

ABC Neues Haushaltsrecht

Ein (kleines) politisches Wörterbuch

Abschreibung • Anhang • Anlagevermögen • Anschaffungs- oder Herstellungskosten • Aufwand • Ausgleichsrücklage • Atzählungen
• Berichtswesen • Beteiligungen • Beteiligungsteuerung • Bilanz • Bilanzpolitik (Bilanzgestaltung) • Budgetierung, Budgets
• Cash Flow • Doppik • Eigenkapital • Eigenkapitalpositionen • Eigenkapitalveränderungsrate • Einzahlungen • Ergebnis,
Gesamtergebnis • Ergebnis, außerordentliches • Ergebnis, ordentliches • Ergebnisrücklagen • Ergebnishaushalt/-rechnung •
Eröffnungsbilanz • Ertrag • Fehlbetrag, nicht durch Eigenkapital gedeckter • Finanzergebnis • Finanzhaushalt/-rechnung •
Fremdkapital • Gebührenaussgleich, Sonderposten für den • Gesamtabschluss • Haushaltsausgleich • Haushaltssicherungskonzept
• Herstellungskosten • Instandhaltungsfinanzierungsquote • Instandhaltungsrückstellung • Intergenerative Gerechtigkeit •
Interkommunale Vergleiche • Jahresabschluss • Jahresabschluss, Prüfung des • Kapitalposition • Kennzahlen • Kosten- und
Leistungsrechnung • Lagebericht • Liquidität • Mittelfristige Erfolgs- und Finanzplanung • Nettoposition • Pensionslastfinanzierungsquote
• Pensionsrückstellungen • Produkt • Produkthaushalt • Rechenschaftsbericht • Rechnungsabgrenzungsposten • Reserven, stille •
Ressourcenverbrauchs-konzept • Risiken, stille • Rücklagen • Rückstellungen • Schulden • Sonderposten • Steuerquote • Teilhaushalt/
Teilrechnung • Überschuldung • Umlaufvermögen, Verbindlichkeiten • Vermögen, immaterielles • Vermögen, realisierbares •
Vermögensrechnung • Verwaltungsvermögen • Verschuldungsgrad, dynamischer • Vorbericht • Zeitwert • Ziele • Zinslastquote

Gliederung

Vorwort der Herausgeber	2
Vorwort des Autors	4
1 Zielgruppe und Ziele	6
2 Das Rechnungs- und Steuerungskonzept: Der Neue Haushalt	9
3 Rechtsgrundlagen und Stand der Umsetzung in den Bundesländern	13
4 ABC Neues Haushaltsrecht	16
5 Weiterführende Literatur – Internetadressen	72

Vorwort der Herausgeber

Liebe Leserin, lieber Leser,

Doppik war bis vor Kurzem noch ein Fremdwort in den deutschen Kommunen. Das hat sich mittlerweile gründlich geändert. Viele Kommunen wenden die Doppik an oder bereiten die Einführung vor. Damit haben Sie die Chance, mehr als je zuvor die strategische Steuerung in den Kreisen, Städten und Gemeinden mit einem Rechnungswesen zu verknüpfen, das einen korrekten Überblick über die wirkliche finanzielle Situation und über wesentliche Leistungen gibt. Allerdings sind mit der Doppik auch eine Vielzahl neuer Begriffe und Techniken aufgetaucht, auf die man sich neu einstellen muss. KGSt und Bertelsmann Stiftung freuen sich deshalb, Ihnen mit dem Wörterbuch Doppik ein kompaktes Nachschlagewerk an die Hand geben zu können, mit dem Ihnen die Rats- bzw. Kreistagsarbeit und insbesondere der Umgang mit dem doppelischen Haushalt leichter gemacht wird.

Das Wörterbuch steht in einer Reihe von Aktivitäten, die die KGSt gemeinsam mit der Bertelsmann Stiftung und anderen begonnen haben, die fortschrittlichen Aspekte der Haushaltsrechtsreform zu betonen und zur Geltung zu bringen.

Wir hoffen, die Lektüre ist für Sie hilfreich. Gern stehen wir für Anregungen, Diskussionen und Kritik für Sie bereit.

Köln und Gütersloh, im November 2010



A handwritten signature in black ink that reads "Rainer Christian Beutel".

Rainer Christian Beutel
Vorstand
KGSt, Köln

A handwritten signature in black ink that reads "Kirsten Witte".

Dr. Kirsten Witte
Leiterin Programm LebensWerte Kommune
Bertelsmann Stiftung, Gütersloh

Vorwort des Autors



Die Kommunen haben ein neues Haushaltsrecht. Man könnte anführen, dass es nicht *ein* neues Haushaltsrecht ist. Vielmehr sind es *sechzehn* verschiedene neue Haushaltsrechte – so viele wie es Bundesländer gibt. Man könnte weiterhin anführen, dass ursprüngliche Reformziele wie Transparenz oder intergenerative Gerechtigkeit im Laufe langjähriger Reformdiskussionen und Gesetzgebungsverfahren hier und dort an Konturenschärfe verloren haben. Man sollte jedoch bei alledem

nicht übersehen: Das neue Haushaltsrecht schafft die Grundlage für eine verbesserte politische Steuerung der Kommunalverwaltungen!

Einen zentralen Aspekt nimmt hierbei die Abbildung des *vollständigen* Ressourcenverbrauchs ein. Nicht nur über Ein- und Auszahlungen eines Haushaltsjahres ist politisch zu entscheiden. Auch darüber, welches Vermögen (Gebäude etc.) in welchem Maße im Haushaltsjahr genutzt wird (Abschreibungen). Oder darüber, welche Zahlungsverpflichtungen für kommende Jahre durch politische Entscheidungen im Haushaltsjahr entstehen sollen (Rückstellungsbildung). Der neue Haushalt als zentrales politisches Steuerungsobjekt enthält daneben verbindliche Aussagen zu (politischen) Zielen und Produkten (Leistungen für den Bürger).

Der politische Wille wird hiermit umfassend und explizit Gegenstand des neuen Haushalts. Dies alles eröffnet die Chance, der politischen Steuerung eine neue Qualität zu geben. Diese Chance muss genutzt werden. Ein neues Haushaltsrecht alleine bedeutet noch keine neue (verbesserte) Steuerung.

In diesem Sinne soll dieses (kleine) Wörterbuch Hilfestellung für politische Entscheidungsträger geben. Es soll einerseits durch die zentralen

Aspekte des neuen Haushaltsrechts führen. Es soll diese für die politische Diskussion handhabbar machen. Bewusst wird bei den Ausführungen eine fachliche Tiefenschärfe gewählt, die es erlaubt, den Blick auf das Wesentliche zu richten. Bewusst wird ebenso vermieden, auf alle haushaltsrechtlichen Details und länderspezifischen Besonderheiten einzugehen. Dies würde – bereits für sich genommen – den Blick auf das Wesentliche verstellen.

Das Wörterbuch will zugleich ermuntern, die neuen haushaltsrechtlichen Regelungen im Sinne der ursprünglich verfolgten Reformziele zu nutzen. Es soll damit auch zu weiteren Diskussionen anregen, die aus Sicht des Autors wünschenswert und erforderlich sind.

Prof. Edmund Fischer

Professur für öffentliche Betriebswirtschaftslehre
Hochschule Kehl

1 Zielgruppe und Ziele

Zielgruppe dieses Wörterbuches sind in erster Linie Kommunalpolitikerinnen und -politiker. Es richtet sich somit an Mitglieder von Stadt- und Gemeinderäten sowie Kreistagen, die auf der Basis von Informationen des neuen Haushalts- und Rechnungswesens Entscheidungen zu treffen haben.

Aufgeführt und erläutert werden wesentliche Begriffe aus dem neuen Haushaltsrecht, die für das Gesamtverständnis von zentraler Bedeutung sind. (Die – bewusst kurz gehaltenen – Erläuterungen der einzelnen Begriffe enthalten **fett** gedruckte Begriffe, die ihrerseits als eigenständiges Stichwort erläutert werden.) Für eine fachlich vertiefende und/oder landesgesetzliche spezifische Befassung mit den Fragen des neuen Haushaltsrechts werden unter Punkt fünf Literaturhinweise gegeben und es wird auf interessante themenbezogene Internetseiten hingewiesen.

Neben der inhaltlichen Klärung der Begriffsinhalte steht vor allem eine Beschreibung der wichtigsten damit verbundenen politischen Wirkungszusammenhänge im Vordergrund. Es soll somit Aufmerksamkeit für wesentliche politische Aspekte des neuen Haushaltsrechts (intergenerative Gerechtigkeit, Vermeidung von Überschuldung, Integration von politischer Finanz- und Leistungssteuerung etc.) geschaffen werden.

Es werden Hilfen angeboten, die es den politischen Entscheidungsträgern ermöglichen sollen, Informationen des neuen Haushalts- und Rechnungswesens zu interpretieren, zu hinterfragen und zielgerichtet zu nutzen. Auf diesem Wege kann das Wörterbuch dazu beitragen, die dem neuen Haushalts- und Rechnungswesen innewohnenden neuen (politischen) Steuerungspotenziale bestmöglich zu aktivieren.

Dieses Wörterbuch richtet sich damit auch an die Personen, die in besonderem Maße politische und administrative Verantwortung für die Steuerung der Verwaltung tragen (vor allem Verwaltungsvor-

stand/Verwaltungsleitung). Auch für die interessierte Öffentlichkeit soll dieses Wörterbuch eine Hilfestellung dafür geben, haushaltswirtschaftliche Zusammenhänge besser verstehen zu können.

In diesem Sinne soll es zu einer Verbesserung der Kommunikation aller am politischen Geschehen beteiligten Gruppen beitragen.

Auf zwei Aspekte, die für die Konzeption dieses Wörterbuches von besonderer Bedeutung sind, muss vorab gesondert hingewiesen werden. Es sind dies die aktuellen „haushaltsrechtlichen Umfeldbedingungen“ sowie die Sicht auf die neuen Möglichkeiten, nun bestehende haushaltsrechtliche Vorschriften im Sinne einer „guten politischen Steuerung“ zu nutzen.

- Haushaltsrechtliche Umfeldbedingungen

Kommunales Haushaltsrecht ist Ländersache. Die dreizehn Flächenländer haben mittlerweile für ihre Kommunen ein neues Haushaltsrecht geschaffen. Die Freie Hansestadt Bremen und die Freie und Hansestadt Hamburg befinden sich ebenfalls in haushaltsrechtlichen Reformvorhaben. Alleine für das Land Berlin zeichnet sich eine grundlegende Reform des Haushaltsrechts derzeit nicht ab.

Leider kann von einem „einheitlichen Haushaltsrecht“ keine Rede sein. Dennoch hat sich ein Kernanliegen der Haushaltsrechtsreform weitestgehend durchgesetzt: die Abkehr vom „Geldverbrauchskonzept“ und die Hinwendung zum „Ressourcenverbrauchskonzept“. Dies alleine schafft die Möglichkeit, wesentliche Kernfragen in dem vorliegenden Wörterbuch in das Blickfeld der politischen Entscheidungsträger zu stellen, die eine hohe politische Relevanz besitzen – soweit wie möglich, unabhängig von jeweils geltenden haushaltsrechtlichen Länderspezialitäten.

- Gute politische Steuerung

Gute politische Steuerung ist mehr als die bloße Anwendung des bestehenden Haushaltsrechts. Gute politische Steuerung setzt dort an,

wo die Gestaltungsmöglichkeiten der bestehenden haushaltsrechtlichen Regelungen gezielt genutzt werden: Gezielt im Sinne der ursprünglich verfolgten Reformziele, die nach wie vor Gültigkeit haben. Dies sind im Wesentlichen:

- Die Schaffung von „Transparenz“ über den Ausweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs im zentralen Planungsinstrument der Gebietskörperschaft, dem Haushaltsplan.
- Die Schaffung von Aufmerksamkeit bezogen auf den Aspekt der „intergenerativen Gerechtigkeit“: Jede Generation hat den durch sie verursachten Ressourcenverbrauch grundsätzlich selbst zu tragen. Diesem Aspekt wird entsprochen, wenn der Haushaltsausgleich in jedem Jahr erreicht wird, wenn also der Ressourcenverbrauch eines Jahres (Aufwendungen) durch einen entsprechenden Ressourcenzuwachs des Jahres (Erträge) gedeckt ist.
- Die Schaffung einer integrierten politischen Steuerung, welche die Finanzziele in den Zusammenhang mit explizit formulierten Produkt- und Wirkungszielen stellt. Im (neuen) Haushalt werden die wesentlichen Informationen zusammengeführt. Der Haushalt wird so zum Hauptkontrakt zwischen Politik und Verwaltung

Das neue Rechnungs- und Steuerungskonzept: Der Neue Haushalt

Das neue Haushaltsrecht basiert im Kern auf einem aus drei Komponenten bestehenden **Rechnungskonzept** und einem neuen (**integrierten**) **Steuerungskonzept**. Es sei betont, dass eine neue Qualität politischer Steuerung nur zu erreichen ist, wenn es gelingt, neben der Umsetzung des neuen Rechnungskonzeptes vor allem das neue (integrierte) Steuerungskonzept „mit Leben zu erfüllen“.

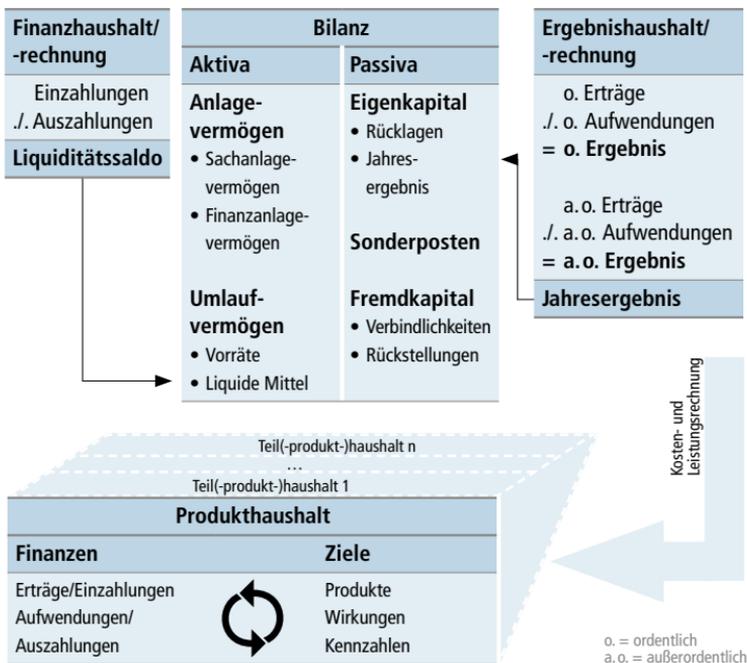
„Integriert“ steuern bedeutet „Steuerung über Finanzen **und** Ziele“. Politische Ziele werden konkret, d. h. messbar, formuliert und im Haushalt explizit vereinbart. Im Blickfeld stehen Ziele für Produktbereiche, Produktgruppen sowie einzelne Produkte. Das Spektrum der vereinbarten Ziele kann von reinen Mengenzielen bis hin zu Wirkungszielen reichen. Finanzen, Produkte und Ziele stehen damit untrennbar im Mittelpunkt politischer Entscheidungen.

Das neue Rechnungskonzept besteht im Wesentlichen aus drei Elementen:

- Im Mittelpunkt des neuen Rechnungskonzeptes steht der auf Aufwendungen und Erträgen basierende „**Ergebnishaushalt**“ bzw. die „**Ergebnisrechnung**“. Diese treten an die Stelle des bisherigen, auf Einnahmen und Ausgaben basierenden (kameralen) Haushaltsplans bzw. der kameralen Haushaltsrechnung.
- In der kommunalen **Bilanz** (auch Vermögensrechnung genannt) werden alle Vermögens- und Schuldenpositionen der Kommune aufgeführt. Die kommunale Bilanz kann auch als das „**wirtschaftliche Gedächtnis**“ des neuen Rechnungskonzeptes bezeichnet werden: Sämtliche Vermögensgegenstände und – vor allem – sämtliche Schulden werden hierin erfasst und jährlich fortgeschrieben. Nichts gerät in Vergessenheit.
- Als dritte Komponente ist der „**Finanzhaushalt**“ bzw. die „**Finanzrechnung**“ vorgesehen, in der die Einzahlungen und Auszahlungen aufgeführt werden. Hier geht es um die Liquiditätssituation der Kommune.

Die wichtigsten Bestandteile und Zusammenhänge zeigt die folgende Abbildung:

Drei-Komponenten-System



Fester Bestandteil der haushaltsrechtlichen Neukonzeption ist darüber hinaus die Erstellung von **Teilergebnishaushalten** (-rechnungen) bzw. **Teilfinanzhaushalten** (-rechnungen). Hierdurch wird einem zentralen Anliegen der Verwaltungsreform, nämlich der Schaffung von dezentraler Ressourcenverantwortung (mit Hilfe der Budgetierung) und der Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung, Rechnung getragen.

Der **Ergebnishaushalt** bzw. die **Ergebnisrechnung** stellt das Herzstück des neuen Rechnungskonzeptes dar: Das kommunalpolitisch zentrale Thema des **Haushaltsausgleichs** wird hier entschieden. Ergebnishaushalt und -rechnung stehen deshalb unter besonderer „politischer Beobachtung“.

Grundsätzlich müssen alle Aufwendungen eines Planungszeitraums durch Erträge gedeckt sein. Hierin besteht eine der wesentlichen Neuerungen: Es kommt nicht mehr (allein) auf die Deckung der **↑Auszahlungen** (Geldverbrauch) durch **↑Einzahlungen** (Geldzuwächse) an. Der **gesamte Werteverbrauch** (Aufwendungen) eines Jahres ist durch entsprechende **Wertzuwächse** (Erträge) zu decken! Dies ist das Kernanliegen des sog. „**Ressourcenverbrauchskonzeptes**“. Der Blick in den Ergebnishaushalt zeigt, ob dementsprechend geplant wurde. Der Blick in die Ergebnisrechnung zeigt, ob und inwieweit der Ausgleich realisiert werden konnte.

Von politischem Interesse sollte ein differenzierter Blick auf die Ergebnisseite sein. Dies bezieht sich vor allem auf die Unterscheidung von dem sog. **ordentlichen Ergebnis** und dem sog. **außerordentlichen Ergebnis**. Hierbei geht es im Kern um die Frage, ob der Haushaltsausgleich durch Ergebnisse der „laufenden Verwaltungstätigkeit“ (ordentliches Ergebnis) erreicht werden kann oder ob der Haushaltsausgleich lediglich mittels „einmaliger Transaktionen“ (Veräußerung von Vermögensteilen) durch ein außerordentliches Ergebnis zu erreichen ist. Ersteres sollte – unabhängig von landesrechtlich unterschiedlichen Vorgaben – politisch angestrebt werden.

Eine Schlüsselposition in der **Bilanz**, die auch **Vermögensrechnung** genannt wird, ist das **Eigenkapital**. Das Eigenkapital ist die Differenz zwischen Vermögen (Aktiva) und Schulden (Passiva). Es wird auch als **Nettoposition** bezeichnet. Der Ausweis des Eigenkapitals zeigt an, ob das Vermögen einer Kommune höher ist als deren Schulden. Falls dies nicht der Fall ist, wird die Position „Eigenkapital“ auf der Aktivseite der Bilanz unter der Position „Nicht mit Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen.

Grundsätzlich erhöht sich das Eigenkapital durch einen Überschuss in der Ergebnisrechnung. Eine Unterdeckung in der Ergebnisrechnung führt dagegen zu einer Minderung des Eigenkapitals.

Der **Finanzhaushalt bzw. die Finanzrechnung** geben Hinweise zur Liquiditätssituation der Kommune. Ist der Liquiditätssaldo positiv, findet sich dieser in der Bilanz auf der Aktivseite unter der Position „Liquide

Mittel“ wieder. Ist er dagegen negativ, deutet dies auf die Notwendigkeit von (zusätzlichen) Kreditaufnahmen hin.

Das neue Haushaltsrecht stellt im Kern auf ein neues **Steuerungskonzept** ab. Der Neue Haushalt ist mit dem Ergebnishaushalt, wie in der obigen Abbildung gezeigt, nur unvollständig beschrieben. Vielmehr muss dieses Bild ergänzt werden um den Neuen Haushalt, den sog. **Produkthaushalt**.

Es geht um die Integration von Leistungs- (Produkt-) und Ressourcensteuerung (Finanzsteuerung) im Produkthaushalt. Der Produkthaushalt enthält mithin neben Finanzinformationen (Aufwendungen und Erträge) Informationen zu den kommunalen Leistungen, den Produkten sowie den damit verfolgten Zielen. Durch die Zusammenführung dieser Informationen im neuen Haushalt wird transparent,

- welche kommunalpolitischen **Ziele** verfolgt werden,
- welche Leistungen/**Produkte** hierfür bereitgestellt werden,
- welche **Ressourcen** hierfür zur Verfügung stehen (sollen).

Der Haushalt wird so zum **Hauptkontrakt** zwischen Rat/Kreistag und Verwaltungsführung. Nicht die Einführung des doppischen Rechnungswesens allein ist Hauptanliegen der Reform. Es geht vielmehr darum, mit dem neuen Haushalt die Grundlage für eine neue Qualität der politischen Steuerung zu schaffen. **Es geht um den Haushalt!**

Die systematische Verknüpfung von Finanz- und Produktinformationen eröffnet den Blick dafür, was öffentliche Leistungen (Produkte) kosten. Die explizite Formulierung von politischen Zielen, die mit dem Angebot öffentlicher Leistungen (Produkte) verknüpft sind, schafft eine neue **Transparenz** im Haushalt über das, was politisch gewollt ist. Diese Transparenz kommt nicht nur dem zunehmenden Interesse von Bürgerinnen und Bürgern an nachvollziehbarer Politik entgegen. Sie hilft auch, Verwaltungshandeln eng an politischen Zielsetzungen auszurichten. Die Vereinbarung explizit formulierter Ziele schafft gleichzeitig eine neue Art von **Verbindlichkeit** politischer Ziele – für das konkrete Verwaltungshandeln, für die Bürgerinnen und Bürger und nicht zuletzt auch für die Politik.

Rechtsgrundlagen und Stand der Umsetzung in den Bundesländern

Die **Kommunen** sind bei der Umsetzung des neuen Haushaltsrechts unterschiedlich weit vorangeschritten. Einen Überblick über den derzeitigen Stand der rechtlichen Vorgaben zur Einführung des neuen Haushaltsrechts (in den Flächenländern) enthält die folgende Übersicht (Stand: 1.11.2010):

Bundesland	Buchführungssystem	Anwendung Neues Haushaltsrecht (Kernverwaltung) spätestens ab	Erster Gesamtabschluss (Konzernabschluss) spätestens
Baden-Württemberg	Doppik	1.1.2016	31.12.2018
Bayern	Wahlrecht Doppik – Kameralistik	Keine Fristen	Ab dem fünften Haushaltsjahr, das dem Haushaltsjahr der Einführung der Doppik folgt, nicht jedoch vor dem 1.1.2012
Brandenburg	Doppik	1.1.2011	Ende des zweiten auf das Umstellungsjahr folgenden Jahres, also spätestens 31.12.2012
Hessen	Wahlrecht Doppik – erweiterte Kameralistik	1.1.2009	31.12.2011 ggf. 31.12.2015
Mecklenburg-Vorpommern	Doppik	1.1.2012	Ende des dritten Jahres nach Umstellung, also spätestens 31.12.2014
Niedersachsen	Doppik	1.1.2012	31.12.2012
Nordrhein-Westfalen	Doppik	1.1.2009	31.12.2010
Rheinland-Pfalz	Doppik	1.1.2009	31.12.2013
Saarland	Doppik	1.1.2009	31.12.2014
Sachsen	Doppik	1.1.2013	31.12.2016

Sachsen-Anhalt	Doppik	1.1.2013	vorr. Ende des dritten Jahres nach Umstellung, also spätestens 31.12.2015
Schleswig-Holstein	Wahlrecht Doppik – Kameralistik	Keine Fristen	Im sechsten Jahr nach Aufstellung der ersten Eröffnungsbilanz
Thüringen	Wahlrecht Doppik – Kameralistik	Keine Fristen	Für das dritte Haushaltsjahr nach Einführung der Doppik

Der Rechnungsstil der doppelten kaufmännischen Buchführung (Doppik) hat sich im kommunalen Bereich durchgesetzt. Auch dort, wo ein Wahlrecht besteht, kann erwartet werden, dass sich die Kommunen weit überwiegend für die Doppik entscheiden werden. Dies ist in jedem Fall zu empfehlen.

Mit dem Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätze-gesetz HGrG) haben fortan auch der Bund und die Länder für ihre Haushalte die Möglichkeit der alleinigen Anwendung des doppischen Rechnungs- und Haushaltswesens. So heißt es in § 1a des HGrG (in der Fassung vom 27.5.2010): *„Die Haushaltswirtschaft kann in ihrem Rechnungswesen im Rahmen der folgenden Vorschriften kameral oder nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung ... (staatliche Doppik) gestaltet werden.“*

Dies kann als deutlicher Fortschritt gegenüber der bisherigen Situation gewertet werden. Bislang durfte zwar das doppische Rechnungswesen angewandt werden, jedoch nur parallel zum kameralen Rechnungswesen. Hessen hat sich als erstes Bundesland für die Doppik entschieden. In Hamburg und Bremen laufen umfangreiche Reformprojekte zur Erprobung der Doppik. Hamburg hat zum 31.12.2007 einen ersten Gesamtabschluss vorgelegt. Nordrhein-Westfalen befindet sich mit seinem Projekt „EPOS“ (Einführung von Produkthaushalten zur outputorientierten Steuerung) auf dem Wege in ein doppisches Rechnungs- und Haushaltswesen. Alleine der Bund und Berlin haben sich für eine

sog. (um eine Kosten- und Leistungsrechnung) erweiterte Kameralistik entschieden. Ein Weg, der von zahlreichen Kommunen in der Vergangenheit (vor den Haushaltsrechtsreformen) eingeschlagen wurde. Der gesetzliche Umstieg auf die Doppik hat diesen Weg jedoch überflüssig werden lassen.

Zusammenfassend kann gesagt werden: Der Weg in ein neues doppi-sches Haushalts- und Rechnungswesen ist für viele bereits vollzogen, für andere mindestens deutlich vorgezeichnet – in jedem Fall aber unumkehrbar. Auch internationale Entwicklungen weisen seit Langem in diese Richtung. Nun muss es in der kommunalen Praxis darum gehen, die verbesserten (rechtlichen) Grundlagen konsequent für eine verbesserte Steuerung zu nutzen.

4 ABC Neues Haushaltsrecht

A

A

Abschreibung

Vermögensgegenstände (Gebäude, Fahrzeuge, Straßen ...), die eine längere Nutzungsdauer als ein Jahr haben, werden abgeschrieben. Dies bedeutet, dass die **↑Anschaffungs- oder Herstellungskosten** über die geplante (planmäßige) Nutzungsdauer verteilt und als **↑Aufwand** pro Jahr in der Ergebnisrechnung (**↑Ergebnishaushalt/-rechnung**) ausgewiesen werden.

(Beispiel: Anschaffungskosten Gebäude 500.000 Euro, Nutzungsdauer 50 Jahre. Pro Jahr werden 10.000 Euro abgeschrieben. Dieser Betrag erscheint als Abschreibungsaufwand jedes Jahr in der Ergebnisrechnung. Gleichzeitig verringert sich der Wert des Gebäudes in der Bilanz um diesen Betrag. So ist in der Ergebnisrechnung ersichtlich, welcher Aufwand durch die Nutzung des Gebäudes jährlich entsteht, und die Bilanz zeigt, welcher Wert dem Gebäude am Ende des jeweiligen Jahres noch beizumessen ist.)

Abschreibungsaufwendungen eines Jahres sind grundsätzlich durch **↑Erträge** eines Jahres auszugleichen (**↑Haushaltsausgleich**). Erwirtschaftete Abschreibungen eines Jahres dienen grundsätzlich zur Ersatzbeschaffung des Vermögensgegenstandes am Ende der Nutzungsdauer. Nicht gedeckte Abschreibungen deuten somit auf die Notwendigkeit weiterer Verschuldung (**↑Schulden, Verschuldungsgrad**) in der Zukunft hin.

Anhang

Der Anhang ist gemäß Haushaltsrecht in allen Ländern Bestandteil des Jahresabschlusses und enthält regelmäßig erläuternde Angaben zu den im Rahmen von **↑Ergebnis-** und **↑Finanzrechnung** sowie **↑Bilanz** ange-

wandten Ansatz- und Bewertungsmethoden. Er soll dazu beitragen, dem Leser des Jahresabschlusses ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Lage des Vermögens und der Schulden sowie über die Ergebnis- und Finanzlage der Kommune zu vermitteln.

Entsprechend der Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnungen sind etwa folgende Angaben für den Anhang vorgesehen:

- Erläuterungen zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.
- Erläuterungen zu Änderungen hinsichtlich der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.
- Informationen zu „Sammelpositionen“ im **↑Jahresabschluss**, wie etwa die Position „Sonstige **↑Rückstellungen**“.
- Informationen zu Restlaufzeiten von Forderungen und **↑Verbindlichkeiten** in sog. „Forderungs- und Schuldenspiegeln“.

Der Anhang sollte darüber hinaus Hinweise zu solchen Sachverhalten geben, deren Kenntnis für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage einer Kommune von Bedeutung ist. Denkbar sind Angaben zu

- den ausgeübten Ansatzwahlrechten (z. B. über die Nichtbildung von Rückstellungen, deren Bildung einem Wahlrecht unterliegt).
- nicht gebildeten Rückstellungen aufgrund fehlender gesetzlicher Bilanzierungsmöglichkeiten oder aufgrund von Bilanzierungsverboten (z. B. im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, wenn die Nachholung der Instandhaltung nicht innerhalb der nächsten drei Haushaltsjahre (RP) oder gar im kommenden Haushaltsjahr (SL) beabsichtigt ist).
- der Unterteilung des Vermögens in realisierbares Vermögen (**↑Vermögen, realisierbares**) und nicht realisierbares Vermögen (Verwaltungsvermögen). Falls diese Unterscheidung in der Bilanz nicht vorgenommen wird, sollte dies ergänzend im Anhang erfolgen. Dies dient vor allem zur Ermittlung von **↑Instandhaltungs-** und **↑Pensionslastfinanzierungsquote**. Es handelt sich hierbei um wichtige Kennzahlen zur Beurteilung der finanzwirtschaftlichen Solidität der Kommune.

Anlagevermögen

Das in der **↑Bilanz** ausgewiesene Anlagevermögen enthält alle Vermögensteile, die langfristig (über das kommende Jahr hinaus) der Kommune dienen sollen. Es handelt sich im Wesentlichen um Sachanlagevermögen (Grundstücke, Gebäude etc.) oder um Finanzanlagevermögen (**↑Beteiligungen**, langfristige Finanzanlagen etc.). Auch immaterielles Vermögen (**↑Vermögen, immaterielles**) gehört hierzu.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind die Auszahlungen, die für die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung getätigt werden (Investitionssumme). Sie werden aus diesem Grunde auch als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten bezeichnet (s. auch **↑Zeitwert**). In der **↑Bilanz** wird das Vermögen regelmäßig zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (abzüglich bereits vorgenommener **↑Abschreibungen** bei abnutzbarem Vermögen) bewertet. Die Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führt tendenziell zu Vermögenswerten, die geringer sind als die aktuellen Werte (**↑Zeitwert**) des Vermögens. Bei der Beurteilung der Bilanzwerte ist mithin zu berücksichtigen, dass der Wert des Vermögens zum Bilanzstichtag regelmäßig höher ist als der in der Bilanz ausgewiesene Wert. Dies führt zum Ausweis sog. stiller Reserven (**↑Reserven, stille**) in der Bilanz. Dies gilt vor allem für Vermögensteile, die bereits vor vielen Jahren oder Jahrzehnten angeschafft oder hergestellt wurden und die mittlerweile im Wert deutlich gestiegen sind (vor allem Grundstücke und Gebäude, Kunstwerke).

Aufwand

Aufwand ist der Betrag, der durch den Einsatz, den Verbrauch oder die Nutzung von Personal, Gebäuden, Informationstechnik, sonstigen Sachmitteln und Finanzen (Zinsaufwand) entsteht. Es handelt sich um die zentrale Größe, die den Ressourcenverbrauch dokumentiert.

Aufwendungen und **↑Auszahlungen** eines Haushaltsjahres sind in hohem Maße deckungsgleich. An zwei – für das neue Haushaltsrecht allerdings zentralen – Stellen unterscheiden sie sich jedoch deutlich. Es sind dies die **↑Abschreibungen** und die **↑Rückstellungen**. Auszahlung und Aufwand fallen in diesen Fällen in unterschiedlichen Jahren an.

Wird etwa ein Fahrzeug gekauft und bar bezahlt, fallen die Auszahlungen in dem Jahr der Anschaffung an. Der Aufwand entsteht erst in den Jahren der Nutzung, also später als die entsprechenden Auszahlungen. Er wird als **↑Abschreibungsaufwand** in jedem Jahr der Nutzung ausgewiesen.

Anschaffung Fahrzeug Ende des Jahres 0 zu 20.000 € 4 Jahre Nutzung	Jahr 0	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4
Auszahlung	20.000				
Aufwand (nicht auszahlungsgleich)		5.000	5.000	5.000	5.000

Der veränderte Ausweis führt letztendlich zu veränderten Entscheidungsnotwendigkeiten. Beim (alleinigen) Ausweis der Auszahlung ist einzig eine Entscheidung im Jahr 0 über die Anschaffung des Fahrzeuges zu treffen. Während der vier Folgejahre wird nicht deutlich, dass die Nutzung dieses Fahrzeuges einen Ressourcenverbrauch von jährlich 5.000 Euro verursacht. Eine Entscheidung darüber, ob die weitere Nutzung wirtschaftlich vertretbar und geboten ist, wird durch die Zahlen des Rechnungswesens nicht eingefordert. Anders beim Ausweis des Aufwandes: Hier wird zunächst die Entscheidung über die Anschaffung im Jahr 0 und dann konsequent jedes Jahr eine Entscheidung über die (weitere) Nutzung eingefordert. In den jährlichen **↑Haushaltsausgleich** fließt der Betrag in Höhe von 5.000 Euro ein. In jedem Jahr müssen so die aktuellen Nutzer den durch die Nutzung entstehenden Ressourcenverbrauch finanzieren (**↑intergenerative Gerechtigkeit**).

A

Beamte erwerben während ihrer aktiven Dienstzeit Pensionsansprüche. Aus diesem Grund sind **↑Pensionsrückstellungen** zu bilden. In dem Jahr, in dem ein Beamter beschäftigt ist, entstehen damit neben den laufenden Gehaltszahlungen Anwartschaften auf Pensionszahlungen, die er nach Ausscheiden aus dem aktiven Dienst erhält. Diese Anwartschaften stellen Aufwand bereits im Jahr der Beschäftigung dar, also früher, als die entsprechenden Auszahlungen anfallen.

Einstellung eines Beamten im Jahr 0 und Beschäftigung für 30 Jahre (aktive Dienstzeit); danach Pension (20 Jahre)	Jahr 0	Jahr 1	Jahr 2	Jahre 3–30	Jahre 31–51
Auszahlung					je 5.000
Aufwand (nicht auszahlungsgleich)	5.000	5.000	5.000	je 5.000	

Auch hier führt der jährlich ausgewiesene Ressourcenverbrauch in Höhe von 5.000 Euro zu veränderten Entscheidungsnotwendigkeiten. Die Entscheidung über die Einstellung geht mit der bewussten Entscheidung einher, dass mit der Beschäftigung neben dem Gehalt jährlich ein Ressourcenverbrauch in Höhe von 5.000 Euro entstehen wird. In den jährlichen **↑Haushaltsausgleich** fließt dieser Betrag in Höhe von 5.000 Euro ein. In jedem Jahr müssen so die aktuellen Nutzer den durch die Beschäftigung entstehenden Ressourcenverbrauch finanzieren (**↑intergenerative Gerechtigkeit**).

Ausgleichsrücklage

Die sog. Ausgleichsrücklage existiert ausschließlich in Nordrhein-Westfalen und dem Saarland. Anders als die meisten anderen Rücklagen, wird diese nicht aus Überschüssen des laufenden Jahres gebildet. Ihre Bildung findet vielmehr im Rahmen der Erstellung der (erstmaligen) **↑Eröffnungsbilanz** statt. Grundsätzlich wird ein Teil (ein Drittel) des im

Rahmen des erstmalig festgestellten Eigenkapitals dieser sog. Ausgleichsrücklage zugeführt. Sie dient vor allem dem Ausgleich entstehender Fehlbeträge in den Ergebnisrechnungen der Folgejahre. Alleine hierfür ist sie (vorab) „reserviert“. Die Beurteilung der Ausgleichsrücklage sollte zwei Faktoren berücksichtigen:

- Die Höhe der Ausgleichsrücklage (ein Drittel des Eigenkapitals) ist willkürlich und entzieht sich sowohl einer ökonomischen als auch politischen Begründung.

Die Verwendung der Ausgleichsrücklage (Eigenkapitalteile, welche durch die vorangegangenen Generationen erwirtschaftet wurden) wird zur Deckung von Defiziten verwandt, welche durch die aktuellen und zukünftigen Generationen verursacht werden. Dies verstößt gegen das Prinzip der **↑intergenerativen Gerechtigkeit**.

Die Ausgleichsrücklage sollte – über die rechtliche Stellung hinausgehend – politisch so behandelt werden wie die Allgemeinen Rücklagen (**↑Haushaltsausgleich**): Eine Verwendung zur Deckung von Fehlbeträgen sollte vermieden werden.

Auszahlungen

Gelder, die von der Kommune innerhalb eines Haushaltsjahres abfließen. Diese sind im **↑Finanzhaushalt**/in der **↑Finanzrechnung** abgebildet. Sie werden dort den Einzahlungen gegenübergestellt. Die Differenz wird hier als **↑Finanzergebnis** bezeichnet.

Übersteigen die Auszahlungen die Einzahlungen, kann die Kommune ihren bestehenden Zahlungsverpflichtungen im Haushaltsjahr nicht nachkommen. Die Aufnahme von Krediten und damit die Erhöhung der Verschuldung werden notwendig.

B

B

Berichtswesen

Korrespondierend zum **↑Produkthaushalt** ist ein unterjähriges Berichtswesen einzuführen. Es gibt den (politischen) Entscheidungsträgern zeitnah Informationen darüber, ob die Erreichung der geplanten (Teil-)Ergebnisse und angestrebten Ziele erwartet werden kann oder ob die Erreichung gefährdet ist. Letzteres kann dann zu erneuten (der veränderten Situation angepassten) Entscheidungen führen, die auf eine Erreichung der vereinbarten Ziele gerichtet sind.

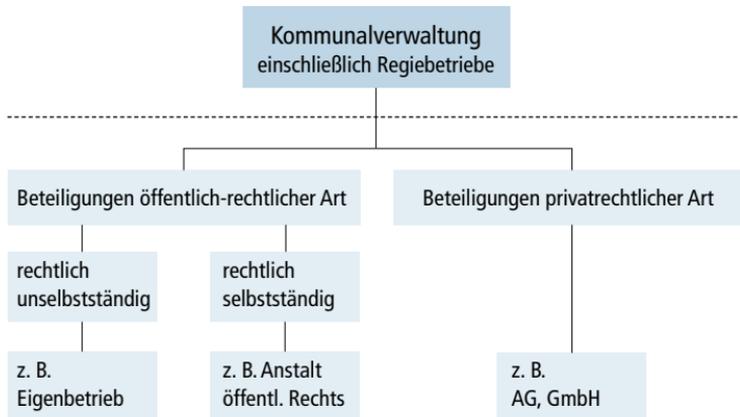
Eine funktionierende Steuerung setzt ein funktionierendes Berichtswesen zwingend voraus. Standardmäßig sollten Berichte zum Vollzug des Haushaltsplans zweimal jährlich erstellt werden. Ein funktionierendes Berichtswesen erfordert unterschiedliche Informationsgrundlagen bzw. Informationsinstrumente. Dazu gehören – je nach örtlichem Informationsbedarf – eine aussagefähige **↑Kosten- und Leistungsrechnung**, eine Budgetüberwachung sowie Leistungsstatistiken und ggf. Wirksamkeitsanalysen.

Beteiligungen

Kommunen bedienen sich zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben häufig eigenständiger, wirtschaftlich und/oder rechtlich selbstständiger Organisationseinheiten/Unternehmen. Die Kommunen sind dann entweder zu 100 Prozent oder in Höhe eines bestimmten Anteils an diesen Einheiten beteiligt. Derartige Beteiligungen können öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Art sein.

Zu unterscheiden sind Beteiligungen an

- *rechtlich unselbstständigen* Betrieben wie Eigenbetrieben, eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen oder Betrieben gewerblicher Art,
- *rechtlich selbstständigen* Betrieben des öffentlichen Rechts (Anstalt öffentlichen Rechts oder Zweckverbände) oder
- Beteiligungen an *Betrieben des Privatrechts* wie Aktiengesellschaften (AG) oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH).



Beteiligungssteuerung

Die Notwendigkeit einer wirksamen Steuerung der **↑Beteiligungen** durch den Rat bzw. Kreistag hat in der Vergangenheit deutlich zugenommen. Geschuldet ist dies nicht zuletzt der Tatsache, dass eine ständig wachsende Zahl kommunaler Aufgaben in verselbstständigte Einheiten (Eigenbetriebe, Eigenesellschaften, Private) ausgelagert wurde.

Zur kommunalpolitischen Steuerung von Beteiligungen sind grundsätzlich alle Überlegungen, die in den letzten Jahren für eine verbesserte Steuerung der Kernverwaltung angestellt wurden, in gleicher Weise gültig. Auch Eigenbetriebe sollten über **↑Produkte** und konkrete **↑Ziele** mit **↑Kennzahlen** durch den Rat gesteuert werden. Es gelten grundsätzlich die gleichen Überlegungen wie beim **↑Produkthaushalt**.

Danach sollten zukünftig produktorientierte Wirtschaftspläne von Eigenbetrieben als Basis der politischen Entscheidungen erstellt werden. Im Rahmen eines unterjährigen **↑Berichtswesens** sollte der Rat über den Verlauf der Geschäftstätigkeit informiert werden.

Bilanz

In der Bilanz werden Vermögen (Aktiva) und Schulden (Passiva) gegenübergestellt. Öffentliches Vermögen und Schulden (sowie als Differenz das Eigenkapital) sind in ihrer Gesamtheit transparent und damit den politischen Entscheidungsträgern bewusst – Jahr für Jahr. Sie können damit explizit in politische Entscheidungen (vor allem im Rahmen der Haushaltsberatungen) einbezogen werden. Die Bilanz kann als das „wertmäßige Gedächtnis“ der Kommune bezeichnet werden.

Leider sind die Bilanzpositionen und deren Inhalt nicht bundeslandübergreifend einheitlich geregelt. Dies macht das Lesen unterschiedlicher Bilanzen fast zu einem kleinen Abenteuer. Eine einheitliche Basis ist hinsichtlich der Struktur der Bilanz jedoch festzustellen. Diese kann im Kern so dargestellt werden:

Bilanz (Vermögensrechnung)	
Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital (Netto-, Kapitalposition)
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	I. Basiskapital (Basisreinvertmögen)
II. Sachanlagen	II. Rücklagen
III. Finanzanlagen	III. Jahresergebnis
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
I. Vorräte	C. Verbindlichkeiten
II. Forderungen	D. Sonderposten
III. Wertpapiere	
IV. Liquide Mittel	
C. Aktive Rechnungsabgrenzung	E. Passive Rechnungsabgrenzung
D. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	
Bilanzsumme	Bilanzsumme

Es wird empfohlen, über die in der Gemeindehaushaltsverordnung vorgesehene (als gesetzliche Mindestgliederung zu verstehende) Bilanzgliederung hinaus, die Unterscheidung in realisierbares Vermögen (**↑Vermögen, realisierbares**) und nicht realisierbares Vermögen (**↑Verwaltungsvermögen**) vorzunehmen. Nur auf diese Weise wird deutlich, inwieweit das auf der Aktivseite ausgewiesene Vermögen ausreicht, die auf der Passivseite ausgewiesenen Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) zum Fälligkeitszeitpunkt zu decken.

Derartigen Aussagen über das Schuldendeckungspotenzial des Vermögens (s. auch Pensionslast- bzw. Instandhaltungsfinanzierungsquote) kommt hohe politische Relevanz zu: Stehen zum Zeitpunkt der Fälligkeit von Schulden keine ausreichenden liquiden Mittel oder liquidierbaren Vermögenspositionen (Sachanlagen, Finanzanlagen) zur Verfügung, müssen zur Begleichung der Schulden weitere Kredite aufgenommen werden. Dieser Verschuldungsspirale gilt es, durch weitsichtige finanzpolitische Entscheidungen entgegenzuwirken.

Bei der Beurteilung ist zu beachten, dass die Bewertung des gesamten Vermögens in den meisten Fällen auf der Basis historischer **↑Anschaffungs- oder Herstellungskosten** beruht. Der Teil des realisierbaren Vermögens ist zu diesem Zweck neu zu bewerten. Anzusetzen sind hier „Zeitwerte“, die eine realistische Aussage bezüglich der realisierbaren liquiden Mittel beim Verkauf der entsprechenden Vermögenswerte erlauben. (In Niedersachsen ist der Ansatz von Veräußerungswerten für das realisierbare Vermögen bereits in der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) vorgesehen.) Die Differenz zwischen Zeitwerten und Bilanzwerten (Buchwerten) wird auch als „stille Reserve“ (**↑Reserven, stille**) bezeichnet.

Bilanzpolitik (Bilanzgestaltung)

Unter Bilanzpolitik versteht man allgemein die zielgerichtete Gestaltung der Bilanz bzw. des Jahresabschlusses unter Anwendung aller bestehenden gesetzlichen Bilanzierungswahlrechte. Ziele der Bilanzpolitik im privatwirtschaftlichen Jahresabschluss sind etwa „Minimierung der Steuerzahlungen“ oder „Erhöhung der Ausschüttungen“. Bilanzpolitik in der

öffentlichen Bilanz kann dagegen das Ziel verfolgen, den Haushaltsausgleich sicherzustellen oder diesem „ein Stück näherzukommen“. Um allen Missverständnissen entgegenzuwirken:

Bilanzpolitik sollte keinen Raum haben im Jahresabschluss einer öffentlichen Gebietskörperschaft! Das Ziel der **↑intergenerativen Gerechtigkeit** erfordert zwingend eine möglichst realitätsgetreue Abbildung der entstandenen Aufwendungen (und deren Deckung durch entsprechende Erträge).

Um die bilanzpolitischen Möglichkeiten und deren Auswirkungen zu verdeutlichen, seien die folgenden beiden Fälle genannt:

Fall 1

Im Rahmen der Bilanzierung des Sachanlagevermögens besteht die Notwendigkeit, Nutzungsdauern festzulegen. Diese bilden die Basis für die Ermittlung der **↑Abschreibungen**. Länderspezifische Abschreibungskataloge geben Hinweise zur Festlegung von Nutzungsdauern für eine Vielzahl von Vermögensgegenständen. So wird etwa für Gebäude eine Nutzungsdauer von 50 bis 80 Jahren angenommen (BW).

Mit Blick auf den aktuellen **↑Haushaltsausgleich** könnte nun die Überlegung naheliegen, die längere Nutzungsdauer zugrunde zu legen. Daraus folgten nämlich deutlich geringere Abschreibungsbeträge pro Jahr. Statt 20.000 Euro p. a (1 Million Euro: 50 Jahre) würden lediglich 12.500 Euro p. a (1 Million Euro: 80 Jahre) an Abschreibungsaufwand ausgewiesen und damit in den Haushaltsausgleich fließen.

Einer soliden Finanzpolitik entspräche dies jedoch nicht, wenn davon auszugehen wäre, dass für das betreffende Gebäude eine über 50 Jahre hinausgehende Nutzung (etwa aus bautechnischen Gründen) nicht erwartet werden kann. In diesem Fall wären nach Ablauf der tatsächlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren insgesamt 625.000 Euro Abschreibungen (50 Jahre * 12.500 Euro p. a.) erwirtschaftet. Wird die Neuerrichtung eines gleichartigen Gebäudes zu 1 Million Euro (ohne Berücksichtigung von Baupreissteigerungen!) nach Ablauf der tatsächlichen Nutzungsdauer erforderlich, weist die Differenz zwischen den erforderlichen Investitionszah-

lungen und den bis dahin nicht erwirtschafteten Abschreibungen in Höhe von 375.000 Euro auf eine weitere Verschuldungsnotwendigkeit hin.

Fall 2

Im Rahmen der Rückstellungsbildung besteht das Wahlrecht, eine bestimmte **↑Rückstellung** (z. B. für eine Instandhaltungsmaßnahme, die in drei Jahren zwingend ansteht; erwartete Kosten: 500.000 Euro) zu bilden. Wiederum mit Blick auf den aktuellen Haushaltsausgleich liegt die Überlegung nahe, auf die Bildung dieser Rückstellung zu verzichten, da dies im aktuellen Jahr die Ergebnisrechnung mit Aufwendungen i. H. v. 500.000 Euro belasten würde, die auszugleichen wären. Gleichzeitig würde dies das in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital in Höhe von 500.000 Euro verringern.

Andererseits ist in diesem Beispiel zu beachten, dass die Nichtbildung der Rückstellung dazu führt, dass 500.000 Euro im Jahr der Durchführung der Maßnahme (also in drei Jahren) die Ergebnisrechnung belasten und der dann möglicherweise aufzunehmende Kredit ebenfalls das Eigenkapital in Höhe von 500.000 Euro verringern würde.

In beiden Fällen soll deutlich werden: Bilanzpolitische Überlegungen sollten nicht Platz greifen. Gefordert ist der ehrliche Ausweis allen Vermögens und aller Verpflichtungen, die zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz erkennbar sind. Gefordert ist der „ehrlche Haushalt“. Das Anrecht der Bürgerschaft auf „ungeschminkte“ Informationen steht im Vordergrund!

Budgetierung, Budgets

Die Budgetierung stellt die *finanzwirtschaftliche Flanke* aller neuen Steuerungsüberlegungen dar. Es geht um die Zusammenführung von Fach- und Finanzverantwortung in den dezentralen Einheiten der Verwaltung (Ämter, Fachbereiche, Servicebereiche). Der haushaltsrechtliche Ausfluss der Bestrebungen, Budgetierung in der Verwaltung konsequent umzusetzen, ist das Konzept der Teilhaushalte (**↑Teilhaushalt/ Teilrechnung**).

B

C

Für einzelne Verantwortungsbereiche, die auf der Basis von Produktbereichs-, Produktgruppen- oder Produktverantwortlichkeiten gebildet werden, können Teilhaushalte gebildet werden. Für jeden Teilhaushalt werden Vereinbarungen über die zu erbringenden Leistungen, die zu erreichenden Ziele und das zur Verfügung stehende Budget zwischen Rat und den Verantwortlichen in der Verwaltung getroffen.

Dies eröffnet dem Rat die Möglichkeit, über die Vereinbarung konkreter Finanz- und Produktziele seinen politischen Zielen Ausdruck zu verleihen. Die Verantwortlichen der Teilhaushalte setzen diese Ziele um und berichten dem Rat unterjährig über den Stand der Umsetzung (**↑Berichtswesen**).

C

Cash Flow

Der Cash Flow gibt Auskunft über den Stand der **↑Liquidität**. Diese Aufgabe kommt im neuen kommunalen Haushaltsrecht der Finanzrechnung (**↑Finanzhaushalt/-rechnung**) zu. Sie stellt die **↑Einzahlungen** *direkt* den **↑Auszahlungen** gegenüber.

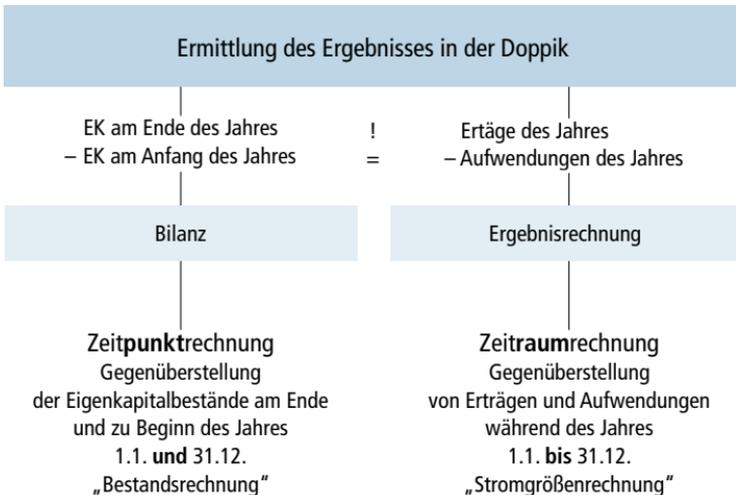
Indirekt lässt sich der Cash Flow aus der Ergebnisrechnung ermitteln:

	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
+	nicht auszahlungswirksame Aufwendungen (z. B. Abschreibungen, Zuführung zu Rückstellungen)
-	nicht einzahlungswirksame Erträge (z. B. Auflösung nicht benötigter Rückstellungen)
=	<hr/> Cash Flow

D

Doppik

Der Begriff „Doppik“ hat sich als Synonym für den Begriff der kaufmännischen „doppelten Buchführung“ etabliert. Geprägt ist die „doppelte“ Buchführung durch die zweifache Ermittlung des Ergebnisses (Gewinn oder Verlust): einmal durch Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung und zum anderen durch den Vergleich des in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapitals zu Beginn und am Ende des Jahres.



Im Zuge der kommunalen Haushaltsrechtsreform hat der Begriff der Doppik zunehmend einen „eigenen Charakter“ bekommen. Mit „kommunaler Doppik“ ist im Sprachgebrauch sowohl das doppelische Rechnungswesen (die Buchführung im engeren Sinne) gemeint als auch der Haushalt (Produktthaushalt), in den die in der Buchführung generierten Informationen einfließen. In besonderer Weise ist hiermit der Ergebnis-

haushalt (**↑Ergebnishaushalt/-rechnung**) gemeint, in dem Aufwendungen durch Erträge auszugleichen sind (**↑Haushaltsausgleich**). Insofern wird auch von „doppischem Haushaltsrecht“ gesprochen.

E

E

Eigenkapital

Rechentechnisch stellt das Eigenkapital (EK) die (positive) Differenz zwischen **↑Vermögen** (Aktivseite der Bilanz) und **↑Schulden** (Passivseite der Bilanz) dar. Die Position Eigenkapital steht ebenfalls regelmäßig auf der Passivseite der Bilanz – solange das Vermögen höher ist als die Schulden. Mit der Erstellung der kommunalen Bilanz beim Übergang auf das neue Haushaltsrecht wird das Eigenkapital einer Kommune erstmals dargestellt.

Anstelle des Begriffes „Eigenkapital“ werden etwa die Begriffe „Nettoposition“ (NI) oder „Kapitalposition“ (BW, SN) verwandt. Das in der **↑Bilanz** ausgewiesene Eigenkapital setzt sich aus verschiedenen Bestandteilen zusammen, die auch jeweils ausgewiesen werden. Sie unterscheiden sich hinsichtlich der „Entstehung“ des Eigenkapitals und dessen „Verwendungsmöglichkeiten“ (**↑Eigenkapitalpositionen**).

Keinesfalls ist die Größe „Eigenkapital“ in einer kommunalen Bilanz in gleicher Weise zu interpretieren wie in einer Unternehmensbilanz. Dem Eigenkapital in der kommunalen Bilanz kommt insbesondere keine Haftungsfunktion zu.

Das Eigenkapital bietet keinen Anhaltspunkt für die Beurteilung der finanzwirtschaftlichen Solidität einer Kommune. Es sagt allenfalls aus, ob das **↑Vermögen** der Kommune deren **↑Schulden** (einschließlich der **↑Rückstellungen**) übersteigt. Keinesfalls trifft somit im Falle eines positiven Eigenkapitals die Aussage zu: „Die Kommune ist schuldenfrei“. Ein positives Eigenkapital bedeutet lediglich, dass das Vermögen höher ist als die Schulden.

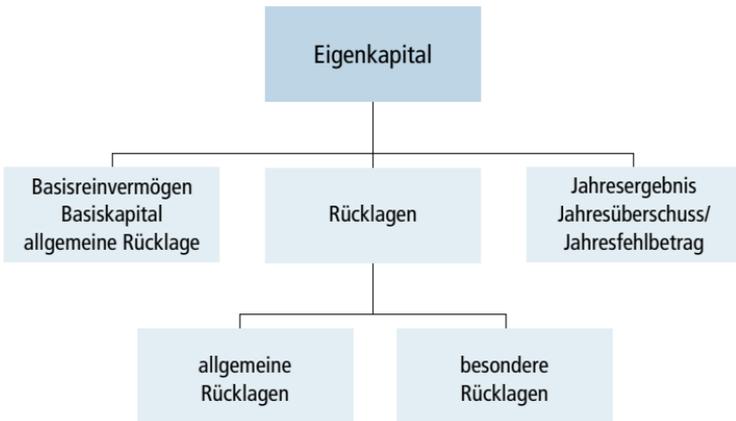
Ein positives Eigenkapital sagt ebenso wenig über das sog. *Schuldendeckungspotenzial* aus: Ob die Schulden gedeckt sind und ob sie (ohne weitere Verschuldung) (**↑Verschuldungsgrad, ↑Schulden**) beglichen werden können, kommt durch das Eigenkapital nicht zum Ausdruck. Hierzu bedarf es einer genauen Betrachtung der einzelnen Schuldpositionen und deren Fälligkeiten sowie des Grades und des Zeitpunktes der Liquidierbarkeit der Vermögensgegenstände. Die Unterscheidung zwischen realisierbarem (**↑Vermögen, realisierbares**) und nicht realisierbarem Vermögen, dem sog. **↑Verwaltungsvermögen**, kommt hierbei Bedeutung zu.

Übersteigen die Schulden das Vermögen, ergibt sich ein negatives Eigenkapital. Es ist regelmäßig auf der Aktivseite der **↑Bilanz** als „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ (**↑Fehlbetrag, nicht durch Eigenkapital gedeckter**) auszuweisen.

Von besonderem Interesse für die politischen Entscheidungsträgerinnen und -träger sollte vor allem die Veränderung des Eigenkapitals sein. Eine wichtige Kennzahl stellt deshalb die **↑Eigenkapitalveränderungsrate** dar. Im Sinne der intergenerativen Gerechtigkeit sollte das Eigenkapital im Zeitablauf (mindestens) konstant sein.

Eigenkapitalpositionen

Das **↑Eigenkapital** wird in der **↑Bilanz** in mehreren Unterpositionen ausgewiesen. Diese Eigenkapitalpositionen zeigen im Wesentlichen auf, welches die Gründe sind, die zu dem Eigenkapital führen (Entstehung des Eigenkapitals) und wozu das Eigenkapital verwandt werden darf/soll (Verwendung). Im Allgemeinen wird das Eigenkapital mit folgenden Unterpositionen ausgewiesen:



So stellt die Größe „Basisreinvormögen“ (NI, BB), „Allgemeine Rücklage“ (NW, SL, SH, TH, BY) oder „Basiskapital“ (BW, SN) den Anteil des Eigenkapitals dar, der im Rahmen der erstmaligen Erstellung der **↑Eröffnungsbilanz** ermittelt wurde. Dieser Teil des Eigenkapitals ist i. d. R. „fest“. Er darf nach den Regeln der Gemeindehaushaltsverordnungen grundsätzlich nicht zur Deckung von Fehlbeträgen in der Ergebnisrechnung verwandt werden. Geschieht dies aufgrund anhaltender und anderweitig nicht ausgleichbarer Fehlbeträge dennoch, hat dies einerseits aufsichtsrechtliche Konsequenzen. Bilanztechnisch führt dies zu einer Verminderung dieses Teils des Eigenkapitals. Es kann sogar zum Verzehr des Eigenkapitals führen, mit der Folge, dass auf der Aktivseite der Bilanz

ein „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ (**↑Fehlbetrag, nicht durch Eigenkapital gedeckter**) auszuweisen ist.

Überschüsse (der **↑Erträge** über die **↑Aufwendungen**; Jahresüberschüsse) der Ergebnisrechnung werden in der Regel der Position „Jahresergebnis“ als Unterposition des Eigenkapitals zugeführt. Sie erhöhen das Eigenkapital und können zur Deckung eines Fehlbetrages im Folgejahr verwandt werden. Ein Defizit der Ergebnisrechnung wird ebenfalls dieser Position zugeführt. Es vermindert das Eigenkapital.

Jahresüberschüsse können auch unmittelbar der Position **↑Rücklagen** (allgemeine Rücklagen) zugeführt werden. Diese Rücklagen können dann grundsätzlich in den Folgejahren zur Deckung von Fehlbeträgen in der Ergebnisrechnung verwandt werden.

Besondere Rücklagen resultieren beispielsweise aus Überschüssen in einem Gebührenbereich. Diese Überschüsse sind grundsätzlich in eine „Gebührenausgleichsrücklage“ (**↑Gebührenaussgleich, Sonderposten für den**) einzustellen, die ausschließlich den Gebührenzahlern zugutekommen darf. In der Regel bedeutet dies, die Rücklage im kommenden Jahr zugunsten der Gebührenzahler aufzulösen und in der Gebührenkalkulation mindernd zu berücksichtigen.

Zur Verwendung von Rücklagen siehe auch **↑Haushaltsausgleich**.

Eigenkapitalveränderungsrate

Die Eigenkapitalveränderungsrate (EKVR) gibt Hinweise auf die Erreichung des Ziels der intergenerativen Gerechtigkeit. Hiernach ist mindestens der Erhalt des in der (erstmaligen) **↑Eröffnungsbilanz** ausgewiesenen Eigenkapitals zu fordern. Dies ist derzeit haushaltsrechtlich nicht gefordert, sollte jedoch erklärtes Ziel einer intergenerativ ausgerichteten Haushaltswirtschaft sein.

Dies gilt grundsätzlich auch für den Fall, in dem das in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Eigenkapital negativ ist. In diesem Fall wird auf der Aktivseite ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen (**↑Fehlbetrag, nicht durch Eigenkapital gedeckter**). Es ist in diesem Fall darauf hinzuwirken, dass dieser Betrag nicht ansteigt. Im

günstigsten Fall ist auf einen Ausgleich in den Folgejahren hinzuwirken. Ein Ausgleich kann über die Erwirtschaftung von positiven Ergebnissen in der Ergebnisrechnung (Jahresüberschüssen) erfolgen.

Verringerungen des EK im Zeitablauf resultieren aus defizitären Ergebnisrechnungen (Jahresfehlbeträgen). Die Kommunen leben von ihrer Substanz und damit auf Kosten nachfolgender Generationen.

E

EK aktuelles Jahr
EK Eröffnungsbilanz

Einzubeziehen sind die Teile des Eigenkapitals, die nicht zweckgebunden sind und nicht aufgrund besonderer Sachverhalte (Investitionszuweisungen) oder bilanzierungstechnischer Besonderheiten (Bewertungsrücklagen; **↑Rücklagen**) gebildet wurden. Einzubeziehen sind mithin: Allgemeine Rücklage, **↑Ausgleichsrücklage** (NW) oder Basis-Reinvermögen zzgl. Rücklagen ordentliches und außerordentliches Ergebnis (NI).

Einzahlungen

Einzahlungen sind Gelder, die der Kommune innerhalb eines Haushaltsjahres zufließen. Diese sind im **↑Finanzhaushalt**/in der **↑Finanzrechnung** abgebildet. Sie werden dort den **↑Auszahlungen** gegenübergestellt. Die Differenz wird hier als **↑Finanzergebnis** bezeichnet. Übersteigen die Einzahlungen die Auszahlungen, kann die Kommune allen bestehenden Zahlungsverpflichtungen im Haushaltsjahr nachkommen.

Ergebnis, Gesamtergebnis

Das Gesamtergebnis ist die Differenz aus den gesamten **↑Erträgen** und den gesamten **↑Aufwendungen** des Jahres. Es zeigt, ob die Kommune in der Lage war, ihre gesamten Aufwendungen eines Jahres durch Erträge (jeglicher Art) zu decken. Diese (erste) Kennzahl zur Ergebnisanalyse

zeigt zwar an, inwieweit es der Kommune gelungen ist, ihre Eigenkapitalposition zu halten. Dies wird durch ein ausgeglichenes Ergebnis erreicht.

Ein ausgeglichenes Gesamtergebnis ist allerdings nicht hinreichend für eine intergenerativ gerechte Haushaltspolitik. Enthalten können nämlich im Gesamtergebnis auch Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen sein. Die Veräußerung von Vermögensgegenständen entzieht allerdings den zukünftigen Generationen die mit den Gegenständen verbundenen Verwendungsmöglichkeiten. Deshalb sollte in jedem Fall das ordentliche Ergebnis (**↑Ergebnis, ordentliches**) im Zentrum der Betrachtungen stehen.

Ergebnis, außerordentliches

Das außerordentliche Ergebnis ist die Differenz zwischen außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen. Außerordentliche Erträge sind etwa (einmalige) Erträge aus der Veräußerung von Vermögen, falls dieses zu einem Preis veräußert wird, der oberhalb des Bilanzwertes liegt (in NW, wo diese Erträge als ordentliche Erträge erfasst werden, sollten diese bei der politischen Beurteilung des Ergebnisses keine Bedeutung erlangen, d. h. herausgerechnet werden). Außerordentliche Aufwendungen sind etwa (einmalige) Aufwendungen aus der Veräußerung von Vermögen, falls dieses zu einem Preis veräußert wird, der unterhalb des Bilanzwertes liegt.

Ergebnis, ordentliches

Das ordentliche Ergebnis ist die Differenz zwischen ordentlichen **↑Erträgen** und ordentlichen **↑Aufwendungen**. „Ordentlich“ sind in der Regel Erträge und Aufwendungen dann, wenn sie aus der laufenden Verwaltungstätigkeit resultieren.

Ein ausgeglichenes ordentliches Ergebnis deutet auf eine aktuell wirtschaftlich leistungsfähige Kommune hin. Es belegt, dass die Kommune ihre laufenden Aufwendungen ohne die Veräußerung von Vermögensteilen durch laufende Erträge decken kann. Damit wird deutlich, dass die

Kommune im Betrachtungszeitraum das vorhandene Nutzungspotenzial für zukünftige Generationen nicht verringert hat. Ein positives ordentliches Ergebnis deutet somit auf die Erreichung des Ziels der intergenerativen Gerechtigkeit hin.

Ergebnishaushalt/-rechnung

Der Ergebnishaushalt (Plan) bzw. die Ergebnisrechnung (Ist) enthält sämtliche **↑Aufwendungen** und **↑Erträge** eines Haushaltsjahres. Die Grundstruktur von Ergebnishaushalt bzw. -rechnung stellt sich wie folgt dar:

E

Grundstruktur Ergebnishaushalt
Ordentliche Erträge
<ul style="list-style-type: none"> • Steuern • Gebühren • Privatrechtliche Entgelte • ...
Ordentliche Aufwendungen
<ul style="list-style-type: none"> • Personalaufwendungen • Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen • Abschreibungen • ...
Ordentliches Ergebnis
Außerordentliche Erträge
<ul style="list-style-type: none"> • z.B. aus dem Verkauf von Vermögen über Buchwert
Außerordentliche Aufwendungen
<ul style="list-style-type: none"> • z.B. aus dem Verkauf von Vermögen unter Buchwert
Außerordentliches Ergebnis
Gesamtergebnis

Ergebnishaushalt und -rechnung stehen im Zentrum des Themas **↑Haushaltsausgleich**. Im neuen Haushaltsrecht geht es nicht mehr um die Deckung der Auszahlungen durch die Einzahlungen. Es geht um die Deckung der Aufwendungen durch die Erträge.

Ergebnisrücklagen

Überschüsse aus dem ordentlichen Ergebnis und/oder dem außerordentlichen Ergebnis (BW: Sonderergebnis) werden den **↑Rücklagen** und damit dem **↑Eigenkapital** zugeführt. Unabhängig davon, ob der Landesgesetzgeber den getrennten Ausweis von „Rücklagen aus dem ordentlichen Ergebnis“ und „Rücklagen aus dem außerordentlichen Ergebnis“ vorschreibt, sollte diese Unterscheidung stets vorgenommen werden.

Der „Herkunft“ des Eigenkapitals kommt nicht zuletzt bei Fragen des **↑Haushaltsausgleichs** politische Relevanz zu. So ist es unterschiedlich zu bewerten, ob ein Fehlbetrag im **↑Ergebnishaushalt**/in der **↑Ergebnisrechnung** durch einen in der Vergangenheit erzielten (einmaligen) Überschuss des außerordentlichen Ergebnisses ausgeglichen wird. Oder ob zum Ausgleich ein (möglicherweise wiederkehrender) Überschuss herangezogen wird, der in der Vergangenheit im ordentlichen Ergebnis erzielt wurde.

Eröffnungsbilanz

Der Begriff der „Eröffnungsbilanz“ bezieht sich in der aktuellen Diskussion meist auf die *erste* Bilanz, die bei Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungswesen nach dem neuen Haushaltsrecht zu erstellen ist. Für die Erstellung dieser ersten Eröffnungsbilanz existieren zahlreiche Sonderregelungen hinsichtlich der (erstmaligen) Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden.

Es sollte hierbei darauf geachtet werden, dass Vermögen und Schulden möglichst realistisch bewertet werden. Auf bilanzpolitische Maßnahmen (**↑Bilanzpolitik**) etwa mit Blick auf den aktuellen Haushaltsausgleich sollte dringend verzichtet werden.

Vermögen sollte nicht etwa deshalb mit dem geringstmöglichen Wert angesetzt werden, weil dies zu niedrigeren Abschreibungsbeträgen führt, die den Haushaltsausgleich (vermeintlich) vereinfachen. Die Bildung von **↑Rückstellungen** sollte nicht deshalb unterbleiben, da zu befürchten steht, dass die damit verbundenen Aufwendungen nicht ausgeglichen werden können.

Bilanzpolitisch motivierte Ansätze in der erstmaligen Eröffnungsbilanz ziehen zum Teil über viele Jahre (z. B. Nutzungsdauer von Vermögen) nicht aussagekräftige Bilanzwerte nach sich.

Von der erstmaligen Eröffnungsbilanz zu unterscheiden ist die jährliche Eröffnungsbilanz. Zu Beginn eines jeden Jahres ist eine Eröffnungsbilanz (des Jahres) zu erstellen. Diese entspricht nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer (öffentlicher) Buchführung der Schlussbilanz des Vorjahres. Besondere Regelungen für die (jährliche) Eröffnungsbilanz sind nicht zu beachten.

E

Ertrag

Ertrag ist der Betrag, der den Wertezuwachs der Verwaltung in einem Jahr kennzeichnet. Einem Ertrag liegt in der Regel – aber nicht immer – eine **↑Einzahlung** zugrunde. Einzahlung und Ertrag fallen daneben häufig in unterschiedlichen Jahren an.

Gehen Steuerzahlungen für das laufende Jahr ein, stimmen Ertrag und Einzahlung in diesem Jahr überein. Gehen dagegen Steuernachzahlungen für das Vorjahr im laufenden Haushaltsjahr ein, liegen der Ertrag im Vorjahr und die Einzahlung im laufenden Haushaltsjahr. Auch gibt es Erträge, die nie zu Einzahlungen und damit zu Liquidität führen: Wird eine **↑Rückstellung** gebildet, die sich bei Fälligkeit als zu hoch herausstellt, fällt ein Ertrag im Jahr der Fälligkeit an. Eine Einzahlung dagegen findet nicht statt. Beispiel: Eine Rückstellung für Prozesskosten wird im laufenden Jahr in Höhe von 1.000 Euro gebildet. Stellt sich im Folgejahr heraus, dass Prozesskosten lediglich in Höhe von 800 Euro anfallen, entsteht ein Ertrag in Höhe von 200 Euro. Eine Einzahlung ist hiermit nicht verbunden.

F

Fehlbetrag, nicht durch Eigenkapital gedeckter

Übersteigen die Schulden das Vermögen, ergibt sich ein negatives **↑Eigenkapital**. Es ist regelmäßig auf der Aktivseite der **↑Bilanz** als „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen. Die Kommune ist überschuldet. Alle Entscheidungen und Maßnahmen sind darauf auszurichten, einen Anstieg dieses Fehlbetrages zu vermeiden. Nach Möglichkeit ist dieser Fehlbetrag – unter Aufrechterhaltung der kommunalen Handlungsfähigkeit – abzubauen. Die Aufnahme weiterer Kredite (sofern sie nicht zu Einsparungen in den Folgejahren führen) sowie die Entstehung weiterer Fehlbeträge in der Ergebnisrechnung sind dringend zu vermeiden.

Finanzergebnis

Das Finanzergebnis (Saldo zwischen Einzahlungen und Auszahlungen) in **↑Finanzhaushalt/-rechnung** sollte (mindestens) ausgeglichen sein. Dies alleine reicht jedoch für eine intergenerativ gerechte Haushaltswirtschaft nicht aus. Im Mittelpunkt des politischen Interesses sollte das „Finanzergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit“ stehen. Es gibt Auskunft darüber, ob die Kommune im Betrachtungszeitraum Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit durch entsprechende Einzahlungen (ohne die Aufnahme von Krediten) decken kann. Damit wird deutlich, ob die Kommune den Handlungsspielraum für zukünftige Generationen nicht durch die Aufnahme von Krediten zur Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit verringert hat. Die Kennzahl steht somit im Dienste der intergenerativen Gerechtigkeit.

Finanzhaushalt/-rechnung

Finanzhaushalt und Finanzrechnung richten ihren Blick auf die **↑Liquidität**. Hier erfolgt die Gegenüberstellung von Einzahlungen und Auszahlungen, entweder für das abgelaufene Haushaltsjahr (Finanzrechnung)

oder für das kommende Haushaltsjahr (Finanzhaushalt; in NW: „Finanzplan“). Im Ergebnis (**↑Finanzergebnis**) sollten Finanzhaushalt und -rechnung mindestens ausgeglichen sein, d. h. die **↑Einzahlungen** eines Jahres sollten die **↑Auszahlungen** (mindestens) decken. Dies entspricht den Grundprinzipien einer soliden Finanzwirtschaft und gilt mithin auch ohne gesetzliche Ausgleichsregelung!

Das Finanzergebnis gliedert sich im Wesentlichen in die folgenden Bestandteile. Diese sollten einer gesonderten Betrachtung unterzogen werden:

F



Ein ausgeglichenes bzw. positives Finanzergebnis eröffnet grundsätzlich die Möglichkeit, auch zukünftig notwendige Auszahlungen aus Eigenmitteln (ohne weitere Kreditaufnahme) zu finanzieren.

Für eine intergenerativ gerechte Haushaltswirtschaft reicht dies allein jedoch nicht aus. Ein wichtiger Indikator hierfür kann das „Finanzergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit“ sein. Ist dieses ausgeglichen, ist für den Ausgleich der laufenden Zahlungsverpflichtungen der Kommune die Aufnahme von Krediten nicht erforderlich. Dies ist in jedem Falle anzustreben.

Einzahlungen aus Vermögensveräußerungen sollten nicht zur Deckung von Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit verwendet werden müssen. Ebenso sollten hierzu auch keine Einzahlungen aus Kreditaufnahmen verwandt werden.

Nur wenn das Finanzergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit i. e. S. ausgeglichen ist und so die Kommune den Handlungsspielraum für zukünftige Generationen nicht durch die Aufnahme von Krediten oder den Verkauf von Vermögen einengt, kann gesagt werden: Dem Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit ist weitgehend Rechnung getragen.

Fremdkapital

Als Fremdkapital wird die Summe aus in der Bilanz ausgewiesenen (sicheren, feststehenden) **↑Verbindlichkeiten** und (unsicheren, ungewissen) **↑Rückstellungen** bezeichnet.

G

Gebührenaussgleich, Sonderposten für den

Der Sonderposten für den Gebührenaussgleich, auch Gebührenaussgleichsrücklage genannt, stellt eine besondere Position dar. Ein Überschuss in der Ergebnisrechnung eines Bereichs, der Gebühren nach den Kommunalabgabengesetzen erhebt, ist dieser Rücklage zuzuführen. Sie ist regelmäßig in der folgenden Periode, für die eine erneute Gebührenkalkulation durchgeführt wird, aufzulösen. Die Auflösung bewirkt eine Entlastung der zu kalkulierenden Kosten. Sie führt damit im folgenden Gebührenzeitraum zu einer unmittelbaren Entlastung der Gebührenzahler.

Gesamtabschluss

Der Gesamtabschluss stellt den nach Regeln der Konzernrechnungslegung zusammengefassten Jahresabschluss der Kernverwaltung und derer **↑Beteiligungen** dar.

Dem Gesamtabschluss, der in der Regel aus Gesamtbilanz, Gesamtergebnisrechnung, Gesamtanhang und Gesamtlagebericht bestehen soll, kommt ausschließlich eine „Informationsfunktion“ zu. Vor dem Hintergrund der zahlreichen Ausgliederungen der Vergangenheit soll hiermit ein verloren gegangener Überblick über die gesamte Erfolgs-, Finanz-, Vermögens- und Schuldenlage aus Sicht der Gesamtkommune wieder hergestellt werden. Ob dies gelingen kann, bleibt nicht zuletzt vor dem Hintergrund der Komplexität eines solchen Gesamtabschlusses offen. In der Fachdiskussion wird derzeit erörtert, ob der Nutzen den nicht unwesentlichen Aufwand zur Erstellung – vor allem der erstmaligen Erstellung – des Gesamtabschlusses rechtfertigt. Zahlreiche derzeit laufende Praxisprojekte (vor allem in NW) werden hierüber in den kommenden Jahren weiteren Aufschluss geben können.

Der Informationsnutzen eines Gesamtabschlusses wird wesentlich auf Basis dessen Eignung für Zwecke der **↑Beteiligungssteuerung** zu beurteilen sein. Hier sind aus heutiger Sicht Zweifel anzumelden, jedenfalls was die Erstellung einer konsolidierten Bilanz und einer konsolidierten Ergebnisrechnung anbelangt.

Als weiterer Bestandteil des Gesamtabschlusses ist ein „Konsolidierungsbericht“ vorgesehen. Dieser beinhaltet einen Gesamtüberblick insbesondere zur wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Gemeinde sowie zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben und des öffentlichen Zwecks. Im Rahmen der praktischen Erprobung müssen auch diese Anforderungen erfüllt werden, soll letztendlich der Gesamtabschluss Informationsnutzen und Entscheidungsunterstützung bieten.

Das nach wie vor virulente Thema der **↑Beteiligungssteuerung** bedarf besonderer Aufmerksamkeit. Gefordert ist vor allem eine umfassende Transparenz für die politischen Entscheidungsträger. Bei den weiteren Überlegungen sollte deshalb auch darüber nachgedacht werden, inwieweit diese Transparenz auch anderweitig erreicht werden kann.

H

Haushaltsausgleich

Alle Länder haben festgelegt, dass der **↑Ergebnishaushalt** zur Beurteilung des Haushaltsausgleichs herangezogen wird. Drei Länder (MV, RP, TH) haben auch Kriterien für den **↑Finanzhaushalt** festgelegt, an denen ein Ausgleich des Haushalts zu messen ist.

Insgesamt sind beim Thema Haushaltsausgleich länderspezifisch zum Teil deutlich unterschiedliche Regelungen getroffen worden.

Die Regelungen zum Haushaltsausgleich sind das Herzstück des Haushaltsrechts. Die von den Überlegungen zum **↑Ressourcenverbrauchs-konzept** ausgelöste Haushaltsrechtsreform zielt auf einen Haushaltsausgleich ab, der dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit entspricht. Um es vorweg zu sagen: Diesem Anspruch können die derzeitigen gesetzlichen Regelungen allenfalls ansatzweise gerecht werden.

Hier ist Politik in besonderem Maße aufgefordert, Grundsätzen für die örtliche Haushaltswirtschaft zu folgen, die über die gesetzlichen Regelungen hinausgehen. Die hieraus resultierenden (zusätzlichen) Anforderungen an die politischen Entscheidungsträger liegen auf der Hand; nicht zuletzt aufgrund der zu erwartenden Verschärfung der kommunalen Finanzprobleme. Diese Situation sollte jedoch nicht vorschnell dazu verleiten, die hier formulierten Grundsätze wegen vermuteter Nichterfüllbarkeit außer Acht zu lassen.

Dies soll an einigen Beispielen zum Ergebnishaushalt verdeutlicht werden:

- Alle politischen Entscheidungen sollten auf den Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses ausgerichtet sein. Die Herstellung des Haushaltsausgleichs (nur) durch die Erzielung außerordentlicher Erträge (etwa aus Vermögensveräußerungen) sollte nicht angestrebt werden.
- Zur Deckung eines Fehlbetrages sollten ausschließlich **↑Rücklagen** verwandt werden, die aus dem ordentlichen Ergebnis (**↑Ergebnis, ordentliches**) resultieren. Rücklagen aus dem außerordentlichen Ergeb-

nis (**↑Ergebnis, außerordentliches**), die in der Regel aus einmaligen Vermögensveräußerungen resultieren, sollten in politischen Entscheidungen keine Rolle spielen.

- Die sog. **↑Ausgleichsrücklagen** sollten in politischen Entscheidungen betrachtet werden wie „allgemeine Rücklagen“ (NW, SL). Grundsätzlich also „unantastbar“. Was in früheren Generationen geschaffen wurde, sollte nicht von aktuellen Generationen aufgebraucht werden (s. auch **↑Eigenkapitalveränderungsrate**).
- Der Ausgleich des aktuellen Jahres sollte im Vordergrund stehen. Die Möglichkeit, etwa einen Haushaltsfehlbetrag im Laufe des Finanzplanungszeitraums auszugleichen (NI), kann allzu sehr zu einem „Verschiebeparkplatz“ für aktuelle Fehlbeträge führen. In jedem Fall sind äußerst strenge Anforderungen an die Aufstellung der mittelfristigen Finanzplanung zu stellen. Sie muss in der ursprünglichen Form für den gesamten Planungszeitraum politisch verbindlich bleiben.

H

Haushaltssicherungskonzept

Die gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ist in den Ländern sehr unterschiedlich geregelt. Das Spektrum reicht von dem (strengen) Tatbestand, dass der **↑Haushaltsausgleich** in einem Jahr nicht erreicht ist (NI), über den (weniger strengen) Tatbestand, dass ein bestimmter Anteil der **↑Rücklagen** (allgemeine Rücklage, NW) durch Fehlbeträge aufgezehrt ist, bis hin zu dem Fall, dass ein Haushaltssicherungskonzept nicht vorgesehen ist (BW).

Haushaltssicherungskonzepte sind dabei regelmäßig für den Zeitraum der **↑mittelfristigen Erfolgs- und Finanzplanung** aufzustellen. Darin ist (etwa für NI) festzulegen, innerhalb welchen Zeitraums der Haushaltsausgleich erreicht, wie der ausgewiesene Fehlbetrag abgebaut und wie das Entstehen eines neuen Fehlbetrages in künftigen Jahren vermieden werden soll (strenge Variante). Die (weniger strenge) Variante des Landes NW sieht vor, dass aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgehen muss, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich wieder erreicht wird.

Über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehend sollte streng darauf geachtet werden, dass der Haushaltsausgleich in jedem Jahr gewährleistet ist. Kann dies in einem Jahr nicht gelingen, sollte auf den Ausgleich dieses Fehlbetrages im Folgejahr hingewirkt werden. Das Haushaltsicherungskonzept darf nicht zum „Verschiebebahnhof“ von Haushaltsfehlbeträgen in die Zukunft werden. In jedem Fall aber sollte bei einem nicht ausgeglichenen Haushalt die Erstellung eines politisch verbindlichen Haushaltssicherungskonzeptes – unabhängig davon, ob es rechtlich vorgesehen ist – erwogen werden.

Herstellungskosten (s. ↑Anschaffungs- oder Herstellungskosten)

I

Instandhaltungsfinanzierungsquote

Die Instandhaltungsfinanzierungsquote (IFQ) zeigt an, ob und inwieweit den in der ↑Bilanz ausgewiesenen ↑Instandhaltungsrückstellungen zum Zeitpunkt der Durchführung der Maßnahmen ohne weitere Schuldenaufnahmen voraussichtlich nachgekommen werden kann.

$$\begin{aligned} & \text{Einzahlungsüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit} \\ & + \text{im Rückstellungszeitraum fälliges Finanzanlagevermögen} \\ & + \text{realisierbares Sachanlagevermögen} \end{aligned}$$

Rückstellung für Instandhaltung

Die IFQ gibt Hinweise auf mögliche Finanzierungsengpässe in der nahen (und ggf. weiteren) Zukunft. Bei einer Kennzahl < 1 wird ein Anstieg der Verschuldung zum Fälligkeitszeitpunkt signalisiert. Dies deutet auf einen Verstoß gegen das Ziel der ↑intergenerativen Gerechtigkeit hin.

Ein Kennzahlenwert < 1 deutet daneben auf einen Verstoß gegen das Ziel der „aktuellen Generationengerechtigkeit“ hin: Der aktuell entstandene Ressourcenverbrauch (Nutzung kommunalen Vermögens) zur Erstellung aktueller Leistungen ist nicht durch entsprechendes Ressourcenaufkommen gedeckt. Die aktuelle Generation wird zu gering belastet.

Einzubeziehen sind auch die Rückstellungsbeträge, die ggf. nicht in der Bilanz ausgewiesen sind (sein dürfen).

Instandhaltungsrückstellung

Notwendige Instandhaltungsmaßnahmen werden häufig aus unterschiedlichsten Gründen unterlassen. Sie werden in Folgeperioden verlagert. Das **↑Ressourcenverbrauchskonzept** fordert für diesen Fall, dass entsprechende **↑Rückstellungen** im Jahr der Unterlassung gebildet werden. Das bedeutet, dass die mit den Maßnahmen verbundenen Zahlungsverpflichtungen im Jahr der Unterlassung zu einem **↑Aufwand** führen und damit die **↑Ergebnisrechnung** dieses Jahres belasten. Unter dem Aspekt der **↑intergenerativen Gerechtigkeit** kommt diesem Sachverhalt hohe politische Bedeutung zu! Es dürfen keine „Verschiebebahnhöfe“ geschaffen werden.

Es ist dafür Sorge zu tragen, dass die durch unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen auf die Kommune in der Zukunft zukommenden finanziellen Belastungen durch die Bildung von Rückstellungen transparent werden. Gleichzeitig ist dafür Sorge zu tragen, dass den hieraus resultierenden Zahlungsverpflichtungen in den Folgejahren (ohne weitere Verschuldung) nachgekommen werden kann (s. auch **↑Instandhaltungsfinanzierungsquote**).

Ein verantwortungsvoller Umgang mit diesem Thema erfordert eine sehr weitgehende Auslegung. Für alle in einem Jahr notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen, die auf zukünftige Perioden verlagert werden, sind entsprechende Rückstellungen zu bilden. Unabhängig von dem Zeitpunkt der Nachholung! Nur so kann dem Aspekt der Transparenz und Vorsorge genüge getan werden. (Die haushaltsrechtlichen Regelungen greifen diesen Aspekt nur vereinzelt auf (NW)).

Keinesfalls ausreichend sind derzeit geltende Regelungen in einzelnen Gemeindehaushaltsverordnungen, die entweder nur für solche Maßnahmen, die im Folgejahr nachgeholt werden sollen, eine Rückstellungspflicht (HE) oder gar ein Wahlrecht (BW) vorsehen. Die Ansprüche der Politik mit Blick auf die tatsächliche finanzielle Lage der Kommune sollten darüber hinausgehen. In jedem Fall sollte bei Haushaltsberatungen oder bei Feststellung des Jahresabschlusses ein vollständiger Überblick über die unterlassenen Maßnahmen und die damit verbundenen Kosten politisch eingefordert werden.

Intergenerative Gerechtigkeit

Begriffe wie „intergenerative Gerechtigkeit“ und „Nachhaltigkeit“ werden in der öffentlichen Diskussion der letzten Jahre gerne als Schlagworte für einen „verantwortungsvollen Umgang“ mit Ressourcen benutzt. Intergenerative Gerechtigkeit ist auch die Leitidee des **↑Ressourcenverbrauchs**konzeptes.

Bezogen auf das neue Haushaltsrecht bedeutet intergenerative Gerechtigkeit, dass jede Generation den durch sie verursachten Verbrauch von Ressourcen selber zu decken hat.

Um **↑intergenerative Gerechtigkeit** operabel und überprüfbar zu gestalten, sollte sie als Periodengerechtigkeit definiert werden: In jedem Jahr ist der Haushalt auszugleichen, d. h. die Aufwendungen des Jahres (Ressourcenverbrauch) sind durch die Erträge des Jahres (Ressourcenaufkommen) zu decken. Nur wenn dies geschieht, kann von der Erreichung des Ziels der intergenerativen Gerechtigkeit ausgegangen werden.

Interkommunale Vergleiche

Interkommunale Vergleiche sind ein geeignetes Mittel, um die Stellung der eigenen Kommune im Vergleich zu anderen Kommunen ähnlicher Struktur und Größenordnung einschätzen zu können. Vergleichsergebnisse können geeignet sein, Hinweise auf Verbesserungs- und Entwicklungsmöglichkeiten der eigenen Kommune zu erkennen und nutzbar zu machen. Vergleichsergebnisse werden idealerweise in Vergleichsdiskus-

sionen der beteiligten Verwaltungen untereinander vertieft und bergen erhebliche Kreativitätspotenziale.

Aufgrund der sehr unterschiedlichen Regelungen zu Bilanzierungs- und Bewertungsfragen und bestehender Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in den Ländern sind Vergleiche etwa auf der Ebene von Bilanz, Ergebnis- und Finanzplan bzw. -rechnung schwierig. Vergleiche etwa der Pensionsrückstellungen der Stadt A eines Landes mit der Stadt B eines anderen Landes führen in aller Regel zu nicht aussagefähigen Ergebnissen. Vergleiche sollten vielmehr auf spezifischen Tatbeständen mit gemeinsamer Grundlage aufbauen.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die umfangreichen Vergleichsdaten und Kennzahlensysteme des IKO-Netzes der KGSt[®], die in einer Datenbank für die Mitgliedskommunen der KGSt[®] im Portal www.kgst.de bereitgestellt sind.

I

J

J

Jahresabschluss

Der kommunale Jahresabschluss besteht aus (Teil-)Ergebnisrechnung (**↑Ergebnishaushalt/-rechnung**), (Teil-)Finanzrechnung (**↑Finanzhaushalt/-rechnung**), **↑Bilanz** und **↑Anhang** sowie weiteren Anlagen zum Anhang. Er ist zum Ende eines Haushaltsjahres zu erstellen.

Ergebnisrechnung und Finanzrechnung geben ergänzt um die Bilanz und den Anhang Auskunft darüber, inwiefern die geplanten Werte in Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt eingetreten sind.

Mit Blick auf die Gestaltung des Ergebnishaushalts als **↑Produkt-haushalt** sollte auch die Ergebnisrechnung über den Stand der geplanten Produkt- oder Wirkungsziele informieren. Den geplanten Kennzahlen im Haushalt sollten also die tatsächlichen Ausprägungen im Jahresabschluss gegenübergestellt werden.

Jahresabschluss, Prüfung des

Die Prüfung des **↑Jahresabschlusses** und des **↑Rechenschaftsberichts** obliegt grundsätzlich den örtlichen Rechnungsprüfungsämtern. In einigen Ländern ist die Beauftragung Dritter (Wirtschaftsprüfer) als Option vorgesehen (z. B. NW, RP).

Die KGSt hat zur Unterstützung der Jahresabschlussprüfung eine Berichtsreihe erarbeitet, die die örtlichen Rechnungsprüfungsämter bei der Erfüllung dieser neuen Aufgabe unterstützt (s. Literatur).

K

Kapitalposition

Der Begriff „Kapitalposition“ wird in den Gemeindehaushaltsverordnungen BW und SN anstelle des Begriffes **↑Eigenkapital** verwandt. Die Begriffe entsprechen sich.

Kennzahlen

Kennzahlen geben in verdichteter Form Auskunft über wirtschaftliche, technische, gesellschaftliche und politische Tatbestände, z. B. Aufwand pro Produkteinheit, durchschnittliche Wartezeit der Kunden, Auslastung des Theaters. Kennzahlen „leben“ von Vergleichen. Zeitvergleiche stellen die Entwicklung von Kennzahlenwerten einer Kommune im Zeitablauf dar (z. B. mehrere Haushaltsjahre). **↑Interkommunale Vergleiche** basieren auf der Gegenüberstellung von Kennzahlenwerten mehrerer Kommunen. Beide Vergleichsarten bergen vielfältige Erkenntnismöglichkeiten für politische Steuerung und sollten in Zukunft stärker als bisher von Rat/Kreistag und Verwaltungsführung genutzt werden.

J

K

Zwei wesentliche inhaltliche Ansatzpunkte für den Kennzahlenvergleich bietet das neue Haushalts- und Rechnungswesen:

- Ansatzpunkt **↑Produkthaushalt/↑Teilhaushalte**:
↑Ziele und Kennzahlen sollen nach neuem Haushaltsrecht im Produkthaushalt bzw. in den Teilergebnishaushalten dargestellt werden und geben Auskunft über wichtige kommunalpolitische bzw. fachpolitische Entwicklungen. Ein **↑Ziel** wird dabei durch eine zugehörige Kennzahl operationalisiert und präzisiert. Beispiel: Das politische Ziel „Steigerung der Attraktivität des Bades“ kann gemessen werden mit der Kennzahl „Anzahl der Besucher je Tag“. Ohne Kennzahl bleibt das Ziel beliebig. Damit nehmen Kennzahlen eine wichtige Stellung im Produkthaushalt und in den Teilhaushalten ein. Wesentliche Erkenntnisse sind im **↑Vorbericht** darzustellen.

- Ansatzpunkt **↑Jahresabschluss**:
Der Jahresabschluss bietet eine komprimierte Übersicht zur Gesamtsituation der kommunalen Haushaltswirtschaft für das abgeschlossene Haushaltsjahr. Vor allem in den Teilergebnisrechnungen werden die tatsächlich erreichten Kennzahlenwerte des Jahres dargestellt. So wird ein Abgleich mit den im Haushalt geplanten Kennzahlenwerten möglich. Hinweise auf die Erreichung geplanter Ziele werden so gegeben. Wesentliche Erkenntnisse sind im **↑Rechenschaftsbericht/Lagebericht** darzustellen.

In der kommunalen Fachdiskussion befinden sich derzeit einige Vorschläge für Kennzahlensysteme. Praktische Erfahrungen damit stehen erst am Anfang. Im Folgenden werden wesentliche Kennzahlen, die sowohl für den Haushalt als auch für die Jahresabschlussanalyse von Bedeutung sind, aufgegriffen. Diese wurden von der Bertelsmann Stiftung und der KGSt® erarbeitet (www.bertelsmann-stiftung.de/Wegweiser Kommune und www.kgst.de).

Kennzahlen zur Finanzlage:

- Dynamischer Verschuldungsgrad (**↑Verschuldungsgrad, dynamischer**)
- Pro-Kopf-Verschuldung: Wie viele Schulden pro Einwohner weist die Kommune aus?
- **↑Pensionslastfinanzierungsquote**
- **↑Instandhaltungsfinanzierungsquote**

Kennzahlen zur Ertragslage:

- Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad: Werden die ordentlichen Aufwendungen durch ordentliche Erträge gedeckt? In welchem Ausmaß? (**↑Ergebnis, ordentliches**)
- Transferaufwandsquote: Welcher Anteil der ordentlichen Aufwendungen besteht aus Aufwendungen, die die Kommune für Dritte ohne Gegenleistungsverpflichtung erbringt, z. B. Leistungen der Jugendhilfe, Leistungen für Arbeitssuchende)?
- **↑Zinslastquote**

Kennzahlen zur Vermögens- und Kapitallage:

- Investitionsquote, Reinvestitionsquote und Selbstfinanzierungsgrad: In welchem Ausmaß wurde im Vergleich zum bestehenden **↑Anlagevermögen** im Haushaltsjahr neu investiert, in welchem Ausmaß wurde in Höhe der **↑Abschreibungen** erneut investiert, in welchem Ausmaß konnten die Investitionen in das **↑Anlagevermögen** aus eigenen Mitteln der Kommune aufgebracht werden?
- **↑Eigenkapitalveränderungsrate**

Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung erfasst zeitnah die entstehenden Aufwendungen und Erträge und rechnet diese den Produkten, Produktgruppen und Produktbereichen zu.

Für die Aufstellung des **↑Produkthaushalts** und ein zeitnahes **↑Berichtswesen** ist die Kosten- und Leistungsrechnung deshalb zwin-

gend erforderlich. Sie ist entsprechend der örtlichen Informationsbedürfnisse auszugestalten.

L

Lagebericht (s. ↑Rechenschaftsbericht)

Liquidität

Liquidität ist die Fähigkeit einer Kommune, den bestehenden Zahlungsverpflichtungen *jederzeit* nachkommen zu können. Die Liquidität stellt ab auf das Verhältnis von **↑Einzahlungen** und **↑Auszahlungen**. Im neuen Haushalts- und Rechnungswesen zielen **↑Finanzaushalt/-rechnung** auf die Darstellung der Liquiditätslage ab.

Aktive Liquiditätssteuerung geht jedoch deutlich über die Planung im Finanzaushalt und die Dokumentation in der Finanzrechnung hinaus. Liquiditätssteuerung ist Daueraufgabe. Sie muss sicherstellen, dass zu jedem Zeitpunkt während des Haushaltsjahres den bestehenden Zahlungsverpflichtungen nachgekommen werden kann.

Für die Sicherstellung der jederzeitigen Zahlungsfähigkeit sollte möglichst auf die Aufnahme von Krediten verzichtet werden. In keinem Fall sollten die Kreditlaufzeiten länger sein als die Verpflichtungszeiträume (kurzzeitige Verpflichtungen sollten ausschließlich durch kurzfristige Kredite finanziert werden).

Die Steuerung der Liquidität sollte möglichst in der Gesamtschau von Kernverwaltung und **↑Beteiligungen** geschehen. So können Liquiditätsbedarfe an der einen Stelle durch Liquiditätsüberschüsse an anderer Stelle „intern“ ausgeglichen werden. Die Notwendigkeit der Aufnahme weiterer Kredite bei Banken kann so möglicherweise vermieden werden. Zinsbelastungen können so vermindert werden.

M

Mittelfristige Erfolgs- und Finanzplanung

Die mittelfristige Erfolgs- und Finanzplanung erstreckt sich in der Regel auf das aktuelle und die vier folgenden Jahre. Aufgrund zahlreicher Planungsunsicherheiten sollte die Mittelfristplanung sehr vorsichtig vorgenommen werden. Erträge sollten auf dem erkennbar niedrigsten und Aufwendungen auf dem erkennbar höchsten Niveau geplant werden. So kann die Mittelfristplanung ein wichtiges Instrument zur Erkennung von Risiken darstellen. Auf ihrer Basis können frühzeitig politische Weichenstellungen bei der Aufstellung des Haushaltsplans vorgenommen werden. Die Mittelfristplanung ist jährlich zu aktualisieren.

Der mittelfristigen Erfolgs- und Finanzplanung sollte auf diesem Wege eine hohe politische Verbindlichkeit zukommen. Eine hohe Solidität in Verbindung mit einer hohen politischen Verbindlichkeit stärkt die Mittelfristplanung auch in ihrer Bedeutung im Rahmen von **↑Haushalts-sicherungskonzepten**.

N

Nettoposition

Der Begriff „Nettoposition“ wird in der Gemeindehaushaltsverordnung Niedersachsens anstelle des Begriffes **↑Eigenkapital** verwandt. Die Begriffe entsprechen sich.

M

N

P

Pensionslastfinanzierungsquote

Die Pensionslastfinanzierungsquote (PLFQ) gibt Auskunft darüber, inwiefern die Finanzierung der Pensionszahlungen zum Fälligkeitszeitpunkt gesichert erscheint. Sie ermittelt sich wie folgt:

$$\frac{\text{langfristig fällige Finanzanlagen} + \text{langfristig realisierbares Sachanlagevermögen}}{\text{Pensionsverpflichtungen} + \text{Beihilfeverpflichtungen gegenüber ausgeschiedenen Beamten}}$$

Bei einem Kennzahlenwert < 1 wird ein Anstieg der Verschuldung zum Fälligkeitszeitpunkt der Zahlungen signalisiert. Dies deutet auf einen Verstoß gegen das Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit hin.

Ein Kennzahlenwert < 1 deutet daneben auf einen Verstoß gegen das Ziel der aktuellen Generationengerechtigkeit hin: Der aktuell entstandene Ressourcenverbrauch (Personalaufwand) zur Erstellung aktueller Leistungen ist nicht durch entsprechendes Ressourcenaufkommen gedeckt. Die aktuelle Generation wird zu gering belastet.

Achtung: Selbst bei einer PLFQ > 1 ist „Entwarnung“ nicht angesagt! Es muss geklärt werden, welche Gegebenheiten und Besonderheiten dem betreffenden Rückstellungsbetrag tatsächlich zugrunde liegen. Es ist beispielsweise zu berücksichtigen, dass der Rückstellungsbetrag tarifliche Erhöhungen in der Zukunft nicht erfasst. Die tatsächlichen Pensionszahlungen werden mithin regelmäßig (deutlich) höher ausfallen. Dies betrifft selbstverständlich auch Kommunen, die einer Versorgungskasse angeschlossen sind. Hier ist mit erhöhten Umlagezahlungen ab dem Fälligkeitszeitpunkt zu rechnen.

Nicht immer werden Pensionsrückstellungen bei den Kommunen selbst gebildet. Teilweise erfolgt die Bildung bei den Versorgungskassen. Das zuvor geschilderte Problem besteht auch in diesem Fall. Letztlich pensionszahlungspflichtig bleibt die Kommune. Auch ohne den Ausweis der Pensionsrückstellungen in den kommunalen Bilanzen sollte dieses Thema im Blickfeld des politischen Interesses stehen.

Pensionsrückstellungen

Für alle Pensionsverpflichtungen, die die Kommune nach beamtenrechtlichen Vorschriften eingegangen ist oder eingeht, sind entsprechende **↑Rückstellungen** (nach finanzmathematischen Verfahren, sog. Teilwertverfahren) zu bilden. Diese werden auf der Passivseite der **↑Bilanz** ausgewiesen (einzige Ausnahme: BW).

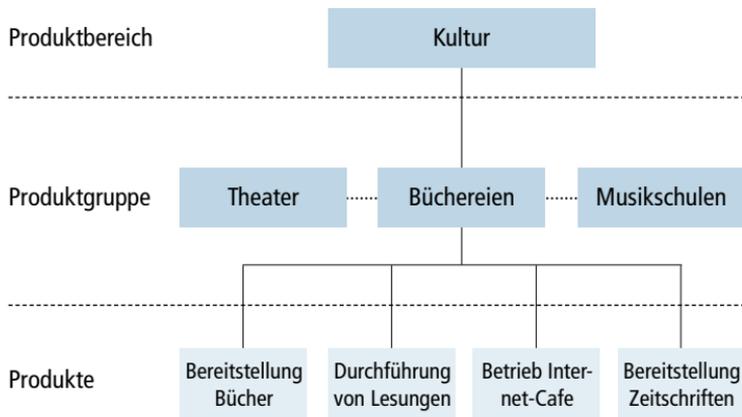
In die Position „Pensionsrückstellungen“ einzubeziehen sind regelmäßig auch Ansprüche auf Beihilfen nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst. Aufgrund der steigenden Lebenserwartung und damit einhergehenden steigenden Kosten der medizinischen Versorgung ist dies eine wesentliche Position, der besondere Aufmerksamkeit zukommen muss.

Von politischem Interesse ist dabei nicht nur der Blick auf die zukünftigen Zahlungsbelastungen, die auf die Kommune zukommen. Vielmehr sollte im Mittelpunkt die Frage stehen, wie diesen hieraus resultierenden Zahlungsverpflichtungen zum Fälligkeitszeitpunkt nachgekommen werden kann (**↑Pensionslastfinanzierungsquote**).

Produkt

Produkte sind im Wesentlichen die Leistungen, die der Bürger direkt von der Verwaltung erhält. Das Spektrum reicht von „A“ wie Abfallentsorgung über „B“ wie Baugenehmigung oder „P“ wie Personalausweis bis „Z“ wie Zulassung eines Kraftfahrzeuges. Die Produkte der Verwaltung sind in landesweiten Produktkatalogen aufgeführt und beschrieben.

Die Produktkataloge gliedern sich einheitlich in drei Hierarchiestufen „Produktbereich“, „Produktgruppe“ und „Produkt“. Ein Beispiel soll dies verdeutlichen:

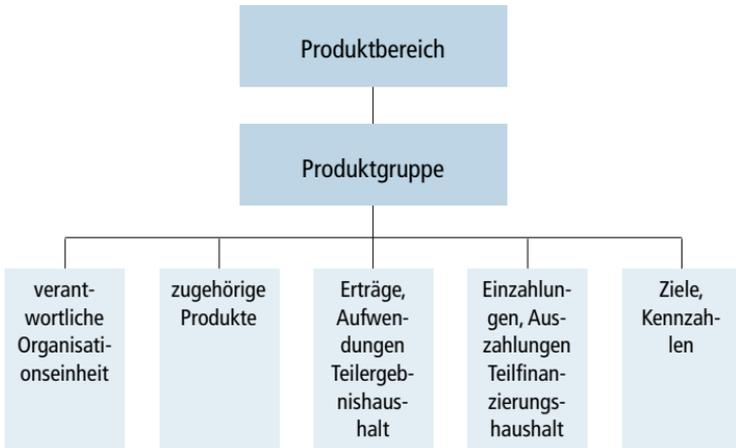


Produkte, Produktgruppen und Produktbereiche stehen im Mittelpunkt des Steuerungsinteresses von Rat und Verwaltung (**↑Produkthaushalt**). Auf sie beziehen sich alle Informationen zu „Aufwendungen“, „Erträgen“, „Ein- und Auszahlungen“, „Zielen“ und „Kennzahlen“.

Produkthaushalt

Produkthaushalte werden in einer immer größeren Zahl von Kommunen erstellt. Die Gemeindehaushaltsverordnungen schreiben in der Regel eine Abbildung auf Ebene der Produktbereiche vor. Eine weiter gehende Untergliederung nach Produktgruppen und Produkten ist den Kommunen freigestellt.

Nach bisherigen Erfahrungen ist zu erwarten, dass die Produkthaushalte in den Kommunen regelmäßig auf Ebene der Produktgruppen gegliedert sein werden. Ausschlaggebend für die Gliederung der Haushalte sind in erster Linie örtliche Gegebenheiten: Vor allem die örtliche Organisation und die Budgetverantwortlichkeiten sollten hierfür maßgeblich sein. Folgende Strukturelemente sollten im Haushalt dargestellt sein:



R

Rechenschaftsbericht

Der Kommunale Rechenschaftsbericht bzw. Lagebericht (NW, SH) ist zeitgleich mit dem **↑Jahresabschluss** vorzulegen. Er soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ergebnis- und Finanzlage der Kommune vermitteln. Unabhängig von landesgesetzlichen Mindestvorschriften sollte der Rechenschaftsbericht mindestens Aussagen zu folgenden Aspekten machen:

- Entwicklung abgelaufenes Haushaltsjahr
(Vorgänge von besonderer Bedeutung im abgelaufenen Haushaltsjahr; Abweichungen zwischen Haushaltsansätzen und Jahresabschlusswerten im abgelaufenen Haushaltsjahr; Abweichungen zwischen geplanten und erreichten **↑Zielen** anhand von **↑Kennzahlen**)

- Aktuelle Lage
(Analyse der Haushaltswirtschaft nach Vermögens-, Schulden-, Aufwands-, Ertrags- und Finanzlage anhand von **↑Kennzahlen**)
- Zukünftige Entwicklung
(Politische Ziele und Strategien; Entwicklungschancen; Risiken und Maßnahmen zu deren Bewältigung, etwa demographische Entwicklungen und deren Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft oder Risiken, die aus Zukunftsverpflichtungen resultieren, etwa aus – gebildeten oder nicht gebildeten – Rückstellungen (s. **↑Anhang**))

Neben dem Rechenschaftsbericht (Vorlage mit dem Jahresabschluss) kommt dem **↑Vorbericht** (Vorlage mit dem Haushaltsplan) auch im neuen Haushaltsrecht Bedeutung bei. Rechenschaftsbericht und Vorbericht sollte in ihren Inhalten und ihrem Aufbau möglichst aufeinander abgestimmt sein.

Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten kommen sowohl auf der Aktivseite der **↑Bilanz** (Aktive Rechnungsabgrenzungsposten) als auch auf der Passivseite der Bilanz (Passive Rechnungsabgrenzungsposten) vor. Sie dienen der periodengerechten Zuordnung von **↑Aufwendungen** und **↑Erträgen**.

Zahlt etwa die Kommune die Miete für ein Gebäude für das kommende Jahr bereits im Dezember des alten Jahres, ist dies zwar eine **↑Auszahlung** im alten Jahr. Zu Aufwendungen führt diese Auszahlung jedoch erst im neuen Jahr, wenn das Gebäude tatsächlich genutzt wird.

Die Zahlung wird deshalb unter der Position „Aktive Rechnungsabgrenzung“ ausgewiesen. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten weisen darauf hin, dass die Kommune einen Sachleistungsanspruch gegenüber einem Dritten hat (hier: Anspruch auf Überlassung des Gebäudes).

Erhält dagegen die Kommune die Miete für ein von ihr vermietetes Gebäude für das kommende Jahr bereits im Dezember des alten Jahres, ist dies zwar eine **↑Einzahlung** im alten Jahr. Zu Erträgen führt diese Einzahlung jedoch erst im neuen Jahr, wenn das Gebäude tatsächlich überlassen wird. Die Zahlung wird deshalb unter der Position „Passive

Rechnungsabgrenzung“ ausgewiesen. Passive Rechnungsabgrenzungsposten weisen darauf hin, dass die Kommune eine Sachleistungsverpflichtung gegenüber einem Dritten hat (hier: Verpflichtung auf Überlassung des Gebäudes).

Reserven, stille

Stille Reserven in der kommunalen **↑Bilanz** entstehen regelmäßig durch eine Unterbewertung von Vermögensgegenständen. Diese Unterbewertung resultiert aus den gemeindehaushaltsrechtlichen Vorschriften, das Vermögen regelmäßig zu **↑Anschaffungs- und Herstellungskosten** zu bewerten. Die stille Reserve ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem in der Bilanz ausgewiesenen Wert (Buchwert) und dem Zeitwert (Veräußerungswert) des Vermögensgegenstandes.

Stille Reserven entstehen daneben durch eine zu hohe Bewertung von Schulden. Insbesondere die Bildung von **↑Rückstellungen**, die sich als zu hoch erweisen, führen zu stillen Reserven im Jahresabschluss.

Stille Reserven entstehen *zwangsläufig* aufgrund gesetzlicher Bewertungsvorschriften, etwa der Verpflichtung, Vermögen zu (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Stille Reserven können aber auch durch gezielte Bilanzierungsmaßnahmen *freiwillig* im Rahmen von **↑Bilanzpolitik** entstehen. Letzteres sollte vermieden werden.

Stille Reserven verstellen den Blick auf die tatsächliche Vermögens- und Schuldenlage.

Mindestens gleiche politische Beachtung sollten die „stillen Risiken“ (**↑Risiken, stille**) finden, die im Jahresabschluss „schlummern“.

Ressourcenverbrauchskonzept

Der Ressourcenverbrauch einer Kommune geht über den von ihr verursachten Geldverbrauch eines Haushaltsjahres hinaus. Es werden im Haushaltsjahr Ressourcen genutzt, für deren Nutzung in eben diesem Haushaltsjahr kein Geldabfluss stattfindet. So etwa bei der Nutzung von Gebäuden, die vor Jahren errichtet oder gekauft wurden. Im betreffen-

den aktuellen Haushaltsjahr fließt kein Geld ab. Dennoch wird der Wert der Ressource Gebäude durch die Nutzung verzehrt. Dieser Werteverzehr wird im Ressourcenverbrauchskonzept (RVK) über **↑Abschreibungen** erfasst und ausgewiesen. Das RVK ist das dem neuen Haushaltsrecht zugrunde liegende Rechnungskonzept (KGSt®-Bericht Nr. 1/1995). Es basiert auf den Rechnungsgrößen **↑Aufwendungen** und **↑Erträge**. Es löste das alte, auf dem „Geldverbrauchskonzept“ (Rechnungsgrößen **↑Ausgaben** und **↑Einnahmen**) basierende Haushaltsrecht ab.

Es kommt darauf an, der heute lebenden Generation und den heutigen politischen Entscheidungsträgern den von ihnen beanspruchten vollständigen Ressourcenverbrauch zutreffend im Haushalts- und Rechnungswesen zu verdeutlichen.

Risiken, stille

Stille Risiken (oder stillen Lasten) resultieren vor allem aus finanziellen Belastungen, die absehbar auf die Gebietskörperschaft zukommen, durch **↑Rückstellungen** jedoch nicht abgebildet sind. Genannt werden soll hier nur der Fall unterlassener Instandhaltungsmaßnahmen.

Werden diese nach Abschluss des folgenden Haushaltsjahres (HE) oder nach Abschluss der folgenden drei Haushaltsjahre (NI, RP) durchgeführt, ist die Bildung einer **↑Instandhaltungsrückstellung** nicht zulässig. Dass entsprechende Aufwendungen auf die Kommunen zukommen, ist mithin im Haushalt nicht erkennbar. Lediglich in NW dürfen sämtliche auf die Kommunen zukommenden Instandhaltungsmaßnahmen, die im Haushaltsjahr unterlassen wurden, abgebildet werden.

Rücklagen

Rücklagen sind Bestandteile des **↑Eigenkapitals**. Bei allen begrifflichen Unterschiedlichkeiten in den einzelnen Bundesländern ist doch unter kommunalpolitischen Gesichtspunkten ein Aspekt von zentraler Bedeutung. Es ist dies die Unterscheidung zwischen sogenannten „festen“ und „variablen“ Bestandteilen des Eigenkapitals bzw. der Rücklagen.

Als fest geltende Bestandteile des Eigenkapitals werden die Teile des Eigenkapitals/der Rücklagen bezeichnet, die nicht ohne Weiteres (beispielsweise zum Zwecke des **↑Haushaltsausgleichs**) verwandt werden dürfen. Diese Teile werden beispielsweise als „Allgemeine Rücklage“ (NW), „Kapitalrücklage“ (RP), „Reinvermögen“ (NI) oder „Basiskapital“ (BW) bezeichnet. Sie haben ihren Ursprung in der erstmaligen Erstellung einer kommunalen Eröffnungsbilanz als Überschuss des Vermögens über die Schulden. Ihre Erhaltung ist in jedem Falle anzustreben.

Als variabel geltende Bestandteile des Eigenkapitals werden die Teile des Eigenkapitals/der Rücklagen bezeichnet, die (unter bestimmten Bedingungen) etwa zum Zwecke des **↑Haushaltsausgleichs** verwandt werden dürfen. Diese Teile werden beispielsweise als **↑Ausgleichsrücklage** (NW) oder „Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen/ außerordentlichen Ergebnisses“ (BW, NI) bezeichnet (**↑Ergebnisrücklage**).

Eine spezielle Rücklagenart, die sog. Bewertungsrücklage (NI), sei hier besonders erwähnt. Sie entsteht nur in den Fällen, in denen Vermögensteile zu aktuellen Zeitwerten zu bewerten sind. Steigt der Zeitwert eines Vermögensgegenstandes im Vergleich zum Vorjahr an, erfolgt eine sog. Zuschreibung (im Gegensatz zur **↑Abschreibung**). Der hierdurch entstehende Ertrag darf nicht zum Ausgleich des Haushalts (**↑Haushaltsausgleich**) verwandt werden: Es ist lediglich ein Ertrag, der in den Büchern ausgewiesen wird (sog. Buchertrag). Keinesfalls ist dieser Ertrag realisiert, d. h. durch ihn sind keine finanzwirksamen **↑Einzahlungen** entstanden.

Rückstellungen

Im Gegensatz zu **↑Rücklagen** sind Rückstellungen **↑Schulden**. Es handelt sich um Zahlungsverpflichtungen, die hinsichtlich ihrer konkreten Höhe, ihres zeitlichen oder ihres tatsächlichen Anfalls unsicher sind. Es ist jedoch mit hoher Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen, dass die hieraus resultierenden Zahlungen in späteren Jahren auf die Kommune zukommen werden. Insofern ist bereits in dem Jahr, in dem politische Ent-

scheidungen zu derartigen zukünftigen Verpflichtungen führen, eine entsprechende Rückstellungsposition in der Bilanz zu bilden. Dies trägt einerseits dem Gedanken der Vorsicht Rechnung. Andererseits wird hierdurch der Ressourcenverbrauch (durch einen entsprechenden **↑Aufwand** in der **↑Ergebnisrechnung**) der Periode angelastet, in der er verursacht wird.

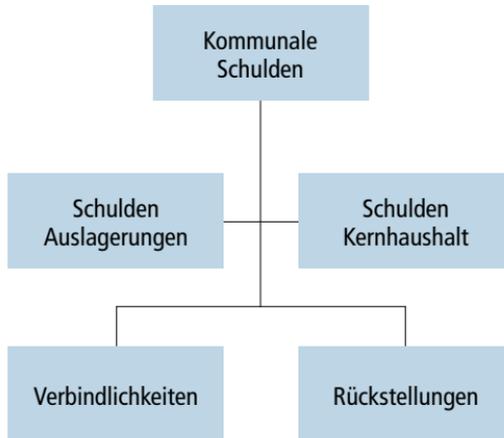
Beispiel: Wird heute ein Beamter eingestellt, werden dadurch Pensionszahlungen in 20, 30 oder mehr Jahren fällig. Die hieraus resultierenden Verpflichtungen müssen bereits heute in der Bilanz in Form einer **↑Pensionsrückstellung** ausgewiesen werden.

Alleine die Bildung einer Rückstellung in der **↑Bilanz** reicht nicht aus! Gleichzeitig ist durch geeignete Maßnahmen die Finanzierung dieser Zahlungsverpflichtung sicherzustellen (s. auch **↑Pensionslastfinanzierungsquote**).

S

Schulden

Das neue Haushalts- und Rechnungswesen rückt *sämtliche* Schulden der Kommune in den Blick. Transparent werden nicht nur – wie bislang – die **↑Verbindlichkeiten** (sichere Zahlungsverpflichtungen gegenüber Dritten, z. B. Banken, Lieferanten). Ausgewiesen werden nun daneben auch die **↑Rückstellungen** (unsichere Zahlungsverpflichtungen beispielsweise resultierend aus Pensionszusagen gegenüber Beamten). Mit dem Ausweis der Rückstellungen wird ein bedeutender Teil kommunaler Schulden erstmalig transparent.



Der Blick auf die kommunalen Schulden bleibt unvollständig, wenn nicht auch die Schulden in den kommunalen Auslagerungen (**↑Beteiligungen**) einbezogen werden. Sie gehören zwingend, wie die Schulden im Kernhaushalt, in das ständige Blickfeld politischer Entscheidungsträger. Ob dies mittels eines sog. **↑Gesamtabschlusses** wirksam geschehen kann, bleibt abzuwarten.

Sonderposten

Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz sind in der Tat etwas *Besonderes*. Sie haben zum Teil Eigenkapitalcharakter (Sonderposten für erhaltene Zuschüsse ohne Rückzahlungsverpflichtungen) und zum Teil Fremdkapitalcharakter (Sonderposten für den Gebührenaussgleich, **↑Gebührenaussgleich, Sonderposten für den**).

Es handelt sich hierbei um „bilanz(-buchhaltungs-)technische Korrekturen“. Sie werden gebildet etwa im Falle vom Land erhaltener Investitionszuweisungen oder Investitionsbeiträge. Auf der Skala des politischen Interesses stehen sie auch nicht an oberster Stelle. Ihre Funktionsweise soll dennoch kurz am Beispiel der Investitionszuweisung dargestellt werden:

Für die Errichtung eines Gebäudes (Herstellungskosten 500.000 Euro) erhält die Kommune einen Investitionszuschuss vom Land in Höhe von 100.000 Euro. Das Gebäude hat eine Nutzungsdauer von 50 Jahren. Es ist über diesen Zeitraum abzuschreiben.

Fraglich ist nun, mit welchem Wert das Gebäude in der Bilanz der Kommune auszuweisen ist und wie hoch der durch die Abnutzung bedingte Werteverzehr (**↑Abschreibung**) der Kommune ist.

Das Gebäude wird zu den gesamten Herstellungskosten mit 500.000 Euro in der Bilanz aktiviert. Eigentlich jedoch hat die Errichtung des Gebäudes die Kommune nur 400.000 Euro gekostet. Gleichzeitig erfolgt deshalb die Bildung eines Korrekturpostens auf der Passivseite der Bilanz in Höhe von 100.000 Euro (der Zuschuss des Landes). Die **↑Abschreibung** (aufwandswirksame Verteilung der Herstellungskosten auf die Jahre der Nutzung) wird regelmäßig vom Gesamtbetrag der Herstellungskosten vorgenommen, also in Höhe von 10.000 Euro pro Jahr. Gleichzeitig wird der Sonderposten über die Jahre der Nutzung ertragswirksam aufgelöst. Pro Jahr wird so ein Ertrag in Höhe von 2.000 Euro ausgewiesen (in 50 Jahren ist damit die Gesamtsumme des Zuschusses erreicht; der Zuschuss ist aufgelöst). Saldiert man nun die sich aus diesem Sachverhalt ergebenden Aufwand und Ertrag, ergibt sich eine jährliche Aufwandsbelastung in der Ergebnisrechnung in Höhe von 8.000 Euro. Das entspricht den Aufwendungen, die sich für die Gemeinde aus der Nutzung des Gebäudes jährlich ergeben.

Steuerquote

Die Steuerquote als Quotient aus

$$\frac{\text{Steuern und ähnliche Abgaben}}{\text{Erträge gesamt}} \times 100$$

gibt an, ob und inwieweit die Kommune sich aus eigenen Steuermitteln finanzieren kann (Steuerkraft). Eine Kommune mit aktuell hoher Steuerkraft ist tendenziell auch in Zukunft weniger „verschuldensanfällig“ als eine Kommune mit geringer Steuerkraft. Allerdings müssen bei der Beurteilung auch weitere Aspekte, wie konjunkturbedingte Schwankungen des Steueraufkommens oder etwaige Abhängigkeiten von einzelnen besonders potenten Gewerbesteuerzahlern, berücksichtigt werden.

T

Teilhaushalt/Teilrechnung

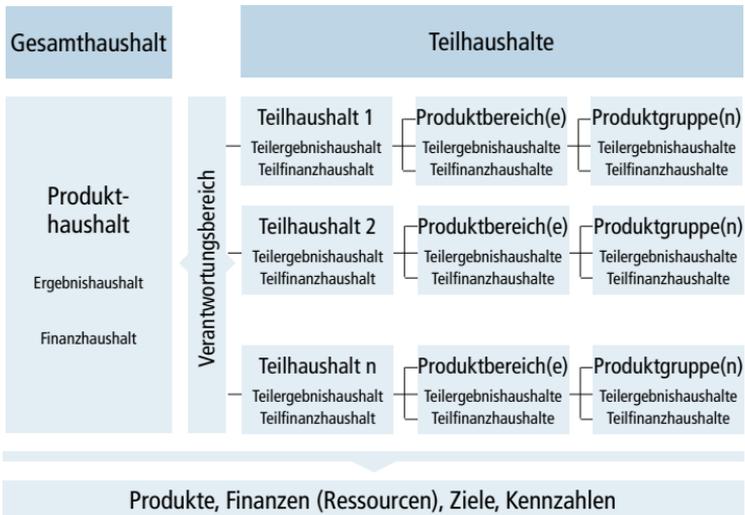
Die Bildung von Teilhaushalten ist in allen Gemeindehaushaltsverordnungen verpflichtend vorgesehen. Teilhaushalte sind nichts anderes als Budgetbereiche (**↑Budgetierung**). Ihre Bildung erfolgt entweder auf der Basis von Produktbereichen (**↑Produkt**) oder richtet sich an örtlichen Organisationsgegebenheiten aus.

Entscheidend bei der Bildung von Teilhaushalten ist, dass die Verantwortlichkeiten für einen Teilhaushalt *eindeutig* geregelt sind. Dies gilt sowohl verwaltungsseitig (Fachbereichs-/Ämterstruktur) als auch seitens des Gemeinderates/Kreistages (Ausschussstrukturen).

Die Teilhaushalte bestehen jeweils aus dem Teilergebnishaushalt und dem Teilfinanzhaushalt. Die Teilergebnishaushalte bilden in ihrer Gesamtheit den Produkthaushalt. Die folgende Abbildung soll dies verdeutlichen.

S

T



U

Überschuldung

Überschuldung liegt vor, wenn die Schulden höher sind als das Vermögen (↑Fehlbetrag, nicht durch Eigenkapital gedeckter).

Umlaufvermögen

Das in der ↑Bilanz ausgewiesene Umlaufvermögen enthält alle Vermögensteile, die kurzfristig (regelmäßig nicht über das kommende Jahr hinausgehend) der Kommune dienen sollen. Zu den wichtigsten Positionen zählen Vorräte (z. B. Büromaterialien, Baumaterialien, Streusalz etc.), Forderungen (Zahlungsansprüche der Kommune z. B. aus Gebühren, Beiträgen und Steuern gegenüber Dritten, z. B. Bürgern als Leistungsempfängern, oder gegenüber Beteiligungen) und liquide Mittel (↑Liquidität).

V

Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind Zahlungsverpflichtungen der Kommune. Die in der **↑Bilanz** ausgewiesenen Verbindlichkeiten enthalten beispielsweise Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen oder zur Liquiditätssicherung (sog. Kassenkredite) oder gegenüber externen Dienstleistern (Lieferanten).

Vermögen, immaterielles

Immaterielles Vermögen (Lizenzen für Software etc.) darf nur bilanziert werden, sofern es entgeltlich erworben wurde (also keine selbst erstellte Software). Hierzu können auch Rechte gehören, welche die Kommune gegenüber Dritten erworben hat. Ist etwa der Zuschuss an einen Sportverein, z. B. zur Errichtung einer Sportstätte, mit der Bedingung verbunden, dass auch Schulen diese Einrichtung nutzen dürfen, resultiert hieraus ein Recht. Dieses ist unter der Position „immaterielle Vermögensgegenstände“ zu bilanzieren (und abzuschreiben).

Vermögen, realisierbares

Im Gegensatz zu sog. **↑Verwaltungsvermögen** ist das realisierbare Vermögen grundsätzlich nicht zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben erforderlich. Es ist somit grundsätzlich veräußerbar. Maßgebend für die Zuordnung zum realisierbaren Vermögen sollte der Zeitpunkt der Entscheidung über die Verwendung eines Gegenstandes oder einer Beteiligung für die Aufgabenerfüllung sein (NI).

Der gesonderte Ausweis von Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen (Prinzip der Vermögenstrennung) gibt Auskunft über das Schuldendeckungspotenzial des Vermögens. Schulden können gegebenenfalls durch Veräußerung von Vermögensteilen gedeckt werden. Dies bezieht sich jedoch ausschließlich auf den realisierbaren, d. h. veräußerbaren Teil des Vermögens. Insofern eröffnet der durch die Vermö-

genstrennung geschaffene Einblick in die Vermögensstruktur wichtige Hinweise darauf, ob die Verwaltung ihren finanziellen Verpflichtungen in der Zukunft ohne weitere Kreditaufnahme nachkommen kann.

Dies erfordert nicht nur eine Vermögenstrennung, sondern gleichfalls eine unterschiedliche Bewertung der Vermögensteile. So ist das realisierbare Vermögen im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen, welches regelmäßig zu **↑Anschaffungs- oder Herstellungskosten** bewertet wird, mit **↑Zeitwerten** im Sinne von aktuellen Veräußerungswerten zu bewerten. Die Bewertung des Vermögens zu (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten führt – bei steigenden Preisen – regelmäßig zu sog. stillen Reserven (**↑Reserven, stille**). Derartige Vermögenswerte in der **↑Bilanz** können deshalb keine Hinweise auf das Schuldendeckungspotenzial des so bewerteten Vermögens geben; Zeitwertbewertungen sind für diesen Zweck dienlicher.

Diese Trennung hat sich auf gemeindehaushaltsrechtlicher Ebene nicht durchgesetzt. Gleichwohl sollten diese Informationen (über die gesetzlichen Vorschriften hinaus) politisch gefordert werden. Nur auf diese Weise können jedoch auf der Basis geeigneter **↑Kennzahlen** sinnvolle Aussagen hinsichtlich des tatsächlich vorhandenen Schuldendeckungspotenzials getroffen werden.

Vermögensrechnung (s. **↑Bilanz**)

Verwaltungsvermögen

Im Gegensatz zu dem sog. realisierbaren Vermögen (**↑Vermögen, realisierbares**) ist das Verwaltungsvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben gebunden. Es ist somit grundsätzlich nicht veräußerbar. Maßgebend für die Zuordnung zum Verwaltungsvermögen sollte der Zeitpunkt der Entscheidung über die Verwendung eines Gegenstandes oder einer Beteiligung für die Aufgabenerfüllung sein.

Verschuldungsgrad, dynamischer

Als dynamischer Verschuldungsgrad wird der Quotient aus

$$\frac{\text{Verbindlichkeiten} + \text{Rückstellung} - \text{realisierbares Vermögen}}{\text{Einzahlungsüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit}}$$

bezeichnet. Er zeigt an, in wie vielen Jahren eine Entschuldung möglich wäre, wenn alle disponiblen Mittel zu diesem Zweck eingesetzt würden. Dies unterstellt natürlich konstante Beträge in der Zukunft. Nicht zuletzt, weil dies regelmäßig nicht zu unterstellen ist, kann diese Betrachtung ergänzend auf den Finanzplanungszeitraum begrenzt werden. Man erhält dann den „teil-dynamischen Verschuldungsgrad“, der sich wie folgt ermittelt:

$$\frac{\text{Verbindlichkeiten} + \text{Rückstellung} - \text{realisierbares Vermögen}}{\text{Einzahlungsüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit im Finanzplanungszeitraum}}$$

Vorbericht

Der Vorbericht war bereits Bestandteil des alten (kameralen) Haushaltsrechts. Da er mit dem Haushaltsplan vorgelegt wird, kam und kommt ihm eine unmittelbare politische Steuerungsrelevanz zu. Mit den Informationen des neuen Haushalts- und Rechnungswesens kann diese Relevanz weiter untermauert werden. Zentrale politische Ziele und Strategien und deren Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres sollten hier dargestellt werden. Hinweise etwa auf die Entwicklung des **↑Eigenkapitals** oder der Verschuldung im Haushaltsjahr sollten

verdeutlicht werden. Risiken, beispielsweise auf der Grundlage demographischer oder allgemeiner wirtschaftlicher Entwicklungen, sollten beschrieben werden. Insgesamt sind die rechtlichen Vorgaben offen formuliert, womit viel Spielraum für eine gute Gestaltung (im Sinne von Transparenz und „guter politischer Steuerung“) bleibt. Dieser Gestaltungsspielraum sollte genutzt werden. Vorbericht und **↑Rechen-
schaftsbericht** sollten in ihren Inhalten und ihrem Aufbau möglichst aufeinander abgestimmt sein.

Z

Zeitwert

Zeitwert ist der Wert, der einem Vermögensgegenstand zum Zeitpunkt der Bilanzierung beizumessen ist. In der Regel ist dies der Verkehrs- oder Veräußerungswert zum Bilanzierungszeitpunkt (s. auch **↑Anschaffungs- oder Herstellungskosten**).

Ziele

Die meisten Länder stellen explizit in den Gemeindehaushaltsverordnungen auf die Einbeziehung von (finanz- und leistungswirtschaftlichen) Zielen und **↑Kennzahlen** in den jährlichen Haushalt ab. Unabhängig von der rechtlichen Situation ist allerdings festzustellen, dass erst die explizite Einbeziehung von (politischen) Zielen und deren Verknüpfung mit den Finanzen im Haushalt **↑(Produkthaushalt)** die beabsichtigte *neue Qualität* politischer Steuerung vollständig zum Ausdruck bringt. Ziele sind Sollgrößen, die in einem bestimmten Zeitraum – in der Zukunft – zu erreichen sind.

Die Umsetzung dieses Aspektes stellt die allermeisten Kommunen vor eine große Herausforderung. Diese kann nur durch enge Zusammenarbeit zwischen Rat bzw. Kreistag und Verwaltungsführung gemeistert werden.

Der Rat bzw. der Kreistag erarbeitet und beschließt zunächst die strategischen (eher langfristig ausgerichteten) Ziele der Kommune. Diese Ziele sind alsdann auf die im Haushalt enthaltenen Produktbereiche/ Teilhaushalte herunterzubrechen. Es muss somit deutlich werden, welche operativen (eher jährlichen) Ziele sich für die Akteure in der Verwaltung aus den strategischen (politischen) Zielsetzungen ergeben. Auf dieser Basis kann dann zwischen Rat bzw. Kreistag und Verwaltungsführung verbindlich vereinbart werden, welche Ziele mit welchen Produkten und welchen Ressourcen im Haushaltsjahr verfolgt werden.

Nur wenn auf diese Weise eine weitgehend durchgängige Zielhierarchie und eine einheitliche Zielsystematik in allen Bereichen existiert, wird der Haushalt selbst zu einer Zielvereinbarung zwischen Rat und Verwaltung. Diese Ziele werden durch Kennzahlen quantifiziert und damit messbar gemacht. Die zur Erreichung der Ziele erforderlichen Ressourcen werden transparent. So wird aus dem Haushalt der „Hauptkontrakt zwischen Politik und Verwaltung“.

Zinslastquote

Die Zinslastquote ermittelt sich aus dem Quotienten

$$\frac{\text{Zinsen und ähnliche Aufwendungen}}{\text{Aufwendungen gesamt}} \times 100$$

und gibt Hinweise auf das Ausmaß der anteilmäßigen Belastung der Kommune mit Zins- und sonstigen Finanzaufwendungen. Hohe Zinslastquoten bedeuten eingeschränkte Handlungsmöglichkeiten der Kommune im Betrachtungszeitraum. Sie deuten daneben auf eingengte Handlungsmöglichkeiten in der Zukunft hin. Hohe Zinslastquoten geben damit Hinweise auf eine eingeschränkte Erreichung des Ziels der intergenerativen Gerechtigkeit.

5 Weiterführende Literatur – Internetadressen

Länderspezifische Quellen

Baden-Württemberg (BW)

www.nkhr-bw.de/servlet

Aker, Bernd, Wolfgang Hafner und Klaus Notheis:

Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (einschließlich Gemeindehaushaltsverordnung). Kommentar.

Stuttgart 2011.

Bayern (BY)

www.nkfw.de

Hahn, Edeltraud, Holger Meidel und Peter Mühlbauer:

Kommunales Haushaltsrecht Bayern.

Wiesbaden 2011.

Berlin (BE)

www.berlin.de/verwaltungsmodernisierung

Brandenburg (BB)

www.doppik-kom.brandenburg.de

Erdmann, Christian, Berit Adam, Sabine Gräf, Matthias Kahl et al.:

Kommunale Finanzwirtschaft im Land Brandenburg und Doppik-Leitfaden.

Wiesbaden 2010.

Bremen (HB)

www.finanzen.bremen.de

Hamburg (HH)

www.hamburg.de/neues-haushaltswesen

Hessen (HE)

www.hessen.de/irj/HMdl_Internet?cid=ded139410b66be48ce0b0379139dfda8

Mord-Wohlgemuth, Bernhard, Jürgen Watz, Thorsten Weise, Carsten Hoch und Stephan Ostgen:

Kommunale Doppik Hessen.

Stuttgart 2008.

Mecklenburg-Vorpommern (MV)

cms.mvnet.de/land-mv/NKHR_prod

Bräse, Uwe:

Gemeindehaushalts- und Kassenrecht Mecklenburg-Vorpommern.

Stuttgart 2010.

Niedersachsen (NI)

www.mi.niedersachsen.de/live/live.php?navigation_id=14876&article_id=63110&psmand=33

Lasar, Andreas, Dieter Grommas, Arnim Goldbach und Kerstin Zähle:

Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen.

2. Auflage. Dresden 2008.

Nordrhein-Westfalen (NW)

www.neues-kommunales-finanzmanagement.de

Freytag, Dieter, Claus Hamacher, Andi Wohland und Beatrice Dott:

Neues Kommunales Finanzmanagement Nordrhein-Westfalen.

2. Auflage. Stuttgart 2009.

Rheinland-Pfalz (RP)

www.rlp-doppik.de

Bellefontaine, Klemens, Heinz Deisenroth, Burkhard Höhlelein et al.:
Kommunale Doppik Rheinland-Pfalz. Kommentar.
Stuttgart 2009.

Saarland (SL)

www.saarland-nkr.de

Sachsen (SN)

www.kommunale-verwaltung.sachsen.de

Binus, Karl H., Ralf Armonies, Susann Bellmann, Birgit Erler et al.:
Gemeindehaushaltsrecht Sachsen.
Wiesbaden 2010.

Sachsen-Anhalt (ST)

www.sachsen-anhalt.de/LPSA/index.php?id=pgfe6h6qoumf

Grimberg, Michael:
Gemeindehaushaltsrecht Sachsen-Anhalt.
Wiesbaden 2011.

Schleswig-Holstein (SH)

www.informdoku.de/nkr-sh

Bräse, Uwe, Michael Koops und Sven Leder:
Kommunale Haushaltswirtschaft Schleswig-Holstein.
Stuttgart 2009.

Thüringen (TH)

www.thueringen.de/de/nkfthueringen

Bender, Joachim, Mark Rainer Fudalla und Oliver Karls:
Gemeindehaushaltsrecht Thüringen.
Wiesbaden 2011.

Allgemeine Quellen

www.doppikvergleich.de

www.kgst.de/Themen/Finanzmanagement

www.kgst.de/produkteUndLeistungen/vergleichsringe

www.wegweiser-kommune.de

Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchs-konzept:
Leitlinien für ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungsmodell
auf doppischer Grundlage. KGSt®-Bericht 1/1995.

Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen Band 1:
Grundlagen, Optionen, Vorgehensmodelle. KGSt®-Bericht 7/2007.

Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen Band 2:
Prüfung von Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss. KGSt®-Bericht
8/2007.

Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse. KGSt®-
Berichte 6/2009, 9/2009, 1/2010, 4/2010 und 6/2010.

Impressum

© 2010 Bertelsmann Stiftung

Bertelsmann Stiftung

Carl-Bertelsmann-Straße 256, 33311 Gütersloh

Telefon 05241 81-0

Fax 05241 81-81999

www.bertelsmann-stiftung.de

© KGSt

KGSt

Gereonshaus, Gereonstraße 18 - 30, 50670 Köln

Telefon 0221 37689-0

Fax 0221 37689-59

www.kgst.de

Verantwortlich

Dr. Kirsten Witte, Günter Tebbe, Bertelsmann Stiftung

Rainer Christian Beutel, Manfred Pook, KGSt

Prof. Edmund Fischer, Hochschule Kehl

Gestaltung

VISIO Kommunikation GmbH, Bielefeld

Doppoly® – ein Planspiel für MandatsträgerInnen

Das neue Haushaltsrecht und strategische Steuerung spielerisch begreifen.



- Wie funktioniert eigentlich das neue Haushaltsrecht?
- Was bedeuten wesentliche Begriffe und Komponenten?
- Welche Wechselwirkungen gibt es zwischen meinen politisch-strategischen Zielen und dem neuen Haushalt meiner Kommune?

Das haptische Planspiel Doppoly® gibt Antworten auf diese und ähnliche Fragen. Nach der Devise „Lernen durch Tun“ wird hier das Grundwissen zu neuem Haushaltsrecht und strategischer Steuerung vermittelt, unmittelbar angewendet und spielerisch vertieft.

Kontakt und Information

Thomas Grieger

Telefon 0221 37689-50

Thomas.Grieger@kgst.de



KGSt

Gereonshaus, Gereonstraße 18–30

50670 Köln

Telefon 0221 37689-0

Fax 0221 37689-7459

kgst@kgst.de

www.kgst.de

| BertelsmannStiftung

Bertelsmann Stiftung

Carl-Bertelsmann-Straße 256

33311 Gütersloh

Telefon 05241 81-81363

Fax 05241 81-681396

Alexandra.Dordevic@bertelsmann-stiftung.de

www.bertelsmann-stiftung.de