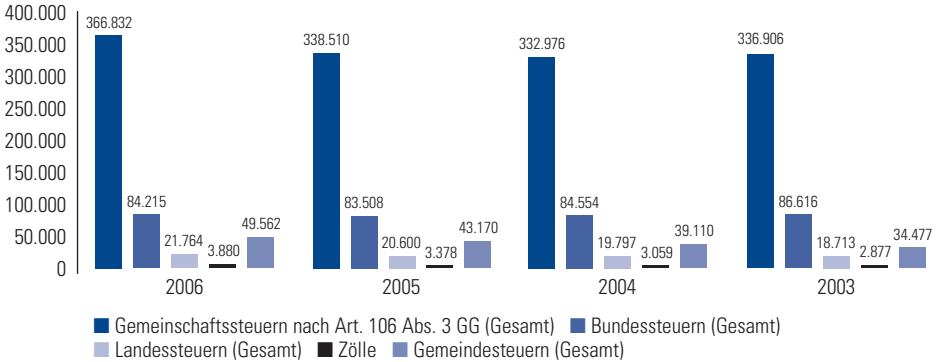
Quelle: a. a. O., S. 580–584

Abbildung 6: Personal- und Investitionsausgaben der öffentlichen Hand

Steuereinnahmen 2003–2006

Kassenmäßige Steuereinnahmen 2003–2006 – Aufkommen vor Verteilung

Mio. EUR

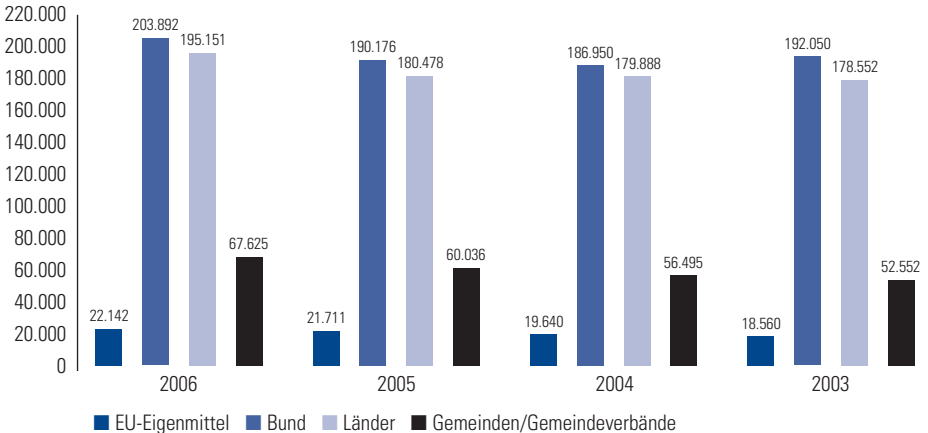


Quelle: a. a. O., S. 574–575

Abbildung 7: Entwicklung der Steuereinnahmen vor Verteilung

Kassenmäßige Steuereinnahmen 2003–2006 – Aufkommen nach Verteilung

Mio. EUR

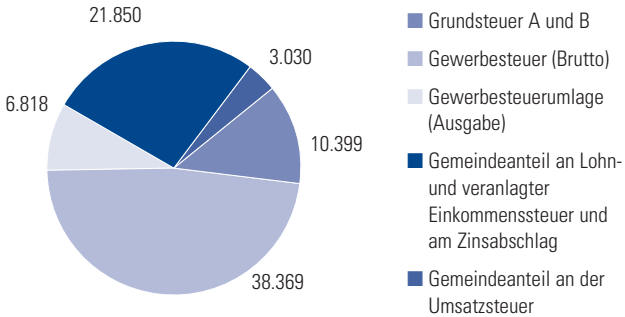


Quelle: a. a. O., S. 574–575

Abbildung 8: Entwicklung der Steuereinnahmen nach Verteilung

Steuereinnahmen der Gemeinden/Gemeindeverbände nach Verteilung 2006

Mio. EUR

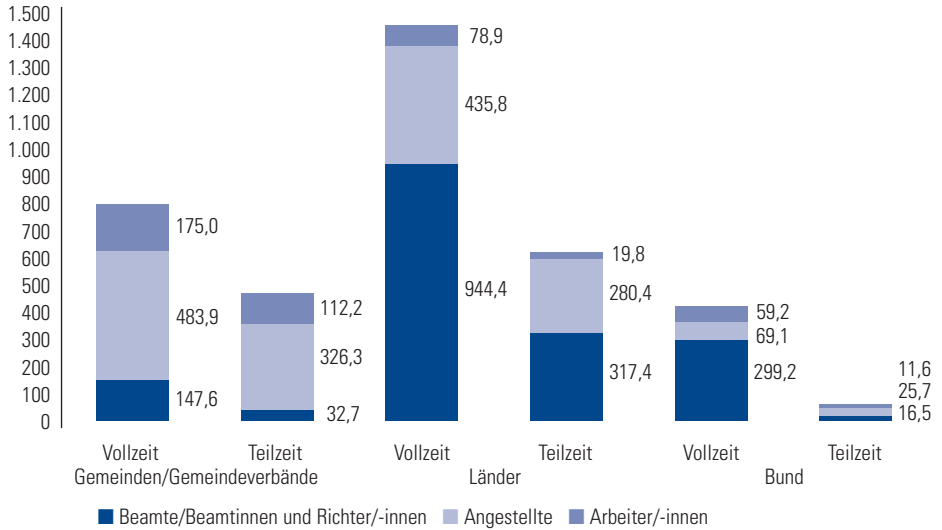


Quelle: a. a. O., S. 574–575

Abbildung 9: Gemeinden/Gemeindeverbände – Steuereinnahmen nach Verteilung

Beschäftigte des öffentlichen Dienstes

Beschäftigte des öffentlichen Dienstes am 30.06.2005 in 1.000



Quelle: a. a. O., S. 684

Abbildung 10: Beschäftigte des öffentlichen Dienstes

Kommunalfinanzen 2003–2005

Einnahmen ¹	2003	2004	2005*	2004	2005*
	Mrd. EUR			+/-	%
	141,35	145,85	147,75	+3,2	+1,3
darunter:					
Steuern	46,76	51,10	50,90	9,3	-0,4
darunter:					
Gewerbesteuer-einnahmen	15,15	20,40	20,25	35,0	-1,0
Einkommensteueranteil	19,82	18,55	18,30	-6,4	-1,3
Umsatzsteueranteil	2,59	2,61	2,65	0,8	1,5
Gebühren	16,22	16,14	15,94	-5,0	-1,2
Laufende Zuweisungen von Land/Bund	37,96	38,91	42,60	2,5	-9,5
Investitionszuweisungen von Land/Bund	7,99	8,12	8,20	1,6	1,0
Veräußerungserlöse	32,42	31,58	30,11	-2,6	-4,7

Ausgaben ²	2003	2004	2005*	2004	2005*
	Mrd. EUR			+/-	%
	149,81	149,95	154,75	+0,1	+3,2
darunter:					
Personal	40,47	39,90	39,95	-1,4	0,1
Sachaufwand	29,13	29,35	29,65	0,8	1,0
Soziale Leistungen	30,43	32,25	37,00	6,0	14,7
Zinsen	5,10	4,80	4,80	-5,9	0,0
Sachinvestitionen	21,41	20,10	19,95	-6,1	-0,7
davon:					
Baumaßnahmen	16,84	15,67	15,61	-6,9	-0,4
Erwerb von Sachvermögen	4,57	4,43	4,34	-3,1	-2,0
Sonstige Ausgaben	23,27	23,55	23,40	1,2	-0,6

Finanzierungssaldo	2003	2004	2005*	2004	2005*
	Mrd. EUR			+/-	%
	-8,46	-4,10	-7,00	-51,5	+70,7
nachrichtlich:					
Einnahmen des Verwaltungshaushalts	122,46	127,15	129,35	3,8	1,7
Ausgaben des Verwaltungshaushalts	123,55	125,15	130,25	1,3	4,1

Quelle: Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände: Kommunalfinanzen 2003 bis 2005 – Prognose der kommunalen Spitzenverbände, Berlin am 09.02.2005, AktZ. 20.02.26

- 1) für 2004 und 2005 Schätzung auf Basis einer gemeinsamen Umfrage der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände
 2) ohne besondere Finanzierungsvorgänge (insbesondere Schuldenaufnahmen und -tilgungen, Rücklagenentnahmen und -zuführungen, Deckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren), ohne kommunale Krankenhäuser
 *) ohne Erstattungen/Ausgaben des Bundes für Option

Tabelle 4: Kommunalfinanzen 2003–2005

Anhang 2: Kleines Lexikon der Rechnungslegung

Hinweis

Im Glossar an anderer Stelle erläuterte Begriffe, auf die eine Erklärung Bezug nimmt, sind durch „>“ gekennzeichnet.

Stichworte

Abschreibung, auch: AfA (Absetzung für Abnutzung)

Unter der Abschreibung versteht man den Betrag bzw. die Methode zur Ermittlung des Betrags, der bei Gegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens die im Laufe der >Nutzungsdauer durch Nutzung eingetretenen Wertminderungen an den einzelnen Vermögensgegenständen erfassen soll und der dementsprechend periodengerecht in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) als Aufwand (bzw. in der Kostenrechnung als Kosten) angesetzt wird.

Anlagevermögen

Das Anlagevermögen umfasst alle Gegenstände, die dazu bestimmt sind, von der Kommune dauerhaft genutzt zu werden. Anlagevermögen beinhaltet immaterielle Vermögensgegenstände (z. B. Konzessionen), Sachanlagen (z. B. Grundstücke und Gebäude) sowie Finanzanlagen (z. B. Beteiligungen).

Aufgabenkritik

Kritische Erhebung und Analyse aller in einer Organisationseinheit erledigten Aufgaben hinsichtlich Notwendigkeit, Zeitaufwand und Prozessqualität (Schnittstellen, Kreisläufe, Kompetenzen); Instrument des strategischen Controllings.

Aufwand

In Geld ausgedrückter, aber nicht unbedingt zahlungswirksamer Werteverzehr einer Organisationseinheit in einem Zeitabschnitt, der in der >Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) den Erträgen gegenübergestellt wird; Ausgaben für empfangene Güter und Dienstleistungen im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit.

Ausgabe

Zugang von Gütern oder Dienstleistungen. Soweit der Zugang nicht gleichzeitig mit einem Zahlungsmittelabfluss verbunden ist, entstehen Verbindlichkeiten, sodass sie mit einem Schuldrechtsverhältnis verknüpft sind.

Auszahlung

Abfluss von flüssigen Mitteln (Verminderung des Bargeldbestands und Belastungen der Girokonten).

Benchmarking

Instrument der Wettbewerbsanalyse; Benchmarking bzw. interkommunale Leistungsvergleiche sind der kontinuierliche Vergleich von Produkten, Dienstleistungen sowie Prozessen und Methoden mit (mehreren) Unternehmen, um die Leistungslücke zum sog. Klassenbesten (Unternehmen, die Produkte, Prozesse, Methoden usw. hervorragend beherrschen) systematisch zu schließen. Grundidee ist es, festzustellen, welche Unterschiede bestehen, warum diese Unterschiede bestehen und welche Verbesserungsmöglichkeiten bestehen, um die sogenannte Leistungslücke zu schließen (Orientierung an best practice). Der Interkommunale Leistungsvergleich dient im öffentlichen Bereich als Wettbewerbssurrogat.

Betriebsergebnis

Gegenüberstellung derjenigen >Kosten und >Leistungen, die unmittelbar mit dem Betrieb, der Leistungserstellung einer Organisationseinheit in Verbindung stehen bzw. hiervon verursacht werden.

Bilanz

Eine Bilanz ist eine auf einen bestimmten Stichtag bezogene Gegenüberstellung von Vermögen und Kapital einer Organisationseinheit. Traditionell wird die Bilanz in einer zweispaltigen Tabelle (Kontenform) dargestellt. In der linken Spalte („Aktiva“) der Tabelle werden die Vermögensgegenstände und in der rechten Spalte („Passiva“) das >Eigen- und >Fremdkapital des Unternehmens aufgeführt. Die Bilanz ist immer ausgeglichen. Im >Drei-Komponenten-System entspricht die >Vermögensrechnung der Bilanz.

Budget

Unter einem Budget ist ein für eine Organisationseinheit oder Produkt vorgegebener finanzieller Rahmen zu verstehen, der für die Realisation vereinbarter oder vorgegebener Ziele, >Produkte, >Leistungen eigenverantwortlich bewirtschaftet werden kann.

Budgetierung

Die Budgetierung ist ein System der dezentralen Verantwortung einer Organisationseinheit für ihren Finanzrahmen bei festgelegtem Leistungsumfang mit bedarfsgerechtem, in zeitlicher und sachlicher Hinsicht selbstbestimmtem Mitteleinsatz bei grundsätzlichem Ausschluss der Überschreitung des Finanzrahmens (Budgetierung im materiellen Sinne). Bereitstellung von Finanzmitteln in Form von vorab verhandelten >Budgets zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung „vor Ort“.

Cashflow/Cashflow-Rechnung

Ermittlung des „Kassenzu- oder -abflusses“: >Erträge minus >Aufwendungen, korrigiert um nicht zahlungswirksame Positionen (z. B. >AfA, Veränderung von Vorräten, Forderungen, Verbindlichkeiten >Rückstellungen) ergänzt um zahlungswirksame Vorgänge, die nicht >Aufwand oder >Ertrag sind (z. B. Kredittilgungen, Kreditaufnahme, Ausschüttungen, Kapitalerhöhungen); Kennziffer zur Beurteilung der finanziellen Situation eines Unternehmens (z. B. vor Investitionsentscheidungen); >Liquiditätsrechnung.

Deckungsbeitrag/Deckungsbeitragsrechnung

Spezielle Art der Produkterfolgsrechnung; stufenweise Ermittlung der Deckung der >Kosten durch die >Erlöse eines >Produkts mithilfe der >Kosten- und Leistungsrechnung.

Dezentrale Ressourcenverantwortung

Weiterführung der >Budgetierung; während diese nur Verantwortung für die Ressource Finanzen dezentralisiert, erfolgt dies bei der dezentralen Ressourcenverantwortung hinsichtlich sämtlicher Ressourcen (Personal, Finanz- und Sachmittel etc.). Den dezentralen Einheiten wird die Verantwortung für die Leistungserstellung in jeglicher Hinsicht übertragen.

Doppelte Buchführung (Doppik)

Doppik ist die planmäßige und lückenlose Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle einer Organisationseinheit mit dem Ziel, jederzeit einen Überblick über die Vermögenslage und den Stand der Schulden zu ermöglichen.

Doppik ist das heute fast ausschließlich verwendete System der Buchführung von kaufmännischen Unternehmungen mit den Grundsätzen:

- a) Jede durch einen Geschäftsvorfall ausgelöste und aufgrund eines Belegs vorgenommene Buchung berührt mindestens zwei Konten, die im Buchungssatz benannt werden.
- b) Die Ermittlung des Periodenerfolgs geschieht zweimal:
(1) durch die >Bilanz und (2) durch die >Gewinn- und Verlustrechnung (GuV).

effektiv/Effektivität

wirksam, wirkungsvoll („Tun wir die richtigen Dinge?“);
>Kennzahl/Maß für die Zielerreichung.

effizient/Effizienz

wirtschaftlich lohnend, leistungsfähig („Tun wir die Dinge richtig?“); >Kennzahl/Maß für die >Wirtschaftlichkeit.

Eigenkapital

Das Eigenkapital ist die Differenz zwischen dem >Vermögen (Aktiva) und den >Schulden (>Rückstellungen und >Verbindlichkeiten). >Jahresüberschüsse erhöhen und >Jahresfehlbeträge mindern das Eigenkapital.

Einnahme

Abgang von Gütern und Dienstleistungen; soweit dieser nicht gleichzeitig mit einem Zahlungsmittelzufluss verbunden ist, entsteht statt dessen eine Forderung.

Einzahlung

Zugang von flüssigen Mitteln (Erhöhung des Bargeldbestands und Gutschriften auf Girokonten).

Einzelkosten

>Kosten, die sich einem >Kostenträger oder einer >Kostenstelle direkt zuordnen lassen.

Erfolg

>Ertrag minus >Aufwendung.

Ergebnisrechnung

Ein Bestandteil des Drei-Komponenten-Systems; in der zeitraumbezogenen Ergebnisrechnung werden wie in der >Gewinn- und Verlustrechnung >Erträge und >Aufwendungen einer Kommunalverwaltung für eine Rechnungsperiode

gegenübergestellt. Der Saldo ergibt den >Jahresüberschuss oder >Jahresfehlbetrag. Ein Jahresüberschuss erhöht und ein Jahresfehlbetrag senkt das Eigenkapital.

Erlös

Auf besonderen Ertragskonten in Geld ausgewiesener Gegenwert aus Verkauf, Vermietung und Verpachtung von Produkten, Waren und Dienstleistungen.

Eröffnungsbilanz

Die erstmalige Aufstellung einer >Bilanz wird Eröffnungsbilanz oder auch Gründungsbilanz genannt. Für Kommunen bildet die Eröffnungsbilanz den Ausgangspunkt für ein kaufmännisches Haushalts- und Rechnungssystem. Danach bildet die >Schlussbilanz der jeweiligen Rechnungsperioden gleichzeitig die Eröffnungsbilanz/Anfangsbilanz des Folgejahres.

Ertrag

In Geld ausgedrückter, aber nicht unbedingt zahlungswirksamer Wertezuwachs in einem Zeitabschnitt.

Finanzrechnung

Ein Bestandteil des Drei-Komponenten-Systems; neben der >Ergebnisrechnung das zweite zeitraumbezogene Rechenwerk des >Jahresabschlusses. Die Finanzrechnung dient dem Nachweis der empfangenen >Einzahlungen und geleisteten >Auszahlungen sowie der Bestandsveränderung an liquiden Mitteln eines Jahres bzw. einer Rechnungsperiode.

fixe Kosten

Beschäftigungsunabhängige Kosten der Betriebsbereitschaft; verändern sich nicht mit der Ausbringung; >Gemeinkosten sind überwiegend fix.

Fremdkapital

Das Fremdkapital steht auf der Passivseite der >Bilanz und bezeichnet die ausgewiesenen >Schulden der Unternehmung/Verwaltung. Dies sind Verbindlichkeiten und >Rückstellungen mit Verbindlichkeitencharakter gegenüber Dritten, die rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht sind.

Gemeinkosten

Alle nicht direkt zurechenbaren >Kosten. Sie werden mithilfe von Schlüsselungen durch Zuschläge auf die >Kostenstellen und >Kostenträger verrechnet.

Gewinn

>Ertrag minus >Aufwand größer Null.

Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)

Meist staffelförmige Gegenüberstellung der >Erträge und >Aufwendungen einer Organisationseinheit in einer Periode (meist Kalenderjahr); ausgehend von den Umsatzerlösen wird das Jahresergebnis als >Gewinn oder >Verlust ermittelt.

Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung in Kommunen (GoB-K)

Die GoB-K beinhalten die folgenden Grundsätze:

- Vollständigkeit,
- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Verständlichkeit,
- Öffentlichkeit,
- Aktualität,
- Relevanz,
- Stetigkeit,
- Nachweis der Rechts- und Ordnungsmäßigkeit,
- Dokumentation der intergenerativen Gerechtigkeit.

Handelsgesetzbuch (HGB)

Das HGB vom 10.5.1897 mit späteren Änderungen regelt einen wesentlichen Teil des vom allgemeinen bürgerlichen Recht abweichenden Sonderrechts des Handels.

Höchstwertprinzip

Bewertungsgrundsatz für Verbindlichkeiten; das Höchstwertprinzip besagt, dass der Wertansatz für Verbindlichkeiten nach oben korrigiert werden muss, wenn sich der Rückzahlungsbetrag entsprechend ändert (z. B. Aufwertung einer

Auslandswährung). Korrespondierend zum Höchstwertprinzip gilt für die Bewertung des >Vermögens/Aktiva das >Niederstwertprinzip.

Industriekontenrahmen (IKR)

Der Bundesverband der Deutschen Industrie hat zuletzt in 1986 einen neuen Kontenrahmen veröffentlicht, dessen Gliederung nach den Gliederungsschemata des >Handelsgesetzbuchs (HGB) für große Kapitalgesellschaften (insbesondere §§ 266, 275 HGB) orientiert ist. Da in diesem Kontenrahmen nur wenige Kontengruppen von den Belangen der Industrie spezifisch geprägt sind, ist der IKR mit verhältnismäßig geringen Anpassungen auch für andere Wirtschaftszweige geeignet.

input-orientiert

Ausrichtung von Planungs-, Steuerungs- und Kontrollmechanismen an den zur Verfügung gestellten Mitteln (>Ressourcen).

Interne Leistungsverrechnung (ILV)

Verrechnung von >Leistungen, die in der eigenen Organisationseinheit zwischen >Kostenstellen oder >Kostenträgern erbracht und genutzt werden untereinander mithilfe von Stundensätzen oder Verrechnungspreisen.

Inventar

Bestandsverzeichnis aller Vermögensgegenstände und >Schulden. Das Inventar wird mithilfe der >Inventur ermittelt. Das Inventar ist Grundlage für die Erstellung der >Eröffnungsbilanz.

Inventur

Die Inventur ist die Bestandsaufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände und der >Schulden, die der Verwaltung dienen. Die Erfassung erfolgt – soweit möglich – durch eine körperliche Bestandsaufnahme. Ziel der Inventur ist das Anfertigen eines >Inventars.

Istkosten

Die Istkosten sind die tatsächlich (in der Vergangenheit) entstandenen >Kosten.

Jahresabschluss

Der Jahresabschluss ist die jährliche Zusammenfassung des externen Rechnungswesens und dokumentiert das Ergebnis der Verwaltungstätigkeit bzw. der Ausführung des Haushaltsplans. Hauptbestandteile des Jahresabschlusses sind >Vermögensrechnung, >Ergebnisrechnung und >Finanzrechnung. Der Jahresabschluss hat im Wesentlichen folgende Funktionen: Kontrolle, Information und Rechenschaftsregelung, Dokumentation und Erfolgsermittlung.

Jahresfehlbetrag

Falls in der >Ergebnisrechnung die >Aufwendungen höher sind als die >Erträge, ergibt sich ein >Verlust, der als Jahresfehlbetrag bezeichnet wird; ein Jahresfehlbetrag mindert das >Eigenkapital.

Jahresüberschuss

Wenn in der >Ergebnisrechnung die >Erträge höher als die >Aufwendungen sind, ergibt sich ein >Gewinn, der einen Jahresüberschuss darstellt; Jahresüberschüsse erhöhen das Eigenkapital.

kalkulatorische Kosten

>Kosten, denen kein >Aufwand gegenübersteht, z.B. kalkulatorische Mieten, Zinsen und Abschreibungen; werden unabhängig von den tatsächlichen >Aufwendungen für Zwecke der >Kosten- und Leistungsrechnung und Kalkulation ermittelt, um z.B. beim unentgeltlichen Nutzen von Räumen, Krediten und Anlagegütern die damit verbundene Kostenwirkung zu fingieren.

Kameralistik (einfache)

>Input-orientiertes Rechenwerk, das zwar viel über die Verwendung von >Ressourcen aussagt, allerdings wenig über die damit erzielten Ergebnisse. Es ist eher auf Finanz- als auf Sachziele ausgerichtet. Merkmale der Kameralistik sind:

- Einfache Einnahme-/Überschussrechnung,
- Zufluss-/Abflussprinzip,
- keine Angaben möglich bezüglich Kosten pro Leistungseinheit.

Kameralistik (erweiterte)

Bei der erweiterten Kameralistik werden die Daten des Buchungsstoffs im Sinne einer kaufmännischen Erfolgssplaltung in neutrale und betriebliche >Aufwendungen und >Erträge sowie unter Einbeziehung kalkulatorischer Zusatzkosten im Rahmen einer >Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) erweitert. Hieraus ergeben sich zusätzliche Informationen für die Analyse der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns.

Kapitalflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung ist eine verfeinerte finanzwirtschaftliche Bewegungsbilanz, die im Gegensatz zur Bewegungsbilanz nicht nur aus der Anfangs- und >Schlussbilanz eines Geschäftsjahres (oder einer kürzeren Periode) abgeleitet wird; vielmehr sollen unter zusätzlicher Verwendung der Aufwands- und Ertragspositionen die Investitions- und Finanzierungsströme sowie ihre Auswirkungen auf die Liquidität dargestellt werden.

Kaufmännische Buchführung

Auf der >Doppik beruhendes Rechenwerk, das dem Kapitalgeber in Form von >Bilanz und >Gewinn- und Verlustrechnung (Externes Rechnungswesen) eine wahrheitsgetreue Auskunft über die finanzielle (Vermögens- und Ergebnis-) Situation und Entwicklung einer Organisationseinheit geben soll. Gleichzeitig bedient es in der Regel die >Kosten- und Leistungsrechnung (Internes Rechnungswesen) zur Steuerung und Kontrolle der Leistungsprozesse durch die Verantwortlichen.

Kennzahlen

Relationen/Indizierungen und andere mit Formeln ausgedrückte quantitative Zusammenhänge/Sachverhalte, die in konzentrierter Form Tendenzen und Planerreichung aufzeigen sowie Periodenvergleiche und Abweichungsanalysen auch zwischen Organisationseinheiten ermöglichen; >Benchmarking; in einem Kennzahlen-System sind diese Werte organisch und der spezifischen Fragestellung entsprechend zusammengestellt und aufgebaut. Ein Kennzahlensystem kombiniert also zwei oder mehrere Kennzahlen, die in einem sachlichen Zusammenhang stehen, miteinander.

Kontenrahmen

Organisationspläne für die >Buchführung der Betriebe/Organisationseinheiten einer bestimmten Branche. Sie sollen Ordnung und Übersicht in die Vielzahl der Konten bringen. Sie sind Modelle für den jeweiligen Wirtschaftszweig. Ihr Zweck besteht in der einheitlichen Ausrichtung der Buchführungsorganisation. Durch sie wird die gleichmäßige Buchung der Geschäftsvorfälle in den verschiedenen Betrieben/Organisationseinheiten gewährleistet.

Kontierungsrichtlinien/Kontierungshandbuch

Verbindliche Vereinbarung, welche Geschäftsvorfälle/Belegarten wie zu buchen sind; Erläuterung anhand von Beispielen, permanente Überarbeitung aufgrund von Praxis-Erfahrungen.

Kontraktmanagement

Führung und Zusammenarbeit verschiedener Organisationseinheiten – auch unterschiedlicher Hierarchiestufen – über Zielvereinbarungen auf Basis verhandelter (Vertrags-) Bedingungen mit sachlicher und zeitlicher Bindung; Basis für verbindliche >Budgets.

Kosten

In Geld bewerteter Verbrauch an Gütern/Dienstleistungen zur betrieblichen Leistungserstellung innerhalb einer Periode.

Kostenarten

Beschreibung des bei der betrieblichen Leistungserstellung entstehenden Werteverzehrs in bestimmten Kategorien; gegliedert nach der Art der verbrauchten Produktionsfaktoren in Personalkosten, Sachkosten (Material, Fremdleistungen) und >kalkulatorische Kosten.

Kostenartenrechnung

Erste Stufe der >Kosten- und Leistungsrechnung („Welche Kosten sind angefallen?“). Gibt Auskunft über die betragsmäßige Entwicklung einzelner >Kostenarten in der Abrechnungsperiode, über die Kostenstruktur der Organisationseinheit und damit über den Wert der in einem bestimmten Zeitraum verbrauchten unterschiedlichen Arten von Produktionsfaktoren.

Kostenstelle

Ort, an dem >Kosten entstehen mit zugehörigen (Führungs-) Verantwortlichkeiten.

Um wirksame Wirtschaftlichkeitskontrollen durchführen zu können, sollte eine Identität von Kostenstelle und Verantwortungsbereich angestrebt werden.

Kostenstellen sind nach funktionalen, organisatorischen oder räumlichen Aspekten abgegrenzte Leistungs- bzw. Verantwortungsbereiche, denen die von ihnen verursachten >Kosten (-arten) zugerechnet/zugewiesen werden (z. B. Fachbereiche, Abteilungen).

Kostenstellenrechnung

Zweite Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung („Wo sind die Kosten angefallen?“). Hat die Aufgabe, die anfallenden >Kostenarten verursachungsgerecht auf die >Kostenstellen zuzuordnen, um so deren Kostenverbrauch zu überwachen.

Kostenträger

In der Regel an der Struktur der >Produkte orientierte >Kostenzurechnungsobjekte, die zuordnen und verdeutlichen, wofür >Kosten entstanden sind.

Kostenträgerrechnung

Dritte Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung („Wofür sind die Kosten angefallen?“). Hat die Aufgabe, die anfallenden >Kostenarten verursachungsgerecht auf die >Kostenträger zuzuordnen, um so deren Kostendeckung zu überwachen, u. a. mit dem Ziel der Ermittlung von Stückkosten und Verrechnungspreisen.

Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)

Teilgebiet des >kaufmännischen Rechnungswesens („internes“ Rechnungswesen), in dem >Kosten und >Leistungen erfasst, gespeichert, den verschiedensten Bezugsgrößen zugeordnet und für spezielle Zwecke ausgewertet werden.

Die KLR gliedert sich in die >Kostenarten- (Welche?), die >Kostenstellen- (Wo?) und die >Kostenträger- (Wofür?) -rechnung.

Lean Management

„Schlanke Verwaltung“; Abbau von Hierarchie-Ebenen, Delegation von Verantwortung und Kompetenz, >prozessorientierte Organisation, Teamarbeit.

Leistung

Leistungen (i. S. d. >KLR) sind in Geld bewertete, im Produktionsprozess entstandene Güter und Dienstleistungen (>Produkte, >Erlös).

Liquidität

Liquidität ist die Fähigkeit und Bereitschaft einer Organisationseinheit, seinen bestehenden Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen.

Liquiditätsrechnung

>Cashflow-Rechnung

Niederstwertprinzip

Bewertungsgrundsatz für Vermögensgegenstände; das Niederstwertprinzip besagt allgemein, dass Vermögen – sofern mehrere Bilanzwerte möglich sind – mit dem niedrigsten Wert in der >Bilanz angesetzt werden muss. Korrespondierend zum Niederstwertprinzip gilt für die Bewertung von Verbindlichkeiten das >Höchstwertprinzip.

Nutzungsdauer

Unter der Nutzungsdauer wird im Allgemeinen die betriebsübliche Nutzungsdauer eines Anlageguts verstanden; zu unterscheiden sind die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (von einer Lieferfirma angegebene, erfahrungsgemäß mindestens erreichbare Dauer der Einsatzfähigkeit), die wirtschaftliche Nutzungsdauer und die technische Nutzungsdauer.

Normalkosten

Normalkosten sind Kosten, die sich aus der Durchschnittsbildung (Normalisierung) der >Ist-Kosten vergangener Perioden ergeben.

Outcome

Leistungsergebnis im Sinne eines betriebswirtschaftlichen oder auch (gesellschafts-) politischen Nutzens, den ein >Produkt, eine >Leistung erzielt („Welche Wirkung erzielt das Produkt?“).

Output

Der Output ist das außerhalb der jeweiligen Organisationseinheit erkennbare und nachgefragte Ergebnis der Produkt-erstellung dieser Organisationseinheiten (externe und interne Produkte der Kommunalverwaltung).

output-orientiert

Ausrichtung von Planungs-, Steuerungs- und Kontrollmechanismen an Leistungsausbringungsmenge und -wert bei Erstellung eines >Produkts oder einer >Leistung mit den zur Verfügung gestellten Mitteln >Ressourcen.

output-orientierte Haushaltsdarstellung

Nach >Produkten bzw. Programmen gegliederte Darstellung des Haushaltsplans und der Haushaltsrechnung, ergänzt um leistungsorientierte >Kennzahlen; beinhaltet auch die Formulierung der mit einem >Produkt/Programm verfolgten (politischen) Zielsetzung.

periodengerecht

Zuordnung von >Aufwendungen und >Erträgen zum Zeitraum ihrer Entstehung bzw. wirtschaftlichen Zugehörigkeit in der tatsächlichen oder erwarteten Höhe, unabhängig vom Zeitpunkt des tatsächlichen Geldflusses; entscheidender Unterschied von kameralem, zahlungsorientiertem und betriebswirtschaftlichem, ergebnisorientiertem Rechnungswesen-Ansatz; antizipiert z. B. in Form von >Rückstellungen die zukünftigen kostenmäßigen Auswirkungen heutiger Entscheidungen, eventuell abgezinst auf den Barwert (z. B. Pensionsrückstellungen), wenn größere Zeiträume betroffen sind.

Produkt

Ein kommunales Produkt ist eine Leistung oder eine Gruppe von >Leistungen, die von Stellen außerhalb der Produkterbringung (innerhalb und außerhalb der Verwaltung) nachgefragt wird und für die normalerweise ein Preis zu zahlen wäre. Es gibt externe und interne Produkte. Insgesamt spiegeln die Produkte einer Kommune deren Leistungs- oder Sachziele wider.

Produktivität

Produktivität ist das Verhältnis von mengenmäßigem >Ertrag (gemessen in Stück, kg, usw.) und mengenmäßigem Einsatz von Produktionsfaktoren (gemessen in Arbeitsstunden, usw.)

Prozess

Ablauforganisatorische Linie vom Input zum >Output; alle Beiträge/Aktionen zur Erstellung eines >Produkts, einer >Leistung.

Prozesskostenrechnung

Erfassung der >Kosten entlang des Prozesses der Leistungserstellung.

Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

Rechnungsabgrenzungsposten dienen der zutreffenden Ermittlung des Periodengewinns, indem >Aufwendungen und >Erträge dem Wirtschaftsjahr zugeordnet werden, in dem sie – wirtschaftlich betrachtet – entstanden sind. RAP auf der Aktivseite der >Bilanz weisen >Ausgaben vor dem Abschlussstichtag aus, die >Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. RAP auf der Passivseite sind >Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, die >Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Typische Geschäftsvorfälle, die zur Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten führen, sind Vorauszahlungen für Miete, Pacht und Versicherungen.

Ressourcen

Zur Verfügung gestellte Geld-, Sach- oder Personalmittel für die Erfüllung einer Aufgabe/Erstellung eines >Produkts, einer >Leistung.

Rücklagen

Rücklagen sind Bestandteil des >Eigenkapitals und werden auf der Passivseite der >Bilanz ausgewiesen; sie sind rechnerisch die Differenz zwischen dem >Vermögen auf der Aktivseite der >Bilanz und allen übrigen Passivposten.

Rückstellungen

Rückstellungen gehören zum >Fremdkapital; Abgrenzung von >Aufwendungen in der Periode ihres Entstehens mit dem Wert der zukünftigen Verpflichtung (z.B. Pensionen, noch nicht berechnete Fremdleistungen, noch nicht genommener Urlaub).

Schlussbilanz

Die Schlussbilanz ist die >Bilanz zum Abschlussstichtag bzw. am Ende der Rechnungsperiode. Sie wird aus den

Bestandskonten entwickelt. Die Schlussbilanz einer Rechnungsperiode ist gleichzeitig >Eröffnungsbilanz/Anfangsbilanz der darauf folgenden Rechnungsperiode.

Schulden

Unter Schulden werden sämtliche Verbindlichkeiten verstanden. Sie werden in der >Bilanz unter Berücksichtigung des >Höchstwertprinzips mit ihrem Rückzahlungsbetrag angesetzt.

Umlaufvermögen

Zum Umlaufvermögen gehören die Vermögensgegenstände, die nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäfts- oder Verwaltungsbetrieb zu dienen und keine Rechnungsabgrenzungsposten sind. Umlaufvermögen sind z. B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Vorräte und Forderungen.

variable Kosten

Beschäftigungsabhängige >Kosten; stehen in einem bestimmten Verhältnis zur Ausbringung; verändern sich mit der Ausbringungsmenge; >Einzelkosten sind überwiegend variabel.

Verlust

>Ertrag minus >Aufwand kleiner null.

Vermögen

Alle Sachgüter, Rechte und Forderungen, über die eine Organisationseinheit als Eigentümer verfügt.

Vermögensrechnung

Gegenüberstellung aller Vermögenspositionen und Schulden einer Organisationseinheit zu einem bestimmten Stichtag (>Bilanz).

Vorsichtsprinzip

Das Vorsichtsprinzip ist ein allgemeiner Bilanzierungsgrundsatz des >HGB. Demnach muss vorsichtig bewertet werden, das heißt, alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen; dies gilt auch, wenn die Risiken und >Verluste erst zwischen Abschlussstichtag und Aufstellung des >Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Das Vorsichtsprinzip soll auch den Gläubigerschutz gewährleisten, indem der Bilanzierende sich nicht „reicher“ rechnet, sondern eher „ärmer.“

Wettbewerb

Idealtypisch: Marktorientierter Regelungsmechanismus von Angebot und Nachfrage mit Auswirkungen auf die Preisbildung; in der öffentlichen Verwaltung kaum gegeben; daher interkommunale Leistungsvergleiche.

Wirtschaftlichkeit

Wirtschaftlichkeit oder >Effizienz beinhaltet das ökonomische Prinzip mit dem Grundsatz, dass:

- ein bestimmter Erfolg mit dem geringstmöglichen Mittteleinsatz (Minimalprinzip) erreicht werden soll.
- mit einem bestimmten Mittteleinsatz der größtmögliche Erfolg (Maximalprinzip) erzielt werden soll.

Zur Ermittlung der Wirtschaftlichkeit werden grundsätzlich zwei Größen (in Geld bewertet) gegenübergestellt. Von praktischem Interesse sind insbesondere die folgenden Kennzahlen:

Wirtschaftlichkeit = Erträge/Aufwendungen

oder

Wirtschaftlichkeit = Leistungen/Kosten

oder auch möglich

Wirtschaftlichkeit = Sollkosten/Istkosten

Ansprechpartner

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft
Aktiengesellschaft
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Barbarossaplatz 1a
50674 Köln

Dr. Mark Fudalla
T +49 221 2073-1326
F +49 1802 11991-8457
mfudalla@kpmg.com

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2008 KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Germany. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.