

Doppik schlägt Kameralistik

Fragen und Antworten zur Einführung
eines doppischen Haushalts- und
Rechnungswesens

4., vollständig überarbeitete Auflage, 2005

Doppik schlägt Kameralistik

Fragen und Antworten zur Einführung
eines doppischen Haushalts- und
Rechnungswesens

4., vollständig überarbeitete Auflage, 2005

Autoren:
Dr. Mark Fudalla
Christian Wöste

unter Mitarbeit von Julia Nowacki

Vorwort zur 4. Auflage

Die Broschüre bedurfte für die vorliegende 4. Auflage einer gründlichen Überarbeitung und Ergänzung. Teils stellen sich heute andere Fragen, oder Fragen sind anders zu beantworten als noch vor wenigen Jahren. Hierin spiegelt sich die Dynamik des Reformprozesses der letzten Jahre wider. Der Zug Richtung Doppik hat deutlich an Fahrt gewonnen. Konzeptionelle Unsicherheiten und Hindernisse sind weitgehend aus dem Weg geräumt. In den Kommunen beginnt nun die praktische Umsetzung des neuen Gemeindehaushaltsrechts.

Das Anliegen von KPMG mit dieser Broschüre ist gleich geblieben. Es soll eine informative und hoffentlich kurzweilige Lektüre geboten werden. Die Doppik setzt sich durch; worauf es aber letztlich ankommen sollte, ist, dass sie auch positive Wirkung zeigt. Es würde uns freuen, wenn die Broschüre hierzu einen kleinen Beitrag leisten könnte.

Köln, im März 2005

Mark Fudalla

Christian Wöste

Vorwort zur 1. Auflage

Mehr Wirtschaftlichkeit und Bürgerorientierung sind die zentralen Ziele der Verwaltungsreform in den Kommunen. Den Weg hierzu weist das so genannte „Neue Steuermodell“ (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 Ressourcenverbrauchskonzept 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 Fachkonzeptes, 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 doppelten 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
KPMG, Deutschland

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	IX
Tabellenverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	IX
1 Einführung	1
2 Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen: Grundzüge	3
2.1 Was sind die wesentlichen Strukturmerkmale des kommunalen Haushalts- und Rechnungssystems auf Grundlage der Doppik?	3
2.2 Welche Informationen enthält die Bilanz (Vermögensrechnung)?	4
2.3 Welche Funktionen erfüllt die Ergebnisrechnung?	5
2.4 Wozu dienen die Finanzrechnung und der Finanzplan?	6
2.5 Warum war die Finanzrechnung lange Gegenstand der Diskussion?	6
2.6 Wie greifen die Rechenwerke im Drei-Komponenten-System ineinander?	7
2.7 Muss die Bilanz immer ausgeglichen sein?	8
2.8 Wie verhalten sich der doppische und der kamerale Haushaltsausgleich zueinander?	8
2.9 Welche Einwände bestehen gegenüber der Doppik/ Welche Gegenargumente gibt es?	9
2.10 Welche Position vertritt das Institut der Wirtschaftsprüfer?	11
2.11 Wird das öffentliche Rechnungswesen auch in anderen Staaten modernisiert?	12
3 Inventur und Eröffnungsbilanz	14
3.1 Wozu dient die Inventur, wann ist sie durchzuführen, und was ist dabei zu beachten?	14
3.2 Wie sind die Vermögensgegenstände und Schulden in der erstmaligen Eröffnungsbilanz zu bewerten?	14
3.3 Wie ermittelt sich das Eigenkapital der Kommune?	15
3.4 Wie unterscheiden sich Rücklagen in der Kameralistik von Rücklagen im kaufmännischen Rechnungswesen?	16

3.5	Welche Verfahren gibt es, Zeitwerte von Gebäuden zu ermitteln?	16
3.6	Wie wirken sich unterlassene Instandhaltungen in der Eröffnungsbilanz aus?	17
3.7	Wie sind Brutto- und Nettoausweis zu beurteilen?	18
3.8	Können Mitgliedschaften an Zweckverbänden als Beteiligung bilanziert werden?	19
4	Buchführung und laufende Bilanzierung	21
4.1	Belasten die Abschreibungen auf neu angeschaffte Gegenstände des Sachanlagevermögens die Kommunen zusätzlich?	21
4.2	Wofür sind Rückstellungen zu bilden?	22
4.3	Welche Funktion haben Pensionsrückstellungen?	23
4.4	Warum müssen in der Regel Pensionsrückstellungen trotz Leistungen an Versorgungskassen gebildet werden?	23
4.5	Wie sollten erhaltene öffentliche Investitionszuwendungen bilanziert werden?	24
4.6	Wie sollten geleistete Investitionszuwendungen bilanziert werden?	25
5	Neues Steuerungsmodell und Doppik	27
5.1	Mit welchen Instrumenten kann die Doppik zu einer verbesserten Steuerung beitragen?	27
5.2	Was ist ein kommunales Produkt, und welche Kriterien sollte es erfüllen?	27
5.3	Was ist die Funktion von Produkten, und was ist bei der Produktbildung zu beachten?	28
5.4	Wie ist das Zusammenspiel von Produkthaushalt und Doppik?	29
5.5	Müssen sämtliche Aufgaben einer Kommune in den Produkten enthalten sein?	29
5.6	Was bedeutet Budgetierung, und welche Ziele verfolgt sie?	29
5.7	Wie unterscheiden sich inputorientierte und outputorientierte Budgetierung?	30
5.8	Warum ist die outputorientierte Budgetierung die bessere Wahl als die inputorientierte?	30

5.9	Was sind Kennzahlen?	31
5.10	Was ist bei der Kennzahlenbildung zu beachten?	31
5.11	Welchen Nutzen bringen kennzahlenorientierte Benchmarking-Projekte?	32
5.12	Der interkommunale Leistungsvergleich – mit der Doppik zum Durchbruch?	33
6	Ausblick	34
6.1	Welche Anforderungen stellt der kommunale Konzernabschluss?	34
6.2	Haushaltskonsolidierung – mit der Doppik zum Erfolg?	35
	Literatur	36
	Reform des kommunalen Rechnungswesens und Neues Steuerungsmodell	36
	Kaufmännische Buchführung und Bilanzierung	41
	Stichwortverzeichnis	43
	Anhang 1: Statistische Daten zu Kommunen	46
	Gemeinden und Bevölkerung	46
	Schuldenentwicklung	47
	Ausgaben der Gemeinden	47
	Steuereinnahmen 2003	49
	Beschäftigte des öffentlichen Dienstes	51
	Kommunalfinanzen 2003–2005	52
	Anhang 2: Kleines Lexikon der Rechnungslegung	53
	Ansprechpartner von KPMG	69

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Drei-Komponenten-System	7
Abbildung 2: Beispiel – Abschreibungen	22
Abbildung 3: Anzahl der Gemeinden nach Gemeindegrößenklassen	46
Abbildung 4: Bevölkerung nach Gemeindegrößenklassen	46
Abbildung 5: Ausgaben nach Gemeinden/Gemeinde- verbänden	47
Abbildung 6: Personal- und Investitionsausgaben der öffentlichen Hand	49
Abbildung 7: Gemeindesteuern – Aufkommen vor Verteilung	49
Abbildung 8: Steuereinnahmen nach Verteilung 2003	50
Abbildung 9: Gemeinden/Gemeindeverbände – Steuereinnahmen nach Verteilung	50
Abbildung 10: Beschäftigte des öffentlichen Dienstes	51

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Entwicklung der öffentlichen Schulden	47
Tabelle 2: Ausgaben der Gemeinden	48
Tabelle 3: Kommunalfinanzen 2003–2005	52

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AK	Arbeitskreis
BauGB	Baugesetzbuch
d. h.	das heißt
EK	Eigenkapital
ERS	Entwurf Rechnungslegungsstandard
etc.	et cetera
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoB-K	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Kommunen
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.
IKR	Industriekontenrahmen
ILV	interne Leistungsverrechnung
IMK	Innenministerkonferenz
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
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
NSM	Neues Steuerungsmodell
o. Ä.	oder Ähnliches
o. g.	oben genannt
ÖFA	Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
S.	Seite
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	<p>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.</p>
Reformoptionen („Optionenmodell“)	<p>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).</p>
Leittexte und Musterentwürfe	<p>Zu beiden Reformoptionen liegen mittlerweile Leittexte und Musterentwürfe der Innenministerkonferenz für die haushaltsrechtliche Umsetzung vor. Die Innenministerkonferenz empfiehlt mit Beschluss vom 21.11.2003, diese Regelungsentwürfe zur Grundlage für die Umsetzung der Haushaltsrechtsreformen in den Ländern zu machen.</p>
Nordrhein-Westfalen	<p>Damit ist jetzt der Weg frei, um zu entsprechenden Regelungen in den Gesetzgebungsverfahren der Länder zu gelangen. Nordrhein-Westfalen hat das Gesetzgebungsverfahren zur landesweiten Doppikeinführung Ende 2004 abgeschlossen. Die Übergangsfrist für die Umstellung läuft von 2005 bis 2008. Ab 2009 ist die Doppik für alle Kommunen in NRW verbindlich.</p>
Wahlrecht	<p>Ähnliche Regelungen streben auch die Länder Niedersachsen, Sachsen-Anhalt und Rheinland-Pfalz an. Auch hier wird die Doppik in den nächsten Jahren für alle Kommunen verbindlich. Einige Bundesländer werden den Kommunen jedoch voraussichtlich ein Wahlrecht zwischen Doppik und erweiterter Kameralistik einräumen. Mit der Zeit dürfte sich die Doppik aber auch in diesen Ländern flächendeckend durchsetzen.</p>
Vorteile der Doppik	<p>Hierfür sprechen zumindest die Vorteile der Doppik gegenüber</p>

2 Doppik schlägt Kameralistik

der erweiterten Kameralistik: systematischer Verbund von Vermögens- und Ergebnisrechnung, Integration der Kosten- und Leistungsrechnung, kostengünstigere Softwareunterstützung sowie die Möglichkeit zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabschlusses (Konzernabschlusses) über alle Wirtschaftsbereiche der Kommune – also einschließlich der Eigenbetriebe und Eigengesellschaften. Dabei dürften die Mehrkosten für die Einführung der Doppik gegenüber der erweiterten Kameralistik vergleichsweise gering sein.

Reform kein Selbstzweck! Die Reform des Rechnungswesens ist kein Selbstzweck – mit ihr soll vielmehr der Einsatz von betriebswirtschaftlichen Instrumenten ermöglicht werden, um eine effektivere und kostenwirtschaftlichere Leistungserstellung der öffentlichen Verwaltungen zu erreichen. Stichworte sind: outputorientierte Steuerung des Ressourceneinsatzes, 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.

2 Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen: Grundzüge

2.1 Was sind die wesentlichen Strukturmerkmale des kommunalen Haushalts- und Rechnungssystems auf Grundlage der Doppik?

Eckpunktebericht	Die wesentlichen Strukturmerkmale des doppischen Haushalts- und Rechnungswesens enthält bereits der Eckpunktebericht des Unterausschusses der Innenministerkonferenz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 9./10.10.2000 („Eckpunkte für ein kommunales Haushaltsrecht zu einem doppischen Haushalts- und Rechnungssystem“). Weiter ausgearbeitet sind diese Eckpunkte in den Leittexten und Musterentwürfen, die die Innenministerkonferenz im November 2003 verabschiedet hat.
Musterentwürfe	
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.
Haushaltsgliederung in Produktbereiche	Entsprechend der neuen Haushaltsgliederung in Produktbereiche sind für den Gesamthaushalt sowie für jeden Produktbereich Finanzpläne sowie Ergebnispläne zu erstellen.
Rechnungslegung	Die Konzeption für die Rechnungslegung orientiert sich in Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsfragen grundlegend an den Regelungen des Handelsgesetzbuches für Kapitalgesellschaften.
HGB	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 gehalten sind, laufend die Konten dreier Rechenwerke zu bebuchen: der Vermögensrechnung (Bilanz), der Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) und der Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung/Cashflow-Rechnung).

„Drei-Komponenten-System“

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 Jahresabschlussarbeiten 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 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 nicht erfolgswirksame 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 frei geworden sind, dass ein Grundstück günstiger als im Finanzplan veranschlagt erworben werden konnte.

2.2 Welche Informationen enthält die Bilanz (Vermögensrechnung)?

Vermögen und Schulden

Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung der bewerteten Vermögensgegenstände (Umlauf- und Anlagevermögen) und der Schulden (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) der Gebietskörperschaft. 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

Eigenkapital

„nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“

Verschuldungsgrad

Vermögens, wird der 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.

Verbesserung der Informationsgrundlage

Die kommunale Bilanz stellt gegenüber den bislang geltenden Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnungen eine wesentliche Verbesserung der Informationsgrundlage zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage einer Kommune dar. Derzeit sind nur für Forderungen aus Geldanlagen und Darlehen sowie über Beteiligungen und Wertpapiere Nachweise zu führen. Lediglich kostenrechnende Einrichtungen haben über Sachen und grundstücksgleiche Rechte Anlagenverzeichnisse zu führen und darin die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die Abschreibungen aufzunehmen.

2.3 Welche Funktionen erfüllt die Ergebnisrechnung?

Unterkonto des Bilanzpostens Eigenkapital

Aufwendungen

Die Ergebnisrechnung – als das Pendant zur handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) – 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 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 doppischen Haushaltsausgleich sehen grundsätzlich vor, dass Kommunen keine negativen Jahresergebnisse planen und realisieren sollten.

2.4 Wozu dienen die Finanzrechnung und der Finanzplan?

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.

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.

2.5 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.

originäre Ermittlung

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

Haushaltsüberwachung

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 Wirtschaftlichkeits-

gründe bezogen auf das Rechnungswesen als Argumente für eine derivative Ermittlung im Rahmen des Jahresabschlusses oder unterjähriger Quartalsabschlüsse angeführt.

2.6 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.

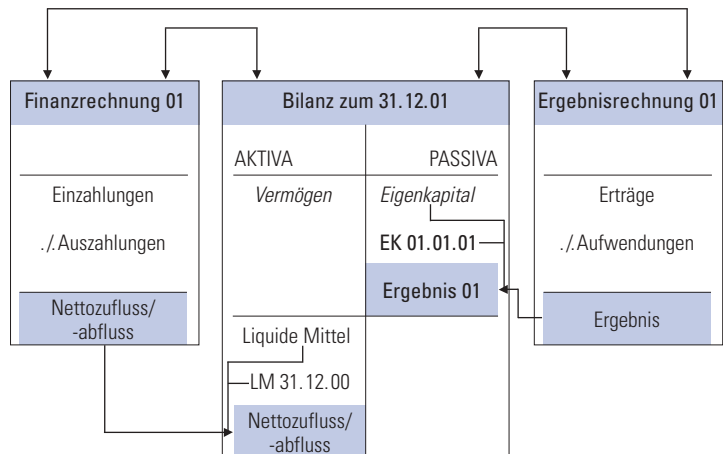


Abbildung 1: Drei-Komponenten-System

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 Anfangsbestand an liquiden Mitteln (LM zum 01.01.01) ergibt den in der Bilanz ausgewiesenen Bestand an liquiden Mitteln zum 31.12.01.

liquide Mittel

Ergebnisrechnung Entsprechend verhält es sich mit dem Saldo der Ergebnisrechnung: Das Jahresergebnis, die Differenz aus Erträgen und Aufwendungen, ergibt addiert zum Wert des Eigenkapitals zu Beginn der Rechnungsperiode (zum 01.01.01) das in der Bilanz zum 31.12.01 ausgewiesene Eigenkapital (unter Vernachlässi-

gung von nicht erfolgswirksamen Kapitalveränderungen) der Gebietskörperschaft.

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

2.7 Muss die Bilanz immer ausgeglichen sein?

doppischer Buchungszusammenhang

doppelte Buchführung

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.

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.

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

Pflichtzuführung
Tilgung

Nach den heutigen kameralen 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 Einheiten 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.

Unter der vereinfachenden Annahme, dass die kameralen 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 kameralen Ausgaben verhalten.

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

Somit gilt vereinfachend: Der doppische Haushaltsausgleich ist leichter zu erreichen als der kameraler Haushaltsausgleich, wenn die Tilgungsbeträge und Pensionsauszahlungen höher als die Abschreibungen und die Zuführungen zu den Rückstellungen sind. Im umgekehrten Fall würde der Ausgleich im doppischen 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 doppische 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 doppischen 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)!“

Gegenargument

zweckneutraler Buchungsstil

Die Doppik ist ein zweckneutraler Buchungsstil; sie verleitet nicht zur Gewinnmaximierung. Die Doppik schafft vielmehr nur Transparenz über Ressourcenverbrauch und -aufkommen. Dies ist die Voraussetzung für die Beurteilung, Steuerung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerfüllung.

Transparenz

Wirtschaftlichkeit

Einwand

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

Gegenargumente

integrierte Lösung

- Eine Zusammenführung von KLR und Kameralistik ist sehr aufwendig (Nebenrechnungen) und fehleranfällig.
- In einem doppischen 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.

Konzern Kommune

Einwand

Einführungskosten

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

Gegenargumente

Die Erweiterung der Kameralistik um eine flächendeckende KLR dürfte ähnlich hohe Kosten verursachen wie eine integrierte doppische 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 (Schnitt-

stellenprobleme, Nebenrechnungen) als in einem integrierten doppischen System.

Einwand

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

Gegenargument

Finanzstatistik

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 Welche Position vertritt das Institut der Wirtschaftsprüfer?

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

Verwaltungsabschluss

Der Entwurf konzentriert sich auf Fragen 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). Der Entwurf enthält außerdem ausführliche Hinweise zur Bestandsaufnahme

HGB

Eröffnungsbilanz

vorsichtig geschätzte Zeitwerte

und Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz. Der ÖFA plädiert in der Eröffnungsbilanz für eine 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.

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 Abstimmungserfordernisse 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, so dass 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 Achtzigerjahren 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 ordnungsmäßigen erstmaligen Eröffnungsbilanz und eines jeden Jahresabschlusses.

körperliche Inventur 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 so genannte 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 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.

Qualitätssicherung

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, die

vorsichtig geschätzte
Zeitwerte

Gegenstände des Anlagevermögens in der erstmaligen Eröffnungsbilanz zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten zu bewerten. Dieser Auffassung hat sich auch das Land NRW 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 fin- gierter Werte aus: Die Wertansätze für das abnutzbare Anlage- vermögen in der Eröffnungsbilanz bilden die Bemessungsgrund- lage für die planmäßigen Abschreibungen. Die in der Regel höheren Gebäudezeitwerte bedingen daher höhere Abschrei- bungen in den Folgejahren, die als nicht kassenwirksame Aufwendungen die Jahresergebnisse belasten. Dies wäre aller- dings 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 hin- sichtlich der Bewertung der Schulden bzw. Verbindlichkeiten. Sie sind in der erstmaligen Eröffnungsbilanz (und den Jahres- abschlüssen der Folgejahre) entsprechend § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Bei Renten- verpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, wird der entsprechende Barwert festgesetzt.

3.3 Wie ermittelt sich das Eigenkapital der Kommune?

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 Eigen- kapitals sagt nichts über die Liquidität der Kommune – ihre Fähigkeit, Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können –

Jahresergebnis 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

**Rücklagen
Eigenkapital**

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.

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.

Ertragswertverfahren (§§ 15–20 WertV)

nachhaltig erzielbare finanzielle Überschüsse
Barwert

Das Ertragswertverfahren basiert auf der Prämisse, dass sich der Wert einer Immobilie nach den künftig nachhaltig erzielbaren finanziellen Überschüssen (Nettokaltmieten) 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 Werteeschätzung am Markt im Vordergrund stehen. Dies trifft zu bei Mietshäusern, bei bestimmten (marktgängigen) Verwaltungs- und Gewerbebauten (Bürogebäude, Betriebs- und Lagergebäude).

Sachwertverfahren (§§ 21–25 WertV)

Ersatzbeschaffungskosten
Spezialbauten
kein Markt

Auf das Sachwertverfahren wird zurückgegriffen, wenn nicht die Renditeerwartungen eines potenziellen Investors, sondern die Ersatzbeschaffungskosten des zu bewertenden Objektes 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.).

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 (so genannter Nettoausweis).

Nachholung der Instandhaltung

Rückstellungspflicht

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“ 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.

Bruttoausweis

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“ 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 zulasten 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 Können Mitgliedschaften an Zweckverbänden als Beteiligung bilanziert werden?

Beteiligungen Die vorliegenden Regelungsentwürfe enthalten keine speziellen Bestimmungen zur Bilanzierung von Zweckverbänden. Allgemein handelt es sich nach § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB 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 über keine selbstständige Verkehrsfähigkeit (Veräußerbarkeit/Übertragbarkeit) verfügen und auch die generelle Vermutung der Gewinnwirksamkeit als Kriterium für einen Vermögensgegenstand weitestgehend ausscheidet. Eine generelle Beantwortung der Frage, ob die Mitgliedschaft in einem Zweckverband mit (materiellen) Vermögensrechten verbunden ist, kann nicht gegeben 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.

Umstände des Einzelfalls

Endschaftsbestimmungen

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

anteiliger Zeitwert

Generell gilt für Beteiligungen, dass sie im Rahmen der erstmaligen Eröffnungsbilanz mit ihren Zeitwerten anzusetzen sind. Die Kommune muss entsprechend ihren anteiligen Zeitwert ermitteln.

Sachwertverfahren

Im Regelfall handelt es sich bei Zweckverbänden um Organisationen, die dauerhaft keinen oder nur einen sehr geringen Gewinn erwirtschaften. Ertragswertorientierte Bewertungsverfahren sind in diesen Fällen nicht zweckmäßig. Sachgerecht ist vielmehr ein substanzwertorientiertes Verfahren (Sachwertverfahren). Das IDW definiert den Substanzwert als (Teil-)Rekonstruktionszeitwert. Der Substanzwert ergibt sich als Rekonstruktions- oder Wiederbeschaffungszeitwert aller im Zweckverband vorhandenen immateriellen und materiellen Werte abzüglich Schulden.

4 Buchführung und laufende Bilanzierung

4.1 Belasten die Abschreibungen auf neu angeschaffte Gegenstände des Sachanlagevermögens die Kommunen zusätzlich?

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 genauso 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 zinsloses Darlehen, Laufzeit 10 Jahre, 10 Prozent 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
- Tilgungszuführung** aus 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 Erfolgs-
ermittlung
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 sind (Pflicht!) Rückstellungen u. a. für die folgenden ungewissen Verbindlichkeiten und Aufwendungen zu bilden:

- 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 Rekultivierung 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 Pensionseintrittsalter 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).

Zinsfuß

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

Leistet die Kommune bezogen auf ihre aktiv beschäftigten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter Zahlungen an einen externen

Kapitaldeckungsverfahren

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 weiterhin unmittelbar 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 öffentliche Investitionszuwendungen bilanziert werden?

Sonderposten für Investitionszuschüsse
ertragswirksame Auflösung

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

Absetzung von den AHK
verminderte Abschreibung

Im Handelsrecht besteht generell auch die Möglichkeit, die erhaltenen Investitionszuwendungen von den Anschaffungs-/ Herstellungskosten der Investitionen abzusetzen. Empfangene Zuwendungen lassen sich auch so erfolgswirksam über die Nutzungsdauer des Anlagegutes verteilen. Der ertragswirksamen 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.

Sonderposten sind vorzuziehen

4.6 Wie sollten geleistete Investitionszuwendungen bilanziert werden?

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).

Aktivierung oder Aufwand?

Gegenleistung

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

Gegebene Zuwendungen wären demnach überwiegend sofort aufandswirksam von den Gemeinden zu verbuchen.

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 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.

5 Neues Steuerungsmodell und Doppik

5.1 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;
- 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).

Zahlreiche Kommunen haben in den 1990er-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.

KLR allein nicht ausreichend!

5.2 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 Produkterbrin-

gung (innerhalb und außerhalb der Verwaltung) nachgefragt wird und für die normalerweise ein Preis zu zahlen wäre. Grundsätzlich spiegeln die Produkte einer Kommune deren Leistungs- oder Sachziele wider.

Kundenorientierung Kommunale Produkte sollten aus der Sicht des Kunden bestimmt werden. Sie sind ferner möglichst in Form einer Tätigkeit oder Verrichtung zu definieren. Nicht der Verwaltungsakt (z. B. Abfallgebührenbescheid) sollte als Produkt dargestellt werden, sondern die erbrachte Dienstleistung (z. B. „Beseitigung von Restmüll“ mit sämtlichen dazugehörigen Leistungen wie Beratung, Antragsannahme, Antragsbearbeitung etc.).

5.3 Was ist die Funktion von Produkten, und was ist bei der Produktbildung zu beachten?

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.

**Produktrahmen
Steuerungskultur
Ergebnisverantwortung** Um output- oder ergebnisorientiert steuern zu können, reicht es nicht aus, die hergebrachten Gliederungsvorschriften durch einen so genannten 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.

operationale Zieldefinition 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.

Berichtswesen 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.

5.4 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.

5.5 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.

5.6 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;
- Optimierungspotenzial • Nutzung von vor Ort erkennbaren Optimierungspotenzialen;
- Motivation • Motivation der Beschäftigten durch mehr Freiheit und Eigenverantwortung.

5.7 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 Kosten- und Leistungsrechnung, die die notwendigen Daten für die Planung der Produktbudgets und das Controlling der Leistungserstellung bereitstellt.
- kombinierte Leistungs- und
Ressourcenvorgaben
Kosten- und Leistungsrechnung
Controlling

5.8 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 eine Verschlechterung der Leistungen erreicht wird. Auch könnten Einsparungen an bestimmten Stellen zu langfristigen höheren Folgekosten führen (etwa bei unterlassenen Instandhaltungen).
- Verschlechterung der
Leistungen
Folgekosten
Ziel der outputorientierten Budgetierung ist es, diese Schwächen einer inputorientierten Budgetierung zu vermeiden. Die Verbin-
- Schwächen einer inputorientierten Budgetierung

Steuerung und Wirtschaftlichkeit

derung 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.

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 Steuerungsinstrumentarium als bislang an die Hand, um Effektivität und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns zu fördern.

besseres Steuerungsinstrumentarium

5.9 Was sind Kennzahlen?

aussagekräftige Steuerungsinformationen

„Datenfriedhöfe“

Kennzahlen liefern in ihren Ausprägungen als Gliederungs-, Beziehungs- und Indexzahlen 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, so genannte „Datenfriedhöfe“ zu vermeiden und das Augenmerk der Entscheidungsträger auf steuerungsrelevante Sachverhalte zu lenken.

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

5.10 Was ist bei der Kennzahlenbildung zu beachten?

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

- Steuerung

steuerungsrelevante Größen

Kennzahlen sollten auf einer dauerhaft verfügbaren und verlässlichen Datengrundlage erhoben werden und sich auf steuerungsrelevante Größen beziehen; die Sachverhalte hinter den

Kennzahlen müssen von der Verwaltung beeinflusst werden können.

- Empfänger

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

- Wirtschaftlichkeit der Erhebung

Kosten–Nutzen Der Erhebung und Pflege von Kennzahlen sollte ein spürbarer Nutzen entgegenstehen, der die Bereitstellungskosten rechtfertigt.

5.11 Welchen Nutzen bringen kennzahlenorientierte Benchmarking-Projekte?

fehlernder 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 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.

hoher Aufwand 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.

5.12 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 doppelte 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 informatorische Voraussetzungen Das doppelte Haushalts- und Rechnungswesen – insbesondere in Verbindung mit einer entsprechend ausgebauten Kosten- und Leistungsrechnung – bietet grundsätzlich bessere informatorische Voraussetzungen für aussagekräftige Vergleichszahlen.

geringerer Aufwand 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 doppelten Produkthaushaltes bilden aber auch hierbei eine **geeignete Ausgangsbasis**.

kein Ersatz für „echten“ Wettbewerb Dennoch bleibt es zweifelhaft, ob der interkommunale Wettbewerb in der Lage ist, einen (echten) Marktwettbewerb, 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 das

Arbeits- und Dienstrecht 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.

6 Ausblick

6.1 Welche Anforderungen stellt der kommunale Konzernabschluss?

Gesamtüberblick

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 doppischen Haushalts- und Rechnungswesens. Mithilfe des Gesamtabschlusses lässt sich der oft zitierte Gesamtüberblick über die finanzwirtschaftliche Lage der Kommune gewinnen.

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

bilanzierende wirtschaftliche Einheit „Tochterunternehmen“

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, Eigen-gesellschaften, Mehrheitsbeteiligungen) und der Kernverwaltung addiert und dabei die konzerninternen Beziehungen (z. B. Kapitalbeteiligungen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Umsatzerlöse, Zwischengewinne und Quersubventionierungen) eliminiert.

Eliminierung konzerninterner Beziehungen

Sonderregelungen erhöhen den Konsolidierungsaufwand

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 Doppik nicht zu einem Exoten in der

Rechnungslegung werden zu lassen, ist die Erstellung eines Konzernabschlusses für den „Konzern Kommune“ mit vertretbarem Aufwand möglich.

6.2 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 doppische 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 doppischen 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“.

LITERATUR

Reform des kommunalen Rechnungswesens und Neues Steuerungsmodell

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.

Bals, Hansjürgen (2003): Der Produkthaushalt – Wege zur Integration von Finanz- und Leistungssteuerung, in: ZKF 12/2003, S. 321–329.

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

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.

Bickeböller, Helga/Pehlke, Guntram (2003): Haushaltsausgleich in der Doppik, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 5/2003, S. 97–101.

Böhmer, Roland (2004): Frühzeitige Vorbereitung erleichtert die NKf-Einführung, in: Innovative Verwaltung, Heft 11/2004, S. 25–28.

Bolsenkötter, Heinz (2003): Reform des deutschen öffentlichen Rechnungswesens und internationale Reformbestrebungen, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 8/2003, S. 169–178.

Bolsenkötter, Heinz/Detemple, Peter/Marettke, Christian (2002): Bewertung des Vermögens in der kommunalen Eröffnungsbilanz, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 7/2002, S. 154–164.

Broekmate, Loes/Dahrendorf, Katharina/Dunker, Klaus (2001): Qualitätsmanagement in der öffentlichen Verwaltung, Die neue Kommunalverwaltung, Band 4, Heidelberg u. a.

Eiken, Wolfgang/Weiss, Erik (2004): Neues öffentliches Rechnungswesen. Der Produkthaushalt als finanzstatistisches Opfer?, in: Innovative Verwaltung 10/2004, S. 22–23.

Fischer, Edmund (2001): Die Kommunen erhalten ein neues Rechnungswesen: Es geht um den Haushalt, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 9/2001, S. 211–214.

Fischer, Edmund/Hunold, Claus/Weber, Jürgen (2002): Wie erfolgreich ist die Kostenrechnung in Kommunen?, in: Innovative Verwaltung, Heft 1–2/2002, S. 50–54.

Fischer, Johannes/Unger, Walter (2001): Führung und Organisation. Möglichkeiten erkennen, Strategien entwickeln und umsetzen, Die neue Kommunalverwaltung, Band 3, Heidelberg u. a.

Frischmuth, Birgit (2004): Reform des Gemeindehaushaltsrechts. Zum Beschluss der Innenministerkonferenz, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 5/2004, S. 97–102.

Frye, Brunhilde/Rahe, Christian (2004): Bedeutung des mobilen Anlagevermögens nicht unterschätzen, in: Innovative Verwaltung, Heft 5/2004, S. 22–25.

Fudalla, Mark/zur Mühlen, Manfred/Wöste, Christian (2004): Doppelte Buchführung in der Kommunalverwaltung. Basiswissen für das „Neue Kommunale Finanzmanagement“ (NKF). Erich Schmidt Verlag, Berlin.

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.

Große Lanwer, Claudia/Mutschler, Klaus (2002): Neues Kommunales Finanzmanagement – Was ändert sich beim Haushaltsausgleich? Vergleich der kamerale und doppi-schen Bestimmungsgrößen, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 1/2002, S. 7–10.

Heß, Sven (2004): Einführung der Doppik in kleineren und mittleren Kommunen, in: Innovative Verwaltung, Heft 9/2004, S. 24–27.

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

Hofmann, Peter (2004): Erst eine Standardisierung bei Produkten bringt den Nutzen, in: Innovative Verwaltung, Heft 5/2004, S. 16–18.

Hofmeister, Albert (2005): Mit der Leistungsanalyse intelligent Ressourcen sparen, in: Innovative Verwaltung, Heft 1–2/2005, S. 12–15.

Hufnagel, Wolfgang/Jürgens, Andreas (2003): Projekt NKF – Die Organisation des betrieblichen Rechnungswesens im Neuen Kommunalen Finanzmanagement, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 6/2003, S. 138–140.

Katz, Alfred (2002): Kommunale Steuerungs- und Controlling-systeme, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 12/2002, S. 265–269.

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

- Klümper, Bernd/Zimmermann, Ewald** (2002): Die produktorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, Die neue Kommunalverwaltung, Band 5, Heidelberg u. a.
- Körner, Horst/Meidel, Holger** (2003): Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem. Grundlagen und Praxis der Vermögensbewertung, Forum Finanzwissenschaft, Band 20/II, Nürnberg.
- 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.
- Landsberg, Willy** (2004): eGovernment in Kommunen. Grundlagen und Orientierungshilfen, Die neue Kommunalverwaltung, Band 8, Heidelberg u. a.
- Maerker, Reinert** (2004): Modernisierung der Verwaltung – Sackgasse oder neue Ufer?, in: Innovative Verwaltung, Heft 6/2004, S. 23–26.
- Maier, Michael** (2004): Regelungen und Buchungssystematik des doppischen Haushaltsausgleichs für Kommunen, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 9/2004, S. 197–202.
- Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.)** (2003): Neues Kommunales Finanzmanagement. Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppische Haushaltsrecht. Freiburg (Breisgau).
- Naschold, Frieder/Bogumil, Jörg** (2000): Modernisierung des Staates. New Public Management in deutscher und internationaler Perspektive, 2. Aufl., Grundwissen Politik, Band 22, Opladen.
- Pook, Manfred/Tebbe, Günter** (2002): Berichtswesen und Controlling, Die neue Kommunalverwaltung, Band 6, Heidelberg u. a.
- Rahe, Christian** (2003): Zur Einführung des NKR-Konzepts unter besonderer Berücksichtigung der Vermögensbewertung, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 10/2003, S. 217–221.

Schedler, Kuno/Proeller, Isabella (2003): New Public Management, 2. Aufl., Bern u. a.

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

Tebbe, Günter (2002): Den Wettbewerb annehmen und Verbesserungspotenziale nutzen, in: Innovative Verwaltung, Heft 1–2/2002, S. 15–17.

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

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 (2001): Die geplante Bewertung des Vermögens in der kommunalen Eröffnungsbilanz in NRW, in: Der Gemeindehaushalt, Heft 12/2001, S. 265–270.

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.

Kaufmännische Buchführung und Bilanzierung

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

Baetge, Jörg (1997): Konzernbilanzen, 3. erw. u. überarb. Aufl., Düsseldorf.

Baetge, Jörg (1998): Bilanzanalyse, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Bähr, Gottfried/Fischer-Winkelmann, Wolf F. (1998): Buchführung und Jahresabschluss, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden.

Beck'scher Bilanz-Kommentar (1999): Handels- und Steuerrecht (einschl. Konzernrechnungslegung), 4. Auflage, Beck Verlag, München.

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

Bornhofen, Manfred (2000): Buchführung 1. DATEV-Kontenrahmen 2000. Grundlagen der Buchführung für Industrie und Handelsbetriebe. Mit EDV-Kontierung, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden.

Busse von Colbe, Walther/Ordelheide, Dieter (1993): Konzernabschlüsse, Rechnungslegung für Konzerne nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und gesetzlichen Vorschriften, 6., vollst. neu bearb. Aufl., Wiesbaden.

Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischermann, Barbara (1999): Grundzüge der doppelten Buchhaltung, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden.

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

Gräfer, Horst/Scheld, Guido (1994): Konzernrechnungslegung, 2. durchges. Aufl., Hamburg.

Horschitz, Harald/Groß, Walter/Weidner, Werner (2000): Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 8. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart.

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

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

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

Schildbach, Thomas (1996): Der handelsrechtliche Konzernabschluss, 4., neugest. u. überarb. Aufl., München/Wien.

Schmolke, Siegfried/Deitermann, Manfred (2000): Industrielles Rechnungswesen IKR, 28. Auflage, Winklers Verlag im Westermann Schulbuchverlag GmbH, Darmstadt.

Wirtschaftsprüfer-Handbuch (2000): Band I, 12. Auflage, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Wöhe, Günter (1999): Bilanzierung und Bilanzpolitik, Verlag Vahlen, München.

STICHWORTVERZEICHNIS

A

Abschreibung (AfA) 5, 9, 12,
15, 19, 21, 22, 24, 26, 35

Anlagenkartei 14

Anlagevermögen 4, 9, 11, 15,
17

Aufwand 10, 25, 27, 32, 33,
35

Ausgaben 8, 9, 16, 22, 26, 30,
31

Auszahlungen 3, 4, 6, 7, 9, 21,
22, 35

B

Barwert 15, 17, 23

Baugesetzbuch 16

Benchmarking 31, 32, 33

Beteiligungen 5, 19, 20

Bewertungsgrundsätze 3

Bewirtschaftung 4, 29

Bilanz (Vermögensrechnung)
3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 16,
18, 23, 24, 27

Bilanzierungshilfe 26

Bilanzklarheit 18, 19

Bruttoausweis 18, 19

Budgetierung 2, 29, 30, 31

Budgetrecht 31

D

Deckungsfähigkeit 4

Doppelte Buchführung
(Doppik) 1, 2, 3, 4, 7, 8, 9,
10, 11, 16, 21, 22, 27, 29,
33, 34, 35, 36, 37

Drei-Komponenten-System
4, 7

E

Eigenkapital 4, 5, 7, 15, 16, 18

Ergebnisrechnung 2, 3, 4, 5, 7,
8, 25, 27

Ergebnisverantwortung 28

Eröffnungsbilanz 11, 14, 15,
17, 18, 20

Ertrag 5

Ertragswertverfahren 17

F

Finanzrechnung 3, 4, 6, 7, 8,
11, 13

Finanzstatistik 11

Fremdkapital 16

G

Gemeinwohl 9

Gewinn 3, 4, 5, 6, 9, 20, 34

Gewinn- und Verlustrechnung
(GuV) 3, 4, 5, 6, 34

H

Handelsgesetzbuch (HGB) 3

Haushaltsausgleich 6, 8, 9, 15,
18, 21, 22

- Haushaltsgliederung 3
- Haushaltskonsolidierung 35
- Haushaltsplan 3, 10, 12, 13
- Haushaltsüberwachung 6
- Herstellungsaufwand 19
- Herstellungskosten 5, 12, 15, 21, 24
- I**
- Instandhaltung, unterlassene 17, 18, 19, 22
- Instandhaltungsstau 19
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) 11, 14, 20, 23, 24
- Inventar 14
- Inventur 14
- Investitionen 4, 21, 24
- J**
- Jahresabschluss 10
- Jahresergebnis 6, 7, 16, 25
- K**
- Kapitaldeckungsverfahren 24
- Kennzahlen 28, 31, 32, 33
- Konzernabschluss 34
- Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) 2, 10, 12, 27, 29, 30, 35,
- L**
- Leistungen 23, 27, 28, 30, 33
- N**
- Nettoausweis 17, 18, 19
- Neues Steuerungsmodell (NSM) 27, 35
- Nutzungsdauer 21, 24
- P**
- Pensionsrückstellungen 9, 23
- Pflichtzuführung 8
- Produkt 27, 28, 29, 32, 33
- Produkthaushalt 29, 33
- R**
- Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) 25
- Ressourcen 35
- Ressourcenverbrauchs-konzept 1
- Rücklagen 16
- Rückstellungen 4, 5, 9, 18, 19, 22, 23, 24, 35
- Rückzahlungsbetrag 15
- S**
- Sachwertverfahren 16, 17, 20
- Schulden 4, 14, 15, 20, 23, 27
- T**
- Tilgung 8, 21
- U**
- Umlageverfahren 24

V

Verbindlichkeiten 4, 14, 15,
22, 23, 34
Vergleichswertverfahren 16, 17
Verlust 6, 9
Vermögen 4, 15, 27
Vermögensgegenstände 4, 11,
14, 15
Vermögenshaushalt 6, 8, 21,
22

W

Wertermittlungsverordnung 16
Wettbewerb 32, 33
Wirtschaftlichkeit 6, 10, 30,
31, 32

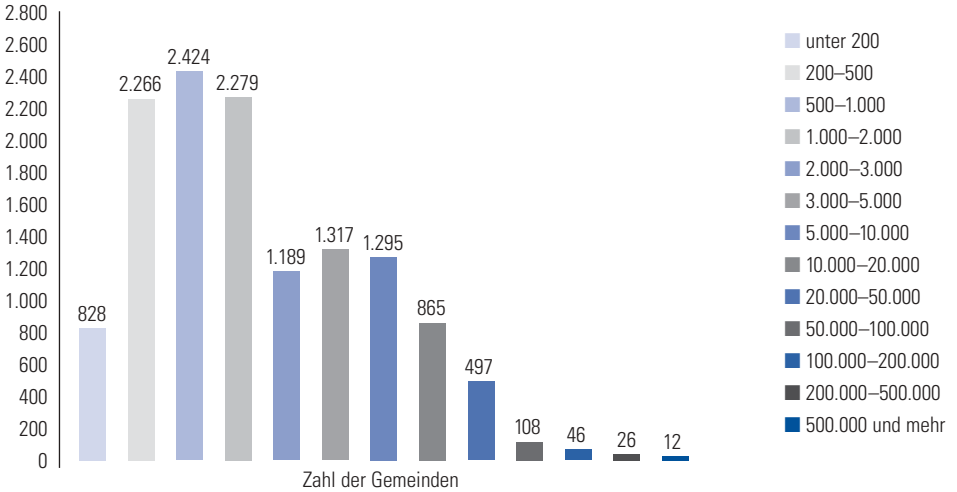
Z

Zahlungsfähigkeit 16
Zeitwert 16, 18, 20
Zweckbindung 25

Anhang 1: Statistische Daten zu Kommunen

Gemeinden und Bevölkerung

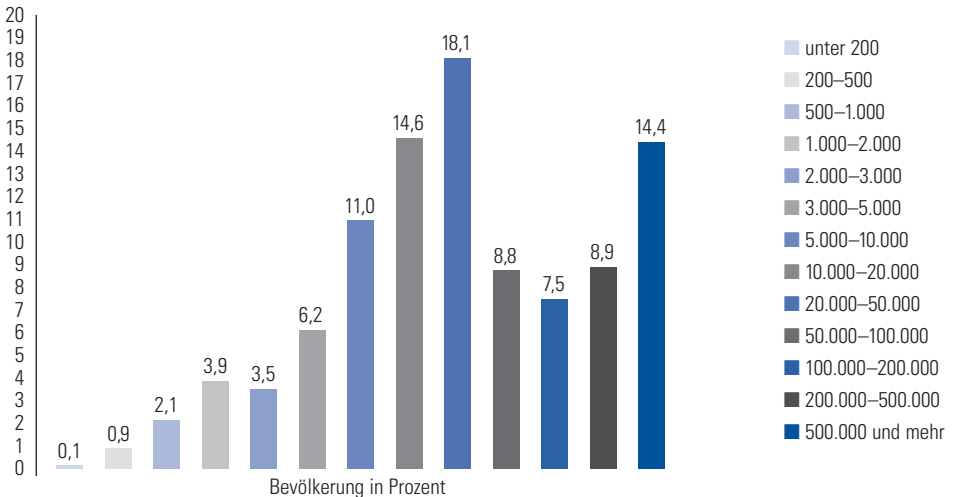
Gemeinden und Bevölkerung am 31.12.2002 nach Gemeindegrößenklassen



Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2004): Statistisches Jahrbuch 2004 für die Bundesrepublik Deutschland, S. 38

Abbildung 3: Anzahl der Gemeinden nach Gemeindegrößenklassen

Gemeinden und Bevölkerung am 31.12.2002 nach Gemeindegrößenklassen



Quelle: a.a.O., S. 45

Abbildung 4: Bevölkerung nach Gemeindegrößenklassen

Schuldenentwicklung

Mio. EUR

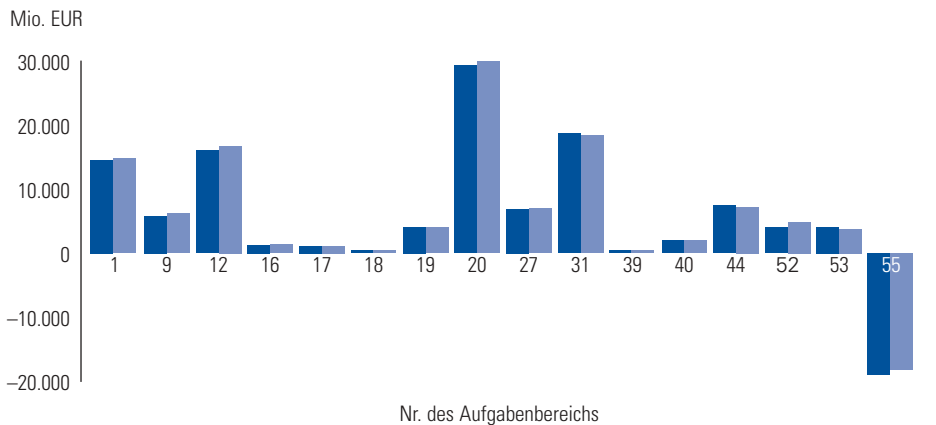
	Gemeinden/ Gemeindeverbände	Länder	
1993	77.003	219.135	350.379
1994	80.642	235.542	364.289
1995	83.743	257.336	385.684
1996	85.396	279.864	426.025
1997	85.598	299.744	459.686
1998	84.826	314.765	487.991
1999	83.936	322.672	708.314
2000	82.991	333.187	715.627
2001	82.669	357.684	679.290
2002	82.662	348.773	719.397
2003	84.069	414.952	760.453

Quelle: a.a.O., S. 675

Tabelle 1: Entwicklung der öffentlichen Schulden

Ausgaben der Gemeinden

Ausgaben der Gemeinden/Gemeindeverbände 2000/2001 nach Aufgabenbereichen



Quelle: a.a.O., S. 664–665

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

48 Doppik schlägt Kameralistik

Ausgaben der Gemeinden/Gemeindeverbände nach Körperschaftsgruppen und Aufgabenbereichen

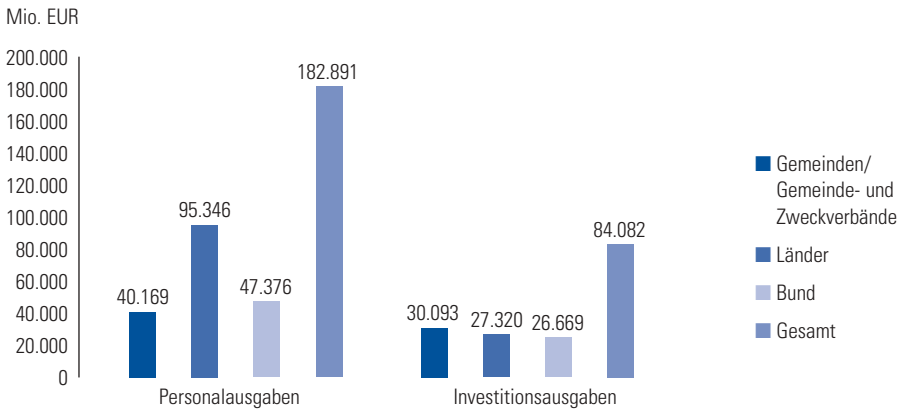
Mio. EUR

Nr.	Aufgabenbereich	Gemeinden/ Gemeindeverbände	
		2000	2001
1	Politische Führung und zentrale Verwaltung	14.463	14.725
9	Öffentliche Sicherheit und Ordnung	5.820	6.049
12	Schulen und vorschulische Bildung	15.886	16.632
16	Förderung des Bildungswesens	1.279	1.330
17	Sonstiges Bildungswesen	1.077	1.118
18	Wissenschaft, Forschung, Entwicklung außerhalb der Hochschulen	217	198
19	Kulturelle Angelegenheiten	3.882	3.996
20	Soziale Sicherung, soziale Kriegsfolgeaufgaben, Wiedergutmachung	29.070	29.793
27	Gesundheit, Sport und Erholung	6.830	6.951
31	Wohnungswesen, Raumordnung, kommunale Gemeinschaftsdienste	18.579	18.207
39	Ernährung, Landwirtschaft und Forsten	198	200
40	Energie- und Wasserwirtschaft, Gewerbe, Dienstleistungen	1.714	1.784
44	Verkehr und Nachrichtenwesen	7.255	7.116
52	Wirtschaftsunternehmen	3.994	4.913
53	Allgemeines Grund- und Kapitalvermögen, Sondervermögen	3.874	3.634
55	Allgemeine Finanzwirtschaft	-19.133	-18.273
	Insgesamt	95.004	98.373

Quelle: a.a.O., S. 664-665

Tabelle 2: Ausgaben der Gemeinden (s. Abb. 5)

Ausgaben der öffentlichen Hand 2001

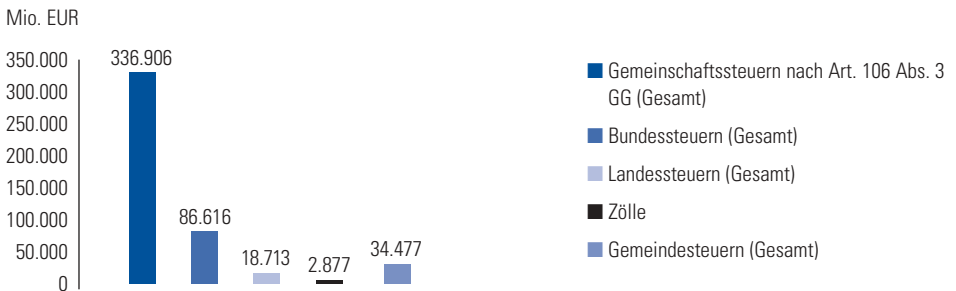


Quelle: a.a.O., S. 666–669

Abbildung 6: Personal- und Investitionsausgaben der öffentlichen Hand

Steuereinnahmen 2003

Kassenmäßige Steuereinnahmen 2003 – Aufkommen vor Verteilung



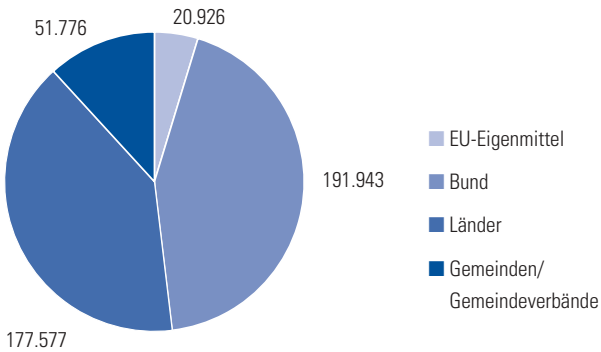
Quelle: a.a.O., S. 533

Abbildung 7: Gemeindesteuern – Aufkommen vor Verteilung

50 Doppik schlägt Kameralistik

Steuereinnahmen nach Verteilung 2003

Mio. EUR

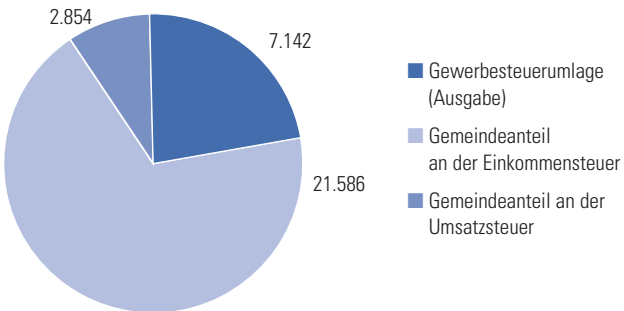


Quelle: a.a.O., S. 660

Abbildung 8: Steuereinnahmen nach Verteilung 2003

Steuereinnahmen der Gemeinden/Gemeindeverbände nach Verteilung 2003

Mio. EUR

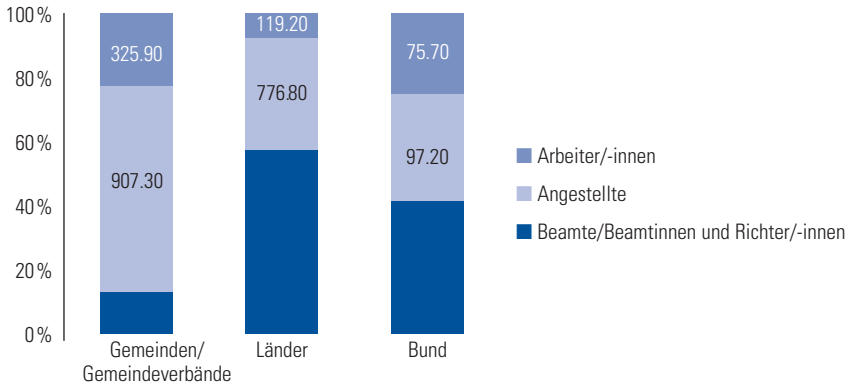


Quelle: a.a.O., S. 660

Abbildung 9: Gemeinden/Gemeindeverbände – Steuereinnahmen nach Verteilung

Beschäftigte des öffentlichen Dienstes

Beschäftigte des öffentlichen Dienstes am 30.06.2003 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*
	141,35	Mrd. EUR 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*
	149,81	Mrd. EUR 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 Sach- vermögen	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*
	-8,46	Mrd. EUR -4,10 -7,00		+/- % x x	
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

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

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

Tabelle 3: 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 Betrages, 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, so dass sie mit einem Schuldrechtsverhältnis verknüpft sind.

Auszahlung

Abfluss von flüssigen Mitteln (Verminderung des Bargeldbestandes 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 so genannten 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 so genannte 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 zweiseitigen 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 ein 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 selbst bestimmte 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 > Produktes 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 Beleges vorgenommene Buchung berührt mindestens zwei Konten, die im Buchungssatz benannt werden.
- b) Die Ermittlung des Periodenerfolges 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 stattdessen eine Forderung.

Einzahlung

Zugang von flüssigen Mitteln (Erhöhung des Bargeldbestandes 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 gegenüberge-

stellt. 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 Verbindlichkeitscharakter 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 ordnungsmäßiger 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 10.05.1897 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/der Aktiva das > Niederstwertprinzip.

Industriekontenrahmen (IKR)

Der Bundesverband der Deutschen Industrie hat zuletzt in 1986 einen neuen Kontenrahmen veröffentlicht, dessen Gliederung nach den Gliederungsschemata des > Handelsgesetzbuches (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.

inputorientiert

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)

> Inputorientiertes 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 Buchungsstoffes im Sinne einer kaufmännischen Erfolgs-

spaltung 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 Kennzahlensystem 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 Praxiserfahrungen.

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 (im Sinne der > KLR) sind in Geld bewertete, im Produktionsprozess entstandene Güter und Dienstleistungen (> Produkte, > Erlös).

Liquidität

Liquidität ist die Fähigkeit und Bereitschaft einer Organisationseinheit, ihren 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 Anlagegutes 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 > Istkosten 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 Produkterstellung dieser Organisationseinheit (externe und interne Produkte der Kommunalverwaltung).

outputorientiert

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, Kilogramm usw.) und mengenmäßigem Einsatz von Produktionsfaktoren (gemessen in Arbeitsstunden usw.)

Prozess

Ablauforganisatorische Linie vom Input zum > Output; alle Beiträge/Aktionen zur Erstellung eines > Produktes, 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, durch das sie – wirtschaftlich betrachtet – verursacht 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 > Produktes, 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, d. h., 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 Mitteleinsatz (Minimalprinzip) erreicht werden soll.
- mit einem bestimmten Mitteleinsatz 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 von KPMG

KPMG ist eine der weltweit führenden Prüfungs- und Beratungsgesellschaften. In Deutschland stehen wir unseren Kunden derzeit mit rund 6.900 Mitarbeitern an über 20 Standorten zur Verfügung.



KPMG unterstützt Kommunen bei der Entwicklung und Integration sämtlicher Reformmaßnahmen zu einem schlüssigen individuellen Gesamtkonzept. Die Lösungen werden mit den Kommunen gemeinsam entwickelt; so lassen sich Besonderheiten berücksichtigen, und die Akzeptanz der Maßnahmen wird gefördert.

Wenn Sie Fragen haben oder ein persönliches Gespräch zu unserer Vorgehensweise wünschen, stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Sprechen Sie mit uns.

Dr. Mark Fudalla
Center of Competence Public Sector
Tel.: +49 (221) 2073-1326
Fax: +49 (221) 2073-71326
mfudalla@kpmg.com

Manfred zur Mühlen
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Public Sector
Tel.: +49 (221) 2073-276
Fax: +49 (221) 2073-202
mmuehlen@kpmg.com

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

© 2005 KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deutsches Mitgliedsunternehmen von KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Germany. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

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.

kpmg.de