

Wyborny, Andreas

Working Paper

Die Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Doppik) und ihre Einführung in die öffentliche Haushaltswirtschaft

Wismarer Diskussionspapiere, No. 15/2006

Provided in Cooperation with:

Hochschule Wismar, Wismar Business School

Suggested Citation: Wyborny, Andreas (2006) : Die Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Doppik) und ihre Einführung in die öffentliche Haushaltswirtschaft, Wismarer Diskussionspapiere, No. 15/2006, Hochschule Wismar, Fachbereich Wirtschaft, Wismar

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/23347>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



Hochschule Wismar

University of Technology, Business and Design

Fachbereich Wirtschaft



Hochschule Wismar

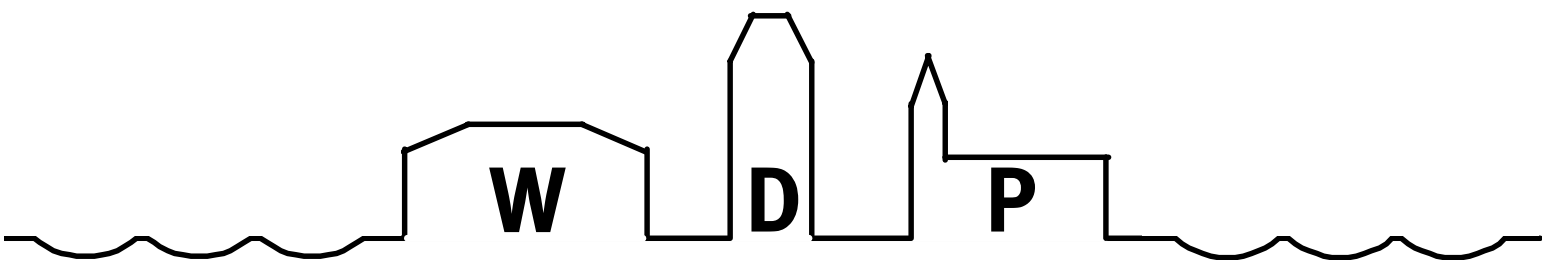
University of Technology, Business and Design

Faculty of Business

Andreas Wyborny

Die Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Doppik) und ihre Einführung in die öffentliche Haushaltswirtschaft

Heft 15 / 2006



Wismarer Diskussionspapiere / Wismar Discussion Papers

Der Fachbereich Wirtschaft der Hochschule Wismar, University of Technology, Business and Design bietet die Präsenzstudiengänge Betriebswirtschaft, Management sozialer Dienstleistungen, Wirtschaftsinformatik und Wirtschaftsrecht sowie die Fernstudiengänge Business Consulting, Facility Management, Sales and Marketing, Quality Management, Betriebswirtschaft und Wirtschaftsinformatik an. Gegenstand der Ausbildung sind die verschiedenen Aspekte des Wirtschaftens in der Unternehmung, der modernen Verwaltungstätigkeit im sozialen Bereich, der Verbindung von angewandter Informatik und Wirtschaftswissenschaften sowie des Rechts im Bereich der Wirtschaft.

Nähere Informationen zu Studienangebot, Forschung und Ansprechpartnern finden Sie auf unserer Homepage im World Wide Web (WWW): <http://www.wi.hs-wismar.de/>.

Die Wismarer Diskussionspapiere/Wismar Discussion Papers sind urheberrechtlich geschützt. Eine Vervielfältigung ganz oder in Teilen, ihre Speicherung sowie jede Form der Weiterverbreitung bedürfen der vorherigen Genehmigung durch den Herausgeber.

Herausgeber: Prof. Dr. Jost W. Kramer
Fachbereich Wirtschaft
Hochschule Wismar
University of Technology, Business and Design
Philipp-Müller-Straße
Postfach 12 10
D – 23966 Wismar
Telefon: ++49/(0)3841/753 441
Fax: ++49/(0)3841/753 131
E-Mail: j.kramer@wi.hs-wismar.de

Vertrieb: HWS-Hochschule Wismar Service GmbH
Phillipp-Müller-Straße
Postfach 12 10
23952 Wismar
Telefon:++49/(0)3841/753-574
Fax: ++49/(0) 3841/753-575
E-Mail: info@hws-wismar.de
Homepage: <http://www.hws-wismar.de/11.html>

ISSN 1612-0884

ISBN 3-939159-05-0

JEL-Klassifikation M41, L32, H41, H42,

Alle Rechte vorbehalten.

© Hochschule Wismar, Fachbereich Wirtschaft, 2006.

Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	6
Danksagung	8
1. Einleitung	8
2. Ursachen für die Reformbestrebungen im öffentlichen Haushaltsrecht	11
2.1. Das Neue Steuerungsmodell (NSM)	11
2.2. Internationale Bestrebungen zur Reform des öffentlichen Haushaltsrechtes	15
3. Kameralistik und doppelte Buchführung	17
3.1. Grundzüge der Kameralistik und ihre Unterschiede zur doppelten Buchführung	17
3.2. Der kameralistische Buchungssatz	20
3.3. Grundlagen der doppelten Buchführung	22
3.4. Stärken und Schwächen der Kameralistik	24
3.4.1. Ungenügende Informationen für die Umsetzung des Neues Steuerungsmodells	25
3.4.2. Fehlende Abbildung des Ressourcenverbrauchs	25
3.4.3. Fehlende Informationen über die Leistungserbringung	26
3.4.4. Jährliche Haushaltsmittelbindung führt zu systembedingten Fehlverhalten	27
3.4.5. Keine Vermögensrechnung in einem geschlossenen System	28
3.4.6. Keine Einheitlichkeit des Rechnungsstils mit den ausgegliederten Einrichtungen	28
3.4.7. Wenig Verbreitung außerhalb der öffentlichen Haushaltswirtschaft	28
4. Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (NKR)	29
4.1. Abbildung des Ressourcenverbrauchs – Verwirklichung der intergenerativen Gerechtigkeit	29
4.2. Schaffung der Informationsgrundlagen für ein effektives und effizientes Verwaltungshandeln	31
4.3. Erhöhte interne und externe Transparenz des Verwaltungshandelns	31
Exkurs: Doppik oder Erweiterte Kameralistik?	33

5. Die Bestandteile des NKR	35
5.1. Das Drei-Komponenten-Rechnungssystem	37
5.1.1. Struktur und Inhalt der Rechnungen	38
5.1.2. Die NKR-Ergebnisrechnung	38
5.1.3. Die NKR-Finanzrechnung	41
5.1.4. Die NKR-Vermögensrechnung (Bilanz)	44
5.1.4.1. Vermögensbewertungsregeln des NKR	46
5.1.4.2. Bewertungsverfahren im NKR	49
5.1.4.3. Rückstellungen in der NKR-Bilanz	50
5.2. Haushaltswesen im NKR	51
5.2.1. Die Planungskomponenten im NKR	52
5.2.2. Die Elemente der Inputplanung des NKR	55
5.2.2.1. Der Ergebnishaushalt des NKR	55
5.2.2.2. Der Finanzhaushalt der NKR	56
5.2.2.3. Teilergebnishaushalt des NKR	58
5.2.2.4. Teilfinanzhaushalt	60
5.2.3. Deckungsregeln des NKR	61
5.3. Outputplanung im NKR – Wege zum Produkthaushalt	62
5.4. Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) im NKR	67
5.5. Konsolidierter Abschluss im NKR	71
5.5.1. Konsolidierungsmethoden	73
5.5.2. Bestandteile der Vollkonsolidierung	74
6. Rechtliche Grundlagen der Einführung und Ländervergleich	75
6.1. Rechtliche Grundlagen der Einführung des NKR	75
6.2. Länderspezifische Reformansätze	77
6.3. Unterschiedliche Länderregelungen zu einzelnen Aspekten der Doppik-Einführung	80
6.3.1. Begriffe	80
6.3.2. Spaltung des Ergebnishaushaltes in ordentliches und außerordentliches Ergebnis	80
6.3.3. Haushaltsausgleich	80
6.3.4. Vermögensspaltung	82
6.3.5. Bewertungsvorschriften im Rahmen der Eröffnungsbilanz	82
7. Diskussion einzelner Probleme	83
7.1. Vermögensspaltung	83
7.2. Eröffnungsbilanz – Vermögensbewertung	86
7.3. Abschreibungen und Rückstellungen – Wird der Haushaltsausgleich schwerer?	90

	5
7.4. Von der Input- zur Outputsteuerung – Umorientierung der kommunalen Entscheidungsträger	93
8. NKR in der Praxis	95
8.1. NKR in der Stadt Uelzen	96
8.2. NKR in Salzgitter – Erstellung der Eröffnungsbilanz	103
9. Schluss	106
Literaturverzeichnis	112
Autorenangaben	115

Vorwort

In den Bereich der öffentlichen Haushaltswirtschaft, der ehemals fest in die Zuständigkeit der kameralistischen Buchhaltung fiel, dringen seit einer Reihe von Jahren Bestandteile des kaufmännischen Rechnungswesens ein. Ausgangspunkt dieser Entwicklung ist die Kritik, dass das kameralistische System nicht in der Lage ist, bestimmte Informationen – z. B. über Vermögensbestände und Ressourcenverbrauch – zu erzeugen. Wegen dieser Defizite fehlen den öffentlichen Körperschaften Informationen, über die jedes Wirtschaftsunternehmen problemlos verfügen kann. Deswegen wurde das bestehende kameralistische System zunächst durch eine Anlagenbuchhaltung ergänzt, die auch die jährlichen Abschreibungen erfasst. Später wurde mit einer verursachungsgerechten Zuordnung der Kosten öffentlicher Einrichtungen auf ihre Leistungen begonnen.

Die weitest gehende Modernisierungsforderung ist jedoch die nach vollständigem Ersatz der kameralistischen durch eine – den Gegebenheiten öffentlicher Haushalte angepasste – doppelte Buchführung nach kaufmännischem Vorbild. Zu diesem Thema melden sich in der wissenschaftlichen Fachdiskussion wie in der breiteren Öffentlichkeit überwiegend Befürworter der Umstellung zu Wort. Sie argumentieren für ihr Anliegen und unterstreichen besonders die Vorteile, die sie davon erwarten. Manche versprechen sich von einer Verbesserung der Rechnungslegung nicht weniger als die Sanierung der öffentlichen Haushalte.

Eine Überprüfung dieser Argumentation ist nicht ganz unkompliziert, denn gute Kenntnisse beider Formen des Rechnungswesens sind dafür zwar eine notwendige, aber keineswegs hinreichende Voraussetzung. Zusätzlich bedarf es profunder Kenntnisse der politischen Entscheidungswege und -prozesse. Denn Gegenstand der Diskussion ist ja nicht nur die Qualität der finanzwirtschaftlichen Information, sondern deren Einfluss auf die politischen Entscheidungen in sehr grundsätzlichen Fragen.

Mit Andreas Wyborny hat sich ein Verfasser dieses Themas angenommen, der sowohl über das analytische Verständnis als auch über den erforderlichen politischen Sachverstand verfügt. Dazu verhilft ihm neben seiner wissenschaftlichen Qualifikation die Erfahrung als Geschäftsführer der Fraktion von Bündnis 90/Die Grünen in der Regionsversammlung der Region Hannover, einer seit 2001 existierenden kommunalen Gebietskörperschaft von 20 Kommunen des ehemaligen Landkreises und der Landeshauptstadt Hannover. Wyborny bringt durchaus Sympathie für die Erneuerung des Öffentlichen Rechnungswesens auf. Er vernachlässigt darüber aber nicht seine wissenschaftliche Pflicht zur kritischen Überprüfung der Argumentationskette. Deswegen finden sich neben Argumenten für die Umstellung auch Hinweise auf Probleme, die sich aus theoretischen Überlegungen ebenso wie aus bisherigen Erfahrungen

ergeben.

In der Darstellung seiner Überlegungen baut Wyborny auf den Sachkenntnissen des interessierten Bürgers auf. Unbeschadet seines wissenschaftlichen Anspruches ist sein Beitrag auch für fachfremde Interessenten nachvollziehbar.

Der Text wurde als Diplomarbeit im Studiengang „Management und Organisationsentwicklung im sozialen und kirchlichen Bereich“ an der Evangelischen Fachhochschule Hannover im Wintersemester 2004/05 angenommen.

Hannover, Juni 2006

Burchard Stier

Danksagung

Danken möchte ich vor allem meinem Arbeitgeber, der Fraktion von Bündnis 90/Die Grünen, sowie meinen Kolleginnen in der Region Hannover, die es mir auch im nicht selten hektischen Arbeitsalltag ermöglicht haben, zwei Jahre berufsbegleitend den Abschluss eines Diplom-Sozialwirts zu erlangen. Danken möchte ich auch meiner Familie, bei der ich diese Arbeit in erholsamer Atmosphäre im schönen Nordseebad Wremen schreiben konnte.

Besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Burchard Stier, Evangelische Fachhochschule Hannover, dessen wertvolle Ratschläge zum Gelingen dieser Arbeit entscheidend beigetragen haben. Vor allem durch seine unnachahmliche und hervorragende Lehre hat er es geschafft, uns den doch bisweilen trockenen Stoff des Rechnungswesens lebendig zu vermitteln, um ihn in der beruflichen Praxis erfolgreich einsetzen zu können.

1. Einleitung

Schon im Jahr 1951 urteilte der damalige Finanzminister eines deutschen Bundeslandes über die kamerale Buchführung: „Wer rechnet – heute – noch kameralistisch? (...) Kaufleute behaupten, man könne mit ihr wohl das Verhältnis von Einnahmen zu Ausgaben ermitteln, aber den Erfolg der Wirtschaftstätigkeit könne man nicht feststellen; also fort mit ihr und an ihre Stelle die doppelte kaufmännische Buchführung!“ (Ulrich 2005: 42).

Es hat allerdings mehr als 50 Jahre gedauert, bis diese Botschaft auch ernst genommen wurde. Erst seit Mitte der 90er Jahre des letzten Jahrhunderts werden konkrete Bemühungen unternommen, das bisherige inputorientierte kameralistische Prinzip, bei dem die Mittelverwendung einem reinen Geldverbrauchskonzept folgt, durch ein Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) mit einer ressourcenorientierten und outputorientierten Darstellung zu ersetzen.

Vom Rechnungswesen bis hin zur Kosten- und Leistungsrechnung sollen damit den Kommunen die notwendigen Instrumente zur Verfügung stehen, welche sie zur betriebswirtschaftlichen Steuerung benötigen. Durch die Gegenüberstellung von Ertrag und Aufwand soll es zur Abbildung des Ressourcenverbrauches kommen.

Die Doppik ist nach Meinung ihrer Befürworter eine zweckneutrale Buchungstechnik. Sie kann nicht nur von renditeorientierten, sondern auch von gemeinwirtschaftlichen Organisationen angewandt werden. Sie soll nach ihrer Einführung die Voraussetzungen schaffen, dass die vier Ziele des kommunalen Rechnungswesens – Sicherung der Zahlungsfähigkeit der Kommunen, intergenerative Gerechtigkeit, Dokumentation öffentlichen Vermögens und Gewährleistung des Budgetrechts der Vertretungskörperschaft – besser als mit der herkömmlichen Kameralistik erfüllt werden können.

Dabei sind die Defizite der Kameralistik seit langem bekannt und deshalb reicht auch die Diskussion um ihre Ersetzung durch das kaufmännische Rechnungswesen schon Jahrzehnte zurück, wobei im Laufe der Zeit die Befürworter des kaufmännischen Rechnungswesens langsam, aber stetig an Boden gewannen.

Anfang der 90er Jahre intensivierte sich die Diskussion um die Gestaltung des öffentlichen Rechnungswesens. Ausgelöst wurde dieser Prozess einerseits durch die besorgniserregende Entwicklung der öffentlichen Finanzen und andererseits durch aus dem Ausland nach Deutschland vorgedrungene Verwaltungsreform-Ideen, wie das Neue Steuerungsmodell und das New Public Management. Beide Entwicklungen führten zur Forderung nach einem effizienten, wirtschaftlicheren Verwaltungshandeln und nach mehr Transparenz des Finanzgebarens. „Wenn der Staat die Bürger durch Sparen und Abgabenerhöhungen zur Bewältigung seiner finanziell prekären Situation stärker belasten will, muss er zunächst die finanzielle Lage transparent machen und nachweisen, dass er die knappen finanziellen Ressourcen effizient einsetzt.“ (Lüder 2001: 12). Dadurch kamen Verwaltungsreform und Reform des öffentlichen Rechnungswesens auf die politische Tagesordnung. Bei der Reform des öffentlichen Rechnungswesens geht es also darum, ein Rechnungswesen zu installieren, das heutigen Informations- und Transparenzanforderungen genügt (Lüder 2001: 12).

Ziel dieser Arbeit ist es, die Ziele dieses umfangreichen Reformprozesses und seine praktische Umsetzung in der Bundesrepublik und die damit verknüpften Erwartungen zu beschreiben. Aber auch die damit verbundenen Probleme sollen betrachtet und analysiert werden.

Im zweiten Kapitel sollen zunächst die Gründe zur Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens erläutert werden. Anhand der Forderungen des Neuen Steuerungsmodells (NSM) soll dargelegt werden, warum die Einführung eines neuen Rechnungssystems für notwendig erachtet wird. Beschrieben werden soll auch der internationale Kontext, in dem diese Reform stattfindet.

Im dritten Kapitel wird es darum gehen, die Grundlagen des bisherigen kameralistischen Rechnungswesens und die Unterschiede zur Doppik zu erläutern. Im Anschluss daran sollen die Stärken und Schwächen des bisherigen kameralistischen Rechnungswesens beschrieben werden.

Im vierten Teil werden die mit der Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens verbundenen zentralen Ziele wie die Abbildung des Ressourcenverbrauches und die Verwirklichung der intergenerativen Gerechtigkeit im öffentlichen Finanzwesen beschrieben. Ergänzt wird dieses Kapitel um die Darstellung der Erwartungen hinsichtlich der Schaffung einer besseren Informationsgrundlage für ein effizientes und effektives Verwaltungshandeln durch das Neue Kommunale Rechnungswesen.

Im fünften Kapitel erfolgt die Beschreibung der einzelnen Bestandteile des NKR. Dabei sollen sowohl das neue Drei-Komponenten-Rechnungssystem für die öffentliche Haushaltswirtschaft als auch die Elemente einer verbesserten Outputsteuerung durch eine neues Haushaltsplanwesen mit Hilfe von Produkten und Kennzahlen dargestellt werden. Abgeschlossen wird das Kapitel durch die Beschreibung der Ziele und Methoden der kommunalen Kosten-Leistungsrechnung und der Vorstellungen zur Erstellung einer konsolidierten Bilanz für den „Konzern Kommune“.

Im sechsten Kapitel wird erläutert, auf Grund welcher rechtlichen Regelungen das NKR in der Bundesrepublik in die Praxis umgesetzt wird und worin die Hauptunterschiede in den unterschiedlichen Konzeptionen der Bundesländer bestehen.

Im siebten Kapitel sollen zentrale Probleme und Fragestellungen bei der Einführung des NKR diskutiert werden. Dabei wird es um die verschiedenen Ansätze zur Vermögensbewertung gehen und erörtert werden, ob der Haushaltsausgleich im NKR durch die Darstellung des Ressourcenverbrauches in Form von Abschreibungen schwieriger wird. Abschließend soll dargestellt werden, welche Rollenveränderungen auf die politischen kommunalen Entscheidungsträger mit der Einführung des NKR zukommen.

Im achten Kapitel wird anhand der Darstellung der Einführung des NKR in der Stadt Uelzen und der Erstellung der Eröffnungsbilanz der Stadt Salzgitter in Niedersachsen erläutert werden, wie das NKR in der Praxis realisiert wird.

Zum Schluss soll resümiert werden, ob die formulierten Ziele und Wirkungen, die mit der Einführung des NKR verbunden sind, auch erreicht werden und welche Probleme in der Praxis auftauchen.

Hauptquellen sind die Arbeiten von Prof. Dr. Lüder¹ zum Neuen Kommunalen Rechnungswesen. Lüder gilt in der Bundesrepublik als der Entwickler des so genannten „Speyerer Verfahrens“, welches im Laufe der 90er Jahre entwickelt wurde und die wesentliche konzeptionelle Grundlage des NKR darstellt. Hinzugezogen wurden eine Reihe von Kommentierungen und Diskussionsbeiträgen aus Fachpublikationen zum NKR. Internetquellen wurden dann verwendet, wenn gedruckte Publikationen nicht vorhanden oder nicht zugänglich waren.

Ich habe mich bemüht, das Thema auch für nicht mit dem Rechnungswesen vertraute Menschen verständlich darzustellen. Von daher werden zentrale Begriffe des Rechnungswesens auch grundsätzlich erläutert. Allerdings ließ es sich oftmals nicht vermeiden, vor allem technische Umsetzungsschritte lediglich darzustellen, ohne sie im Detail zu erklären. Ansonsten hätten Umfang

¹ Prof. Dr. Dr. h.c. Klaus Lüder ist mittlerweile emeritierter Professor für Wirtschaftliche Staatswissenschaften, insbesondere Öffentliche Finanzwissenschaft und Allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.

und Lesbarkeit der Arbeit gelitten.

Das NKR wird in die kommunale Haushaltswirtschaft eingeführt. Daher wird in dieser Arbeit der Begriff Kommune als ein Oberbegriff für Gemeinde, Kreis und andere Gemeindeverbände wie Samtgemeinden, Gemeindeverwaltungsverbände, *Verbandsgemeinden*, Verwaltungsgemeinschaften und Nachbarschaftsverbände verwandt. Kommunen sind in diesem Zusammenhang Gebietskörperschaften mit verfassungsgemäßer Selbstverwaltungsgarantie mit genereller Zuständigkeit für alle lokalen öffentlichen Aufgaben. Da die politischen Entscheidungsorgane in Kommunen keine Parlamente mit legislativer Funktion sind, wurde in dieser Arbeit in den meisten Fällen der Begriff Rat als Gremium der gewählten politischen Entscheidungsträger gewählt. Gemeint sind damit natürlich auch Kreistage, Stadträte, Samtgemeinderäte und andere Vertretungskörperschaften.

2. Ursachen für die Reformbestrebungen im öffentlichen Haushaltsrecht

2.1. Das Neue Steuerungsmodell (NSM)

Bevor Anfang der 90er Jahre des letzten Jahrhunderts die Diskussion um die Reform des öffentlichen Haushaltsrechtes und die Modernisierung der Verwaltungen wieder in den Mittelpunkt der Überlegungen trat, herrschten in der Verwaltungspraxis einfache Verhältnisse: Gestiegene Leistungsanforderungen konnten mit einer Erhöhung der Einnahmen kompensiert werden. Ein vergrößerter, in seiner Struktur jedoch unveränderter Verwaltungsapparat erledigte die hinzugekommenen Aufgaben.²

Mit dem Ende der Wachstumsära und den dazukommenden finanziellen Lasten der Wiedervereinigung standen die Kommunen in der Bundesrepublik Anfang der 90er Jahre vor einem grundsätzlichen Dilemma: Zunehmende gesellschaftliche Leistungsansprüche mussten mit schrumpfenden Ressourcen bewältigt werden. Da der gewohnte Ausweg des Größenwachstums versperrt war, waren die Kommunen gezwungen, zum Einen ihre Aufgaben und Leistungen zu reduzieren und zum Anderen Strategien zu entwickeln, wie die Aufgaben durch eine Leistungssteigerung des Verwaltungshandelns besser und effektiver bewältigt werden können (KGSt 1993: 7).

Unter dem Eindruck der internationalen Diskussionen um das Konzept des New Public Management (NPM)³ und der Erfahrungen, die die niederländi-

² Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt) (1993: 7).

³ Die Beschreibung der Merkmale des NPM variieren erheblich in der Literatur, da es keine einheitliche theoretische Grundlage gibt. Die Themen des NPM sind vielfältig und umfassen die Konzentration staatlicher Aufgaben und die daraus folgenden Ausgliederungen oder Privatisierungen, eine stärkere Marktöffnung der Verwaltung, eine Entbü-

sche Stadt Tillburg bereits Anfang der 80er Jahre durch die Einführung eines betriebswirtschaftlichen Steuerungssystems gemacht hatte, begann auch in der Bundesrepublik eine grundsätzliche Debatte über die Verwaltungsmodernisierung. Die Diskussion mündete in einer Empfehlung der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt) zur Einführung eines Neuen Steuerungsmodells (NSM) (Hunold 2003: 26). Der Begriff NSM steht für einen grundlegenden Umbau der Verwaltung. Es soll zu einer Verbesserung der Leistungs- und Funktionsfähigkeit des komplexen Systems aus sich wechselseitig beeinflussbaren Elementen von Strukturen, Instrumenten, Verfahren und Menschen führen. Dies erforderte eine Änderung von Strukturen sowie die Einführung neuer Steuerungsinstrumente und neuer Führungsmethoden, die das Ziel haben, die Kommunalverwaltung, von einer überwiegend hoheitlich wirkenden Behörde zu einem Anbieter von Dienstleistungen für die Bürger zu verändern. Dabei musste auch die veränderte (höhere) Erwartungshaltung der Bürger an die Leistung einer Kommunalverwaltung einschließlich der hoheitlichen Bereiche und die zunehmende Vielfalt von Aufgaben, an Flexibilität und Qualität bei immer knapper werdenden finanziellen Mitteln berücksichtigt werden.

Bausteine des von der KGSt und anderen entwickelten neuen Steuerungsmodells sind vielfältige Veränderungsprozesse in den unterschiedlichsten Bereichen der Kommunalverwaltung die neue Anforderungen an die Organisationskultur, ihre Struktur und an das Haushaltswesen stellen:

- Entwicklung eines neuen Leitbildes für ein bürgerorientiertes Dienstleistungsunternehmen,
- neue Führungskultur,
- dezentrale Ressourcenverantwortung,
- Kontraktmanagement,
- Budgetierung,
- Definition und Beschreibung von Produkten in einem produktbezogenen Haushalt,
- Steuerung mit Zielen/Outputsteuerung, Entwicklung produktorientierter Kennzahlen,
- produktorientierte Organisation,
- produktorientierte Kosten- und Leistungsrechnung,
- Leistungsvergleiche/Markttest,
- Berichtswesen/Controlling,
- Mitarbeiterpartizipation (Schmidt 2003: 148).

Neben der Veränderung der Organisationskultur stellt das neue Haushaltswesen den Hauptbaustein dieses Veränderungsprozesses dar.

rokratisierung sowie eine Übertragung betriebswirtschaftlicher Managementkonzepte auf öffentliche Verwaltungen. Vgl. Hunold (2003: 22).

Der Neue Haushalt ist die Steuerungsplattform des neuen Steuerungsmodells. In der Vergangenheit standen mangels anderer Inhalte die Einnahmen- und Ausgabendarstellung nach statistischer Gliederung so wie Investitionsansätze im Vordergrund. Im Neuen Haushalt stehen die umfassende leistungsbezogene Darstellung so wie die operationalen Ziele – die den Ressourceneinsatz steuerbar machen – im Vordergrund. Das wesentliche Ziel ist die Herstellung einer durchgängigen Verbindung zwischen der Ressourcenbereitstellung (Input) und der erbrachten Leistung (Output) (Schmidt 2003: 150).

Konkret heißt dies, dass die Politik der Verwaltung nicht mehr den Mitteleinsatz (Input) in Form einer engen Bindung an einzelne Haushaltsstellen vorgibt, sondern stattdessen die von der Verwaltung zu erbringenden Leistungen (Output) nach Art, Menge und Qualität definiert und den Preis festlegt, der hierfür zu zahlen ist, also die Kosten, die durch die Leistungserbringung maximal verursacht werden dürfen (KGSt 1993: 20-21).

Um die Ziele des NSM umzusetzen sind umfangreiche Umstrukturierungen in der Organisation der Verwaltung notwendig:

- die Dezentralisierung der Bewirtschaftungskompetenz für den Einsatz von Personal- und Sachmitteln,
- die Budgetierung⁴ der bereitgestellten personellen und sächlichen Ressourcen nach Fachbereichen und
- die Zusammenfassung von Aufgabenverantwortung und Ressourcenverantwortung in einer Hand.⁵

Hinzu kommen umfangreiche Umsetzungsschritte, die dazu beitragen, Art, Umfang und Qualität des Verwaltungshandelns besser zu beschreiben und vor allem, sowohl für interne als auch externe Beobachter, nachvollziehbar zu machen:

- die Darstellung der Verwaltungsleistungen als Produkte,
- die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung⁶ über die bisherigen kostenrechnenden Einheiten hinaus in weiteren Verwaltungsbereichen,
- die Entwicklung von Kennzahlen über Kosten und Qualität von Verwaltungsleistungen,

⁴ Mit Budgetierung bezeichnet man ein Verfahren der Haushaltsplanaufstellung und -bewirtschaftung. Bei der Aufstellung des Haushaltsplans werden den jeweiligen Organisationseinheiten Budgets vorgegeben, innerhalb derer sie weitgehend selbstständig ihre Einzelansätze festlegen können. Dabei soll den Verwaltungseinheiten eine möglichst umfassende Verantwortung und Flexibilität eingeräumt werden. Dies gilt auch für die Übertragbarkeit von Haushaltsresten.

⁵ Alle drei Punkte werden unter dem Oberbegriff „dezentrale Ressourcenverantwortung“ zusammengefasst. Vgl. Hauschild (2005: 11).

⁶ Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) ist ein Teilgebiet des kaufmännischen Rechnungswesen, dem internen Rechnungswesen, in dem Kosten und Leistungen erfasst und den verschiedenen Bezugsgrößen zugeordnet werden.

- die Einführung eines Berichtswesens für die periodische Information über die Zielerreichung als Grundlage für Steuerungsmaßnahmen (Hauschild 2005: 11).

Die Planung dieser Größen erfolgt im NSM über ein so genanntes „Kontraktmanagement“⁷. Dabei sollen zwischen allen Ebenen der Verwaltungshierarchie – einschließlich der Politik – Verhandlungen stattfinden, in die jede Ebene ihre Leistungserwartungen so wie die aus ihrer Sicht benötigten Mittel einbringt. Eng damit verbunden ist die Ergebnisverantwortung einer Hierarchieebene gegenüber der nächsthöheren. Dazu ist die Verwaltung so zu organisieren, dass die Verantwortung für die eingesetzten Mittel auf allen Hierarchieebenen deckungsgleich ist (Zahradnik 2003: 35).

Standen bisher die Ansätze einzelner Haushaltsstellen im Vordergrund, müssen zukünftig die festgelegten Leistungs- und Kostenziele mit dem Erreichten verglichen werden. Dies setzt voraus, dass einzelne Leistungen zu Bündeln – im NSM „Produkte“ genannt – zusammengefasst werden, so dass eine eindeutige Zuordnung der Kosten möglich ist (KGSt 1993: 21).

Weiterhin hält das Neue Steuerungsmodell eine Lösung für den fehlenden Wettbewerbsdruck bereit, der auf dem freien Markt der stimulierende Faktor für niedrige Kosten und verbesserte Produkte ist, aber in den öffentlichen Verwaltungen wegen des Monopolcharakters vieler Leistungen fehlt. Als Ersatz für den tatsächlichen Wettbewerb sollen Wettbewerbssurrogate geschaffen werden, etwa durch interkommunale Leistungsvergleiche und Vergleiche mit privaten Preisen (KGSt 1993: 22).

Viele Bestandteile des NSM lassen sich bereits auf der Grundlage des kameralistischen Rechnungswesens umsetzen und wurden in vielen Kommunen auch umgesetzt. Hierzu gehören die organisatorische Zusammenführung von Leistungs- und Mittelverantwortung, eine entsprechende Neugliederung des Haushaltes, die Messung durch nichtmonetäre Kennzahlen, sowie die Abkehr von der verrichtungsorientierten Steuerung durch eine Bündelung der Haushaltsstellen zu Budgets, deren Ansätze sich durch Kontraktmanagement aushandeln lassen (Zahradnik 2003: 36).

Die Einführung des NSM stößt aber an ihre Grenzen, sobald monetäre Informationen benötigt werden, die über die aus der Finanzrechnung bereitgestellten Informationen des kameralistischen Rechnungswesens hinausgehen,

⁷ Als Kontraktmanagement wird die Vereinbarung zwischen unterschiedlichen hierarchischen Ebenen einer Verwaltung oder zwischen Verwaltung und Politik über Leistungsabsprachen bzw. über Ziele, die sich auf den Umfang, die Qualität und Kosten von Dienstleistungen beziehen, bezeichnet. Es begründet ein faktisches (nicht juristisches) Auftraggeber-/Auftragnehmeverhältnis mit Leistungszusagen hinsichtlich Mengen, Qualität und Wirkungen. Kontraktmanagement ist ein Instrument, mit dem die Kommunen ihre Steuerungsinstrumente auf Ziele, Ergebnisse (Output) und gesellschaftliche Wirkungen (Outcome) ausdehnen.

insbesondere:

- die Gesamtdarstellung von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch so wie der Vermögens- und Kapitalposition zur Vermittlung eines vollständigen Bildes über die tatsächliche Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage der kommunalen Körperschaft,
- die Zusammenfassung des Jahresabschlusses der kommunalen Körperschaft mit den Jahresabschlüssen der ausgegliederten, von der Kommune beherrschten rechtlich unselbstständigen und selbstständigen Einheiten und Gesellschaften zu einem Gesamtabschluss als Rechnungslegung über alle Aktivitäten einer Kommune (Hauschild 2005: 11).

Erst wenn auch diese Informationen zur Verfügung stehen, sind die Ziele des NSM zu realisieren. Von daher stand mit der Einführung des NSM auch die Ablösung des bisherigen Geldverbrauchs-konzepts der kameralistischen Buchführung durch das Ressourcenverbrauchskonzept der Doppik auf der Tagesordnung.

2.2. Internationale Bestrebungen zur Reform des öffentlichen Haushaltsrechtes

Die Reform des öffentlichen Haushaltswesens in der Bundesrepublik wird zudem durch internationale Kontextfaktoren beeinflusst. Genau wie auch in anderen Bereichen der Gesellschaft sind sie Ausdruck und Folge der Internationalisierung des ökonomischen, aber auch des politisch-administrativen Systems in Folge der weltweiten Globalisierung. Dieser Prozess macht auch vor dem öffentlichen Rechnungswesen nicht halt. Auch in diesem kommt es durch übergreifende Vorschriften (Standards) internationaler Institutionen zu unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen auf die Gestaltung des nationalen Haushalts- und Rechnungswesens:

- Mit der Internationalisierung der Kapitalmärkte gewinnt das „Rating“⁸ für europäische Gebietskörperschaften an Bedeutung. Daraus folgt die Forderung nach einer Verbesserung von Qualität und Transparenz der finanziellen Rechnungslegung (Lüder 2001: 21).
- Eine organisierte Lobby der internationalen Prüfungs- und Beratungsunternehmen fordert seit Jahren, dass das öffentliche Rechnungswesen dem kaufmännischen Rechnungswesen entsprechend gestaltet werden muss. „Die fortschreitende Konzentration und Internationalisierung des Prüfungs- und Beratungswesens hat nicht nur den Einfluss [...] auf Gegenstand und Richtung des Reformprozesses gestärkt, sondern auch dazu geführt, dass länderübergreifend gleiche Reformpakete angeboten werden.“ (Lüder 2001: 21).

⁸ Rating ist im Bankbereich die Einschätzung der Zahlungsfähigkeit eines Schuldners.

- Einflussreiche internationale Organisationen wie der Public Management Service (PUMA) der OECD, das Public Sector Committee der International Federation of Accountants (IFAC), der Internationale Währungsfonds (IWF) und die Weltbank geben einem ressourcenorientierten Rechnungswesen (accrual accounting) den Vorzug (Lüder 2001: 21).

Mittlerweile verfügen eine Reihe von Staaten über ein flächendeckendes, ressourcenorientiertes finanzielles Rechnungswesen: Australien, Finnland, Island, Neuseeland, Schweden und die USA bereits seit den 90er Jahren. In Großbritannien wird seit dem Jahr 2001 eine konsolidierte Gesamtrechnung und Haushaltsplanung praktiziert (siehe Abb. 1).

Abbildung 1: Accrual Accounting and Budgeting in the Public Sector

	Accrual accounting for individual agencies and departments	Consolidated whole-of-government accrual accounting	Accrual budgeting
Australia	Since 1995	Since 1997	From fiscal year 1999-2000
Canada	From fiscal year 2001-2002	From fiscal year 2001-2002	No
Finland	Since 1998	Since 1998	No
Germany	Permitted since 1998	No	No
Iceland	Since 1992	Since 1992	Since 1998
Ireland	Pilot launched in 1995	No	No
Netherlands	Pilots launched in 1994	No	No
New Zealand	Since fiscal year 1991-92	Since fiscal year 1994-95	Since fiscal year 1991-92
Sweden	Since 1994	Since 1994	No
United Kingdom	Launched in 1993; all by fiscal year 1999-2000	Planned	From Fiscal year 2001-02
United States	Since fiscal year 1997-98	Since fiscal year 1997-98	No

Quelle: Lüder (2001: 27).

Nicht unerwähnt darf bleiben, dass in vielen der oben genannten Staaten weiterhin das zahlungsorientierte Haushalts- und Rechnungswesen beibehalten wird und nur zusätzlich parallel laufende ressourcenorientierte Systeme eingeführt wurden. Vor allem bleibt der zahlungsorientierte Haushaltsplan weiterhin das Hauptinstrument zur Finanzsteuerung durch die Legislative (Lüder 2001: 29).

In anderen Ländern, wie beispielsweise Schweden kommt es zur stufenweisen Einführung eines kaufmännischen Rechnungswesen durch die weitgehende Verlagerung aller Vollzugsaufgaben der staatlichen Verwaltung auf mehr

als 200 nachgeordnete Behörden (agencies), deren Rechnungswesen ressourcenorientiert ist.

In diesem Kontext sind auch die Bemühungen einiger deutscher Bundesländer einzuordnen, durch allmähliche Verselbständigung einzelner Verwaltungsteile zu einem ressourcenverbrauchenden Rechnungswesen zu kommen.⁹

Auf gesamtstaatlicher Ebene haben bisher nur Neuseeland und Australien komplett integrierte Systeme eingeführt. So wird in Neuseeland der Haushalt in einen Ergebnishaushalt (Operating Budget), einen Finanzhaushalt (Cash Flow Budget) und einer Planbilanz (Budget of Assets und Liabilities) unterteilt (Lüder 2001: 32).

Allerdings sind in anderen Ländern auf kommunaler Ebene bereits eine Reihe von Komplettsystemen eingeführt worden. So haben in der Schweiz schon in den 80er Jahren Kommunen und Kantone ihr Haushaltswesen überwiegend auf integrierte doppische Systeme umgestellt.

Durch den Beschluss der Innenministerkonferenz (IMK) im November 2003 erhält auch das Gemeindehaushaltsrecht in der Bundesrepublik eine neue – allerdings nicht einheitliche – Grundlage, die den Übergang auf ein ressourcenorientiertes Haushalts- und Rechnungskonzept zum Ziel hat. Damit liegt die Bundesrepublik auf einer Linie mit den Reformentwicklungen in anderen EU-Ländern und der Schweiz. „Deutschland hält dadurch den Anschluss an die bereits weiter fortgeschrittenen Entwicklungen in diesen Ländern.“ (Strobl 2005: 17).

Im staatlichen Bereich sind Deutschland, Italien und die Niederlande auf nationaler Ebene allerdings Schlusslicht. Es sind auf Bundesebene keine Reformaktivitäten für ein ressourcenverbrauchsorientiertes Rechnungskonzept zu beobachten. Mit Ausnahme der Stadtstaaten Bremen und Hamburg werden auch auf Länderebene keine Anstrengungen unternommen (Strobl 2005: 17).

3. Kameralistik und doppelte Buchführung

3.1. Grundzüge der Kameralistik und ihre Unterschiede zur doppelten Buchführung

Seit mehreren Jahrhunderten ist die kameralistische Buchführung der vorherrschende Rechnungsstil öffentlicher Einrichtungen und anderer staatlicher oder halbstaatlicher Institutionen.

⁹ Als Übergangslösung sind solche gestuften Systeme sinnvoll, indem sie zur Erprobung eines ressourcenorientierten Rechnungswesens dienen. Als Dauerlösung sind solche Systeme jedoch höchst problematisch, da dieses Prinzip dazu führt, dass der zahlungsorientierte Gesamthaushalt fast nur noch aus Geldzuführungen und Geldabführungen von den selbstständigen kaufmännisch rechnenden Organisationseinheiten besteht. „Damit werden Gesamthaushalt und Gesamtrechnung inhaltsleer und sind für die legislative Steuerung ungeeignet“ Lüder (2001: 32).

Basierend auf den Erkenntnissen der Kameralwissenschaften hat sich hier ein Buchführungsstil durchgesetzt, der den Anforderungen der kameralistischen Staatslehre entspricht, nämlich „die Quellen des Wohlstandes zu erkennen und die Mittel darzustellen, durch welche der Wohlstand geschaffen und vermehrt werden kann.“ (Potthoff 1995: 36). Während die Kameralwissenschaften als mitteleuropäische Ausprägung des Merkantilismus im Lauf des 19. Jahrhunderts im Zeitalter der Industrialisierung und der Entwicklung der modernen Nationalstaaten von der Nationalökonomie und im 20. Jahrhundert von der Volkswirtschaftslehre abgelöst wurde, blieben die Prinzipien des kameralistischen Rechnungswesen erhalten und bilden bis in die Gegenwart die Grundlage für das Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltungen, der Kirchen und anderer öffentlicher Körperschaften wie Universitäten, Fachhochschulen etc.

Zuletzt durch die Haushaltsreformen der Jahre 1973/74 wurde die aktuell noch praktizierte Haushaltssystematik in der Bundesrepublik entwickelt. Zwar fand mit der Neuordnung des Haushaltsrechtes in den 70er Jahren „eine Ökonomisierung der öffentlichen Haushalte“ durch Gliederung in einen Vermögens- und Verwaltungshaushalt und der Entwicklung des Leitgedankens, „dass derjenige, der eine kommunale Leistung in Anspruch nimmt, in vertretbarem Maße auch die Kosten“ der Leistungserstellung tragen soll, statt (Potthoff 1995: 44). An den wesentlichen Aufgaben der Kameralistik hat dies jedoch wenig geändert. Ihre vordringliche Funktion ist die Erfassung der kassenmäßigen Vorgänge und die Kontrolle der Geldbewegungen. Die kameralistische Buchführung umfasst daher nur die Finanzsphäre, wie Bereitstellung, Verfügung und Kontrolle der finanziellen Mittel. Der so genannten Leistungssphäre, d. h. der Erfassung des Werteverzehrs bei der Beschaffung, Erstellung und Abgabe von Leistungen wird dagegen in der kameralistischen Haushaltsrechnung keine Beachtung geschenkt. Sie ist eine am reinen Ausgabebedarf orientierte Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen.¹⁰

Die Nichtübernahme des in der Privatwirtschaft normalerweise üblichen verbrauchsabbildenden Rechnungswesens wurde in der Vergangenheit mit den unterschiedlichen Zielen und Finanzierungsgrundlagen der in einer Marktwirtschaft typischerweise anzutreffenden Wirtschaftssubjekte „Verwaltungen“ und „Unternehmen“ begründet. Nach Eichhorn unterscheiden sich diese Idealtypen von Wirtschaftssubjekten sowohl in ihrer Zielsetzung als auch in ihrer Finanzierung. Während Verwaltungen das Ziel haben für die Deckung des Bedarfs der Allgemeinheit zu sorgen, haben Unternehmen das Ziel Gewinne zu erzielen und Kostendeckung anzustreben. Während sich das Unternehmen durch Erlöse finanziert, basieren die Einnahmen der öffentlichen Hand auf Abgaben (Eichhorn 1987: 50).

¹⁰ Vgl. Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport (2003: 1).

So werden von Bund, Ländern und Kommunen Leistungen erbracht, die auf Grund ihrer Eigenschaften nicht über den Marktprozess bereitgestellt werden können oder an denen ein solch starkes öffentliches Interesse besteht, dass diese nicht durch private Anbieter, sondern durch den Staat erbracht werden sollen (Knöll 1997: 66). So deckt beispielsweise die öffentliche Verwaltung den Bedarf des Gemeinwesens im Bildungswesen, bei der Gefahrenabwehr, Sozialhilfe etc. Sie finanziert sich über Zwangseinnahmen (z. B. Steuern und Gebühren) in Höhe ihrer Ausgaben und handelt somit ausgabenorientiert. Sie erstrebt keinen Gewinn. Schließlich ist die öffentliche Finanzwirtschaft eine politisch bestimmte Wirtschaft und führt die finanzpolitischen Entscheidungen der jeweiligen Entscheidungskörperschaften (Parlamente, Räte etc.) aus.

Demgegenüber stellt die Privatwirtschaft nur Wirtschaftsgüter her, mit denen sich auch Gewinne erzielen lassen. Es muss eine Nachfrage nach den Gütern und Leistungen bestehen. Sie handelt demnach einnahmeorientiert. Sie möchte den maximal möglichen Gewinn erzielen und führt nur die Entscheidungen der Eigentümer aus (Rose 1995: 1).

Die unterschiedlichen Ziele der einzelnen Wirtschaftssubjekte hatten bisher ihre Entsprechungen im Buchhaltungsstil. Beim Vergleich von Wirtschaftsunternehmen und öffentlicher Verwaltung stellt man Unterschiede sowohl bei den Abbildungszielen, als auch bei den Steuerungszielen fest. Zum Nachweis des kaufmännischen Erfolges und der Wirtschaftlichkeit bedienen sich dabei die Wirtschaftsunternehmen der doppelten Buchführung (Doppik) mit vollverbundener Erfolgs- und Bestandsrechnung. Der Periodenerfolg wird hier durch die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung doppelt ermittelt. Diese als Bestandteil des externen Rechnungswesens bezeichnete Methode wird um die Kosten- und Leistungsrechnung als Bestandteil des internen Rechnungswesens zur Steuerung des Unternehmenshandelns ergänzt.

Die öffentliche Verwaltung hat dagegen bisher nur das Abbildungsziel des Nachweises der Einhaltung der Haushaltsansätze, Steuerungsziel ist die gesamtwirtschaftliche Ordnung mittels Allokation (Zuweisung), Distribution (Verteilung) und Stabilisation (Festigung). Sie bedient sich dabei der kameralistischen Buchführung mit einer einfachen Einnahme- und Ausgabenrechnung mit teilverbundenen Vermögensnachweisen (Eichhorn 1987: 53). Auch in der Kontenstruktur gibt es eine erhebliche Abweichung: Während die Doppik über einspaltige Konten, auf denen zweiseitig im Soll und Haben gebucht wird, verfügt, arbeitet die Kameralistik mit mehrspaltigen Konten, auf denen Soll, Ist und Rest gebucht wird. Hinzu kommt die Tatsache, dass die Konten einseitig sind, so dass entweder Einnahmen oder Ausgaben gebucht werden.

Abbildung 2: Vergleich der Rechnungsziele von Doppik und Kameralistik

		Rechnungsstile	
		Doppik	Kameralistik
Rechnungsziele	Abbildungsziele	Nachweis des kaufmännischen Erfolgs	Nachweis der Einhaltung der Haushaltsansätze
	Steuerungsziele	Einzelwirtschaftliche Rentabilität und Wirtschaftlichkeit	Gesamtwirtschaftliche Ordnung mittels Allokation (Zuweisung von finanziellen Mitteln, Produktivkräften und Material), Distribution (Verteilung), Stabilisation (Festigung)
Rechnungsverbund und Rechnungskategorien		Vollverbundene kaufmännische Erfolgs- und Bestandsrechnung mit Ein- und Auszahlungen, Einnahmen und Ausgaben, Erträgen und Aufwendungen, Leistungen und Kosten, Vermögen und Kapital	Einnahmen-, Ausgaben-Rechnung mit teilverbundenen Vermögens- und Schuldennachweisen
Kontenstruktur		Zweiseitige Konten (Soll und Haben) Einspaltige Konten (nur Ist-Größen)	Einseitige Konten (entw. Einnahmen oder Ausgaben) Mehrspaltige Konten (Soll, Ist und Rest)

Quelle: Eichhorn (1987: 53).

3.2. Der kameralistische Buchungssatz

Die Systematik der kameralistischen Buchführung wird am deutlichsten bei der Darstellung des kameralistischen Buchungssatzes.

Da die Einnahmen überwiegend aus Steuern und Abgaben und weniger durch Entgelte erzielt werden, tritt die Finanzrechnung in den Mittelpunkt des Rechnungswesens. Hauptziel ist es, einen übersichtlichen Nachweis aller kassenwirksamen Vorgänge zu erbringen. Hinzu kommt die Aufgabe, neben der Erfassung von Einnahmen und Ausgaben, auch die Abstimmung von Haushaltsplanung und -ausführung sowie die Abstimmung von Zahlungsanordnungen und Zahlungsausführungen zu ermöglichen (Schierenbeck 1987: 115).

Während das doppische Konto zweiseitig und auf jeder Seite eingliedrig ist, sind daher die Konten der Kameralistik einseitig, unterteilt in Einnahme- und Ausgabekonten, aber im Aufbau mehrgliedrig:

Abbildung 3: Beispiel eines kameralistischen Buchungssatzes

Kontenbezeichnung (Haushaltsstelle)	Einnahmen (Ausgaben)			
	Anordnungssoll		Ausführung	Noch auszuführen
	Reste aus Vorperioden	Laufendes Soll	Ist	Rest
12000.710008.1.	0	343.000	300.000	43.000

Quelle: Schierenbeck (1987: 115).

Der kameralistische Buchungssatz erfüllt durch seinen Aufbau gleich mehrere Funktionen: Haushaltsplanung, Haushaltsausführung und Haushaltsabschluss: Angeordnete Zahlungen (Haushaltsplansatz = 343.000) werden dabei im laufenden Soll verbucht, die tatsächliche Ausführung wird in der Ist-Spalte koniert. (Haushaltsausführung = 300.000). Die Differenz zwischen angeordneten, aber noch nicht ausgeführten Zahlungen werden am Ende einer Rechnungsperiode in die Restspalte übertragen (Haushaltsrest = 43.000). Soweit sie mit einem Übertragungsvermerk ausgestattet sind, werden diese zu Beginn einer neuen Periode in die Rubrik Reste aus Vorperioden gebucht oder andernfalls der allgemeinen Rücklage zugeführt (Schierenbeck 1987: 115).

Somit kann zu jedem Zeitpunkt des Haushaltsjahres der Verbleib der Finanzmittel ermittelt werden.

Insgesamt gliedert sich der kameralistische Haushaltsplan in einen Verwaltungshaushalt und in einen Vermögenshaushalt.

Im Verwaltungshaushalt werden im Wesentlichen alle konsumptiven und im Vermögenshaushalt alle investiven Zahlungsströme (Einnahmen und Ausgaben) in je einem Gesamtplan und in Teilhaushalten dargestellt. Im Verwaltungshaushalt muss zudem eine Zuführung an den Vermögenshaushalt veranschlagt werden, deren Höhe mindestens den Betrag der Kreditbeschaffungskosten und der Kredittilgungen umfassen muss. (§ 22 GemHVo)

Die Teilhaushalte gliedern sich in den darunter liegenden Ebenen in Einzelpläne, in Abschnitte und Unterabschnitte. Die Zuordnung der einzelnen Haushaltsstellen orientiert sich verbindlich an den Verwaltungsvorschriften über die Gliederung der Haushaltspläne (Jahnke 2003a: 92).

Die Begriffe „Einnahmen“ und „Ausgaben“ in der Kameralistik sind nur bedingt mit den „Einnahmen“ und „Ausgaben“ im Sinne des betrieblichen Rechnungswesens deckungsgleich. Bei den Ansätzen im Haushaltsplan der Kameralistik ist nämlich das Kassenwirksamkeitsprinzip zu beachten, wonach nur solche Einnahmen und Ausgaben anzusetzen sind, die im Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam werden. Nach der betriebswirtschaftlichen Terminologie handelt es sich dabei also eher um „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“. Für die betriebswirtschaftliche Haushaltsrechnung gilt hingegen

das Fälligkeitsprinzip, wonach die Einnahmen und Ausgaben in den Rechnungen der Jahre nachzuweisen sind, in denen sie fällig werden. Sie werden dort in der Regel dann auch als Erträge und Aufwendungen bezeichnet (Zahradnik 2003: 40).

Seit der kommunalen Finanzreform 1974 ist die Veranschlagung von kalkulatorischen Zinsen und Abschreibungen für kostenrechnende und gebührenerhebende Einrichtungen der Verwaltung auch in der Kameralistik vorgesehen. Damit wurden auch hier Elemente einer Kostenrechnung eingeführt. An der grundsätzlichen Einordnung der Rechengrößen ändert dies aber nichts, da keine leistungsbezogene Periodenabgrenzung der Zahlungsströme erfolgt. Es fehlen Rechnungsabgrenzungsposten und Rückstellungen, z. B. für Beamtenpensionen. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe werden nicht entsprechend ihrem Verbrauch, sondern entsprechend ihrer Anschaffung periodisiert. Gebühreneinnahmen werden nicht im Moment der Leistungserbringung ausgewiesen, sondern erst in dem Jahr, in dem sie dem Leistungsempfänger beschieden werden (Zahradnik 2003: 41). Hinzu kommt, dass eine Dokumentation des Rein- bzw. Gesamtvermögens oder des für eine bestimmte Aufgabe notwendigen Vermögens und seiner Veränderungen (Ressourcenverbrauch) grundsätzlich nicht vorgesehen ist (Zahradnik 2003: 42).

3.3. Grundlagen der doppelten Buchführung

Die doppelte Buchführung, auch kaufmännische Buchführung genannt, ist die in der privaten Wirtschaft vorherrschende Art der *Finanzbuchhaltung*. Sie wurde ursprünglich im Italien des 15. Jahrhunderts entwickelt. Jede Buchung betrifft zwei Konten, jeweils eine Buchung auf der Soll-Seite, eine zweite auf der Haben-Seite (daher: doppelte Buchführung)

Am Jahresende bzw. am Ende eines *Wirtschaftsjahres* wird sie mit einer *Bilanz* abgeschlossen. Bei Geschäftseröffnung wird eine Eröffnungsbilanz erstellt.

Die doppelte Buchführung ist in der Bundesrepublik für *Kaufleute* vorgeschrieben, also auch für alle Kapitalgesellschaften, wie Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) (§ 238 HGB). Freiberufler und Kleingewerbebetriebe können auch die einfache Einnahme/Überschussrechnungsbuchhaltung wählen, soweit sie nicht in das Handelsregister eingetragen sind (Gablers Wirtschaftslexikon 2005: 80).

Ausgangspunkt der doppelten Buchführung ist die Gegenüberstellung des gesamten Vermögens und der gesamten Schulden in einer Bilanz. Diese besteht aus zwei Spalten. In der linken Spalte, als Aktivseite bezeichnet, wird das Vermögen dargestellt, untergliedert nach Vermögensarten (Sachanlagen, Finanzanlagen, Kassenmittel etc.). Die Schulden (Fremdkapital) werden in der als Passivseite bezeichneten rechten Spalte dargestellt. Die Differenz zwischen dem Vermögen auf der Aktivseite und den Schulden auf der Passivseite stellt

das Eigenkapital dar. Es wird ebenfalls auf der Passivseite ausgewiesen, so dass die Summe der Aktiva und die Summe der Passiva einer Bilanz immer übereinstimmen.

Mit jedem Geschäftsvorfall verändert sich die Bilanz, ohne dass sie ihr Gleichgewicht verliert. Dabei können vier Typen unterschieden werden: Aktivtausch (strukturelle Veränderung der Aktiva bei konstanter Bilanzsumme), Passivtausch (strukturelle Veränderung der Passiva bei konstanter Bilanzsumme), Bilanzverlängerung (Erhöhung eines Aktivpostens und eines Passivpostens um denselben Betrag) und Bilanzverkürzung (Verminderung eines Aktivpostens und eines Passivpostens um denselben Betrag). Durch jeden Geschäftsvorfall werden also mindestens zwei Bilanzpositionen verändert (Zahradnik 2003: 56).

Prinzipiell könnte nach jedem Geschäftsvorfall eine neue, aktualisierte Bilanz erstellt werden. Dies geschieht jedoch nicht. Stattdessen wird zu Beginn einer Rechnungsperiode die bestehende Bilanz (Eröffnungsbilanz) in einzelne Konten aufgeteilt, die Aktivseite in „aktive Bestandskonten“, die Passivseite in „passive Bestandskonten“. Wie die Bilanz bestehen auch die Konten aus zwei Spalten. Die linke Spalte wird als „Soll-Spalte“, die rechte als „Haben-Seite“ bezeichnet.

Der Anfangsbestand steht bei den aktiven Bestandskonten in der Soll-Spalte, bei den passiven Bestandskonten in der Haben-Spalte. Im Laufe der Rechnungsperiode werden die Bestände dann auf den Konten systematisch fortgeschrieben. Bei den aktiven Bestandskonten erscheinen Zugänge in der Soll-Spalte und Abgänge in der Haben-Spalte, bei den passiven Bestandskonten Zugänge in der Haben-Seite und Abgänge in der Soll-Spalte. Mit jeder Buchung wird auf mindestens einem Konto im Soll gebucht. Zugleich wird derselbe Betrag auf mindestens einem anderen Konto im Haben gebucht, bei einem Aktiv- oder Passivtausch auf einem Bestandskonto der gleichen Bilanzseite, bei einer Bilanzverlängerung oder -verkürzung auf einem Bestandskonto der anderen Bilanzseite. Wegen diesen stets doppelten Buchungen wird diese Systematik als „doppelte Buchführung“ bzw. „Doppik“ bezeichnet. Am Ende der Rechnungsperiode ergibt sich die Schlussbilanz aus den zum Ausgleich der Bestandskonten führenden Salden (Zahradnik 2003: 57).

Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle, also Veränderungen des Eigenkapitals, werden abweichend von der dargestellten Grundsystematik nicht unmittelbar auf einem passiven Bestandskonto für das Eigenkapital gebucht. Stattdessen erfolgen die Buchungen auf den Aufwands- und Ertragskonten einer so genannten „Gewinn- und Verlustrechnung“, deren Saldo am Ende der Rechnungsperiode auf das Eigenkapitalkonto umgebucht wird. Die Aufwands- und Ertragskonten sind in diesen Fall „Unterkonten“ des Eigenkapitalkontos, die erst am Ende der Rechnungsperiode abschlossen werden. Diese Verfeinerung der Grundsystematik führt zu einem nach Aufwands- und Ertragsarten diffe-

renzierten Ausweis der Veränderung des Eigenkapitals. Auf diesen ressourcenverbrauchsorientierten Daten kann eine ergänzende Kostenrechnung direkt aufbauen (Zahradnik 2003: 58).

3.4. *Stärken und Schwächen der Kameralistik*

Wie oben dargestellt dient die kameralistische Finanzrechnung hauptsächlich der Kontrolle des Haushaltsvollzuges der entsprechenden Körperschaft. Diese Funktion erfüllt sie voll und ganz. Gerade durch die jederzeit mögliche Nachvollziehbarkeit der Einnahmen und Ausgaben, auch für Außenstehende, ist gewährleistet, dass über die Verwendung öffentlicher Gelder die notwendige Rechenschaft abgegeben werden kann. Zudem bietet die Einteilung in Haushaltsstellen die Möglichkeit, durch deren Erhöhung bzw. Verminderung zielgenau zu steuern. Die Budgets der einzelnen Unterabschnitte sind ein gutes Planungs- und Steuerungsinstrument für die Bewältigung der entsprechenden Aufgaben. Nicht umsonst wurde das Prinzip der Budgetierung auch von der Privatwirtschaft übernommen.

Daher ist die Kameralistik an sich kein falscher Rechnungsstil: Sie ist ein hervorragendes System zur Sichtbarmachung von Zahlungsströmen. Damit wird deutlich, was mit dem Geld (der Steuerzahler) gemacht wird (Klieve 2003: 29). Solange ein Rechnungswesen wie bei der Verwaltungskameralistik nur aus einer Hauptrechnung – hier der Zahlungs- oder Finanz- oder Haushaltsrechnung – besteht, ist die Buchführungstechnik der Kameralistik durchaus angemessen (Lüder 2001: 7).

Allerdings bedingt diese Stärke gleichzeitig auch eine entscheidende Schwäche, die Unterordnung der Erfolgsermittlung unter die formal-juristischen Anforderungen des Haushaltsdenkens: „Die Verwaltungsbuchführung (...) wurde im Laufe der Zeit in den meisten Ländern und Gemeinden immer mehr dem Haushaltsdenken untergeordnet. Die Zielsetzung der Verwaltungsbuchführung war nicht mehr die Erfolgsermittlung, sondern die Erbringung des Nachweises, ob und wie der Haushaltsplan eingehalten wurde, ja in vielen Fällen beschränkt sich die Verwaltungsbuchführung auf die Festhaltung der tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen. Die Verwaltungsbuchführung war dadurch auf eine reine Kassenrechnung herabgesunken. Das Verwaltungsrechnungswesen unterlag immer mehr formal-juristischen Gedankengängen.“¹¹

Im Folgenden sollen daher in Thesenform die Hauptkritikpunkte an der kameralistischen Haushaltswirtschaft beschrieben werden. Sie sind gleichzeitig die Hauptargumente zur Einführung eines Neuen Kommunalen Rechnungswesens, mit denen die Ablösung der Kameralistik durch ein ressourcenverbrauchsorientiertes Rechnungswesen und die Implementierung eines (output-)

¹¹ Leupold (1942: 1) zitiert nach: Lüder (2001: 7).

produktorientierten Haushaltes gefordert wird.

3.4.1. Ungenügende Informationen für die Umsetzung des Neues Steuerungsmodells

Insbesondere bei der Umsetzung des NSM sind die Grenzen der kameralistischen Haushaltsführung deutlich zu Tage getreten.

Zentrales Anliegen des Neuen Steuerungsmodells ist die Steigerung von Effektivität und Effizienz innerhalb der Verwaltung. Zu diesem Zweck verknüpft, wie oben beschrieben, das NSM eine Reihe von Elementen und Konzepten (u. a. Produktorientierung, ergebnis- bzw. wirkungsorientierte Steuerung, Dezentralisierung durch integrierte Fach- und Ressourcenverantwortung, Zielvereinbarungen, Budgetierung und Kontraktmanagement, aktive Einbringung von Wettbewerb) zu einem funktionsfähigen Gesamtsystem (Lehmann 2003: 15).

Das kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen stellt für eine in diesem Sinne veränderte Verwaltungssteuerung und Haushaltswirtschaft die erforderlichen Informationen nur unzureichend zur Verfügung. Das NSM erfordert ein Haushalts- und Rechnungswesen, welches sowohl den Ressourcenverbrauch einbezieht als auch Informationen über die Leistungen der Verwaltung liefert (Hauschild 2005: 11).

Auf Schwierigkeiten stößt man insbesondere bei der Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung sowie von so genannten Wettbewerbssurrogaten für die Vergleichbarkeit von öffentlichen Dienstleistungen mit der Privatwirtschaft. Diese setzen nämlich voraus, dass sich nicht nur die erbrachten Leistungen beschreiben lassen, sondern auch die dadurch entstandenen wertmäßigen Kosten, also im betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch „der bewertete Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen für die Herstellung und den Absatz betrieblicher Leistungen und die Aufrechterhaltung der dafür erforderlichen Kapazitäten“.¹²

Sobald Leistungen der Verwaltungen verkauft werden (z. B. Wasserlieferungen etc.) setzt die ergebnisorientierte Steuerung auch den Nachweis der erzielten Erlöse voraus. Das kameralistische Buchungswesen bildet jedoch keine Erlöse und Kosten ab, sondern Einnahmen und Ausgaben, „so dass es zur vollständigen Umsetzung des Neuen Steuerungsmodells untauglich ist“ (Zahradnik 2003: 37).

3.4.2. Fehlende Abbildung des Ressourcenverbrauchs

Der Hauptkritikpunkt an der Kameralistik ist jedoch ihr Mangel der vollständigen Erfassung und Verbuchung des Ressourcenverbrauchs, z. B. Kosten des

¹² Wöhe (1990: 1218) zitiert nach: Zahradnik (2003: 37).

Vermögenseinsatzes in Form von Abschreibungen oder die zeitgerechte Zuordnung der aus dem heutigen Ressourceneinsatz resultierenden künftigen Finanzlasten wie etwa Pensionszahlungen (Hauschild 2005: 11).

Da Haushaltsplan und -rechnung zahlungsorientiert sind, werden grundsätzlich auch nur Zahlungen veranschlagt und nachgewiesen. Die Kameralistik liefert keine Informationen über nicht kassenwirksame Ressourcenverbräuche. Aber auch Aufwand, der nicht sofort zahlungswirksam ist, wie Abschreibungen auf Anlagevermögen, belastet die kommunalen Finanzen. Die Kameralistik bildet dies jedoch nur im Jahr der jeweiligen Anschaffung ab. In den Jahren bis zur Ersatzbeschaffung entsteht in der kameralen Buchführung scheinbar keine Belastung.

Ausdruck der Krise der Kameralistik ist nach Meinung der Kritiker der Zustand vieler öffentlicher Liegenschaften, da im Rahmen der Finanzkrise der Kommunen oftmals bei der Instandhaltung gespart wurde. Tatsächlich wurden die Ausgaben damit nur auf die Zukunft verlagert. Der Verfall der Vermögensgegenstände wird durch das Rechnungswesen nicht sichtbar, da das Vermögen als solches überhaupt nicht im Haushalt abgebildet ist. Eine Sanierung erfolgt – wenn überhaupt – meistens erst, wenn der Verfall augenscheinlich wird. Bei der Doppik erfolgt dagegen eine periodengerechte Ausweisung, d. h. Aufwand und Erträge werden direkt der jeweiligen Rechnungsperiode (Haushaltsjahr) zugerechnet. So werden beispielsweise für die erst in künftigen Jahren auszahlenden Pensionen heute aktiver Beamter bereits zu Lasten des aktuellen Haushaltes Rückstellungen zu bilden sein, die dann im Falle der Pensionszahlung wieder aufgelöst werden können (Klieve 2003b: 28).

„Die Folge sind Fehlsteuerungen. Beispielhaft ist der weit verbreitete Investitionsstau in öffentlichen Immobilien zu nennen. Das kamerale Rechnungswesen versteckt systembedingt den schleichenden Werteverfall.“ (Beckedorf 2005: 36).

3.4.3. Fehlende Informationen über die Leistungserbringung

Dem kameralistischen Haushaltsplan liegt ein Geldverbrauchskonzept zu Grunde, das auch mit seiner Gruppierung der Einnahmen und Ausgaben auf die Bedürfnisse der Finanzstatistik abgestellten Kriterien ein untaugliches Instrument zum Steuern des Verwaltungshandelns ist. Der traditionelle Haushaltsplan gibt keine Auskunft darüber, was genau die Verwaltung mit dem ihr bewilligten Geld macht, etwa wie viele Kinder zu welchem Preis in den kommunalen Kindertagesstätten versorgt werden. Das Fehlen von Leistungs- und Produktinformationen im Haushalt erschwert es, sachliche Entscheidungen über die Höhe der Haushaltsstellen zu treffen. Wenn beispielsweise 500.000 Euro im Jahr für Straßenunterhaltungsleistungen ausgegeben werden sollen, ist es schwer zu beurteilen, ob diese Summe ausreichend für die Unterhaltung und den Erhalt des Vermögens ist, wenn im Haushalt keinerlei Angaben über

die Höhe des Vermögens enthalten sind (Ufer 2003: 72).

Die Ermächtigungen des Haushaltsplans sind an Ausgaben, nicht an Leistungszwecke gebunden. Deshalb kann eine effiziente Mittelverwendung im Sinne eines möglichst geringen Mitteleinsatzes zur Erreichung angestrebter Leistungen nicht erwartet werden.

Zudem hindert die Inputorientierung ein Abrücken von den sachlichen und zeitlichen Bindungen der Haushaltsansätze, z. B. durch eine höhere Flexibilisierung durch gegenseitige Deckungsfähigkeit einzelner Haushaltsstellen, weil dadurch das Budgetrecht des Rates infrage gestellt würde. Budgetrecht und Flexibilisierung sind nur kompatibel, wenn der Haushalt auch Leistungsinformationen enthält und der Rat die Finanzmittel durch die Bindung von Ressourcen (Inputs) an Leistungen (Outputs) steuern kann (Lüder 2001: 10).

3.4.4. Jährliche Haushaltsmittelbindung führt zu systembedingten Fehlverhalten

Die im Haushaltsplan veranschlagten Zahlungs- und Verpflichtungsermächtigungen dürfen grundsätzlich nur für den bezeichneten Zweck und nur bis zum Ende des Haushaltjahres in Anspruch genommen werden. Wenn gleichzeitig die Rückgabe nicht benötigter Mittel sich negativ auf die Bewilligung von Haushaltsmitteln in künftigen Haushaltsjahren auswirkt, ist es aus Sicht der Titelverwalter nur rational, den Haushalt unter dem Gesichtspunkt der möglichst weitgehenden Ausschöpfung der Haushaltsansätze zu bewirtschaften. Das immer wieder zitierte „Dezember-Fieber“¹³ ist Ausdruck dieses Verhaltens (Lüder 2001: 10).

3.4.5. Keine Vermögensrechnung in einem geschlossenen System

Dem kameralistischen Rechnungswesen fehlt eine vollständige Vermögensrechnung, die sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden einer Gebietskörperschaft nachweist. Ein vollständiges und zutreffendes Bild der finanziellen Lage einer Gebietskörperschaft und ihrer Entwicklung während eines Haushaltjahres kann deshalb nicht gewonnen werden. Dazu sind mit dem Rechnungswesen nicht verbundene Nebenrechnungen und Vorberichte erforderlich (Lüder 2001: 10).

¹³ Unter „Dezember-Fieber“ versteht man das gerade in öffentlichen Verwaltungen vorkommende Verhalten, dass im Monat Dezember noch eine Reihe von Anschaffungen getätigt werden, um die Haushaltsreste zu verbrauchen, da sonst die Gefahr besteht, dass der Haushaltsansatz im Folgejahr gekürzt wird. Dies führt teilweise zu Anschaffungen die nicht zwingend notwendig gewesen wären.

3.4.6. Keine Einheitlichkeit des Rechnungsstils mit den ausgegliederten Einrichtungen

Bei vielen Kommunen existieren heute der kamerale Kernhaushalt und das doppische Rechnungswesen in verselbstständigten Betrieben gleichzeitig.

In der Vergangenheit wurden in den Kommunen – auch um den Mängeln der Kameralistik zu begegnen – zahlreiche Verwaltungsteile in privatrechtliche Gesellschaftsformen wie GmbH und Aktiengesellschaften, in Eigenbetriebe bzw. eigenbetriebsähnliche Einrichtungen und Anstalten öffentlichen Rechts ausgelagert. Alle diese Formen arbeiten nach den Regeln der doppelten Buchführung, deren Gewinne und Verluste netto über den kamerale Haushalt ausgeglichen werden. Mit den Auslagerungen sind politische Steuerungsverluste verbunden, da wichtige Entscheidungen nicht mehr vom Rat, sondern von den Betrieben selbst getroffen werden. Hinzu kommt die Problematik, dass durch die Ausgliederungen von örtlich jeweils unterschiedlichem Ausmaß die Haushalte der Kommunen untereinander immer schwerer zu vergleichen sind. Weder ist die Finanzlage der Kommunen untereinander vergleichbar, noch können Aussagen über die Finanzkraft der Gebietskörperschaft im Verhältnis zu ihren Tochterunternehmen getroffen werden (Klieve 2003b: 30).

Die Gewinnung eines vollständigen Bildes der finanziellen Lage erfordert eine Zusammenfassung der Abschlussrechnungen der ausgegliederten Einrichtungen mit der Abschlussrechnung der Kernverwaltung oder mit anderen Worten, die Erstellung einer konsolidierten Abschlussrechnung über alle Aktivitäten einer Gebietskörperschaft. So lange die Kernverwaltung kameralistisch rechnet, ist die Gewinnung eines Bildes der finanziellen Gesamtlage nicht möglich (Lüder 2001: 10).

3.4.7. Wenig Verbreitung außerhalb der öffentlichen Haushaltswirtschaft

Außerhalb der öffentlichen und kirchlichen Verwaltungen begegnet man der Bilanz öfter als den kamerale Haushaltsplänen. Da aber die öffentliche Haushaltswirtschaft transparent gegenüber ihren Entscheidungsträgern sein sollte, „mutet es doch etwas merkwürdig an, dass dies ausgerechnet in dem ‘Geheimcode’ der Kameralistik geschieht.“ (Klieve 2003b: 28).

Zwar kann man davon ausgehen, dass weder in der Bürgerschaft noch bei den Kommunalpolitikern nur Bilanzkundige vertreten sind: Verbreiteter sind die Grundkenntnisse der kaufmännischen Buchführung in der Gesellschaft auf jeden Fall, da sie im gesamten internationalen privaten Wirtschaftsverkehr gebräuchlich ist und viele Akteure damit umgehen und in ihrer Anwendung ausgebildet werden (Klieve 2003b: 28).

Fazit:

Die oben genannten Schwächen der Kameralistik erfordern nach Meinung ih-

rer Kritiker „eine Abkehr von der Geldverbrauchsrechnung [...] und den Übergang zu einem Haushalts- und Rechnungswesen, das auch die Leistungen und den nicht zahlungswirksamen Ressourcenverbrauch (z. B. Abschreibungen) veranschlagt und im Nachhinein nachweist.“ (Lüder 2001: 13). Zusätzlich sind Informationen über Art und Umfang der Leistungserbringung erforderlich.

Hinzu kommt die Notwendigkeit, nicht nur vollständige Informationen über Vermögen und Schulden der Kernverwaltung zu erhalten, sondern auch eine Gesamtrechnungslegung über alle Aktivitäten einer Gebietskörperschaft unter Einbeziehung von Vermögen und Schulden der ausgegliederten Einrichtungen (Lüder 2001: 13).

4. Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (NKR)

Wie oben dargestellt sind die derzeit diskutierten und zum Teil auch schon praktizierten Reformansätze für das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen in der Bundesrepublik:

- Die Budgetierung und dezentrale Ressourcenverantwortung,
- eine verstärkte Outputorientierung („Produktorientierung“) des Haushaltes in der Haushaltsverantwortung und Gliederung,
- die Einführung von Kosten- und Leistungsrechnungen in Ergänzung des kameralistischen Rechnungswesens und
- die Ablösung des kameralistischen Rechnungswesens durch ein dem kaufmännischen Rechnungswesen angenähertes („doppisches“) Rechnungswesen (Lüder 1999: 2).

Dabei wird in vielen Gebietskörperschaften seit Jahren versucht, die ersten drei Reformmodule schon im jetzigen kameralistischen Haushaltswesen umzusetzen, ohne sofort eine neues doppisches Rechnungswesen einzuführen.

Das zentrale Ziel bei der Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens, nämlich die Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der öffentlichen Haushaltswirtschaft, kann nach Lüder jedoch nur durch die vollständige Ablösung der Kameralistik durch ressourcenorientiertes Rechnungswesen erreicht werden (Lüder 2001: 16).

Mit der Darstellung des Ressourcenverbrauches sollen eine Reihe von Unterzielen erreicht werden, die im Folgenden erläutert werden.

4.1. Abbildung des Ressourcenverbrauches – Verwirklichung der intergenerativen Gerechtigkeit

Nach Lüder lässt sich die Forderung nach der Abbildung des Ressourcenverbrauches im Haushalts- und Rechnungswesen unmittelbar aus dem Grundgesetz ableiten. Insbesondere das Budgetrecht des Parlamentes (Art. 110 GG), das u. a. einen Haushaltsplan und die Rechenschaftslegung über seinen ord-

nungsgemäßen Vollzug verlangt und die Begrenzungsvorschrift für die Kreditaufnahme des Art. 115, Abs. 1, Satz 2, 1. Halbsatz GG: „Die Einnahmen aus Krediten dürfen die Summe der im Haushaltsplan veranschlagten Ausgaben für Investitionen nicht überschreiten“ unterstützen das Ziel der Schaffung einer intergenerativen Gerechtigkeit. Diese Vorschrift soll sicherstellen, dass die Möglichkeit der Gegenwart, auf Kosten der Zukunft zu leben, eingeschränkt wird. Lasten sollen nur und insoweit auf künftige Generationen verschoben werden können, als damit Nutzen verbunden ist (Lüder 2001: 34).

Das zur Zeit praktizierte Verfahren gewährleistet die Einhaltung dieser Vorschrift nicht, da das kameralistische Rechnungswesen gar nicht in der Lage ist, die für eine adäquate Umsetzung erforderlichen Informationen bereitzustellen. „Eine angemessene Verteilung der Lasten von Maßnahmen, bei denen Ressourcenverbrauch und Zahlungen zeitlich auseinanderfallen, wie das für Investitionen [...] typisch [ist], erfordert eine entsprechende Umgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens.“ (Lüder 2001: 35). Um unangemessene Lastenverschiebungen in die Zukunft zu vermeiden ist es daher notwendig, dass jede Generation die von ihr konsumierten Ressourcen durch Abgaben wieder ersetzt (Lüder 2001: 35).

Wegen der Schwierigkeit, Generationen gegeneinander abzugrenzen und rechnungsmäßig zu differenzieren, wird im NKR das Prinzip der angemessenen intergenerativen Lastenverteilung durch das Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit ersetzt und somit verschärft. Das Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit besagt, dass in jeder Rechnungsperiode der Ressourcenverbrauch grundsätzlich durch das Ressourcenaufkommen zu decken ist (Lüder 2001: 36).

Ein Beispiel dafür sind die Pensionsverpflichtungen für Beamte. Im kameralistischen Rechnungswesen werden diese in der Periode erfasst, in der sie zahlungswirksam werden. Zu diesem Zeitpunkt werden von den Beamten, da sie dann im Ruhestand sind, aber keine Verwaltungsleistungen mehr erbracht.

Die Leistungserbringung, die den Pensionsanspruch verursacht, erfolgt jedoch in der Gegenwart. Die Belastungen müssen also auch der Gegenwart angerechnet werden. Beim Ressourcenverbrauchskonzept werden daher Rückstellungen gebildet, die als nicht zahlungswirksamer Aufwand in die Rechnung eingehen und dafür sorgen, dass bei unverändertem Ressourcenaufkommen an anderer Stelle gespart werden muss (Zahradnik 2003: 49).

Dabei wird erwartet, dass bei einem Ansatz von Abschreibungen und Pensionsrückstellungen zukünftig viel deutlicher als bisher zum Ausdruck kommen wird, dass viele Gemeinden von ihrer Substanz leben und Lasten auf nachfolgende Generationen verlagern (Zahradnik 2003: 49).

4.2. *Schaffung der Informationsgrundlagen für ein effektives und effizientes Verwaltungshandeln*

Ein weiteres zentrales Ziel ist die Verbesserung der Steuerung für ein effektives und effizientes Verwaltungshandeln: „Wenn die Steuerung der Verwaltung Informationen über die Effizienz erfordert, dann muss das Rechnungswesen Kosten und Leistungen in bestimmter Strukturierung nachweisen. Wenn über die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft unter Einschluss aller ihrer Aktivitäten Rechnung gelegt werden soll, dann müssen die Rechenwerke ihrer Gliedorganisationen konsolidierbar sein.“ (Lüder 2001: 34).

Die Gemeindeordnungen schreiben bereits jetzt vor, dass die Haushaltswirtschaft sparsam und wirtschaftlich zu führen ist. Die Kontrolle dieses Prinzip wird im Wesentlichen durch den Rat der Gebietskörperschaft ausgeübt. Dazu müssen die erforderlichen Rechengrößen vollständig dokumentiert werden.

Die Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzeptes soll nun dazu führen, dass die Kommunen ihre Aufgaben effektiver und effizienter als bislang erfüllen können (Zahradnik 2003: 51).

Dabei soll durch Einführung des Ressourcenverbrauchskonzeptes zum Einen die Haushaltsplanung ein realistischeres Bild der finanziellen Lage und der auf Grund von Entscheidungen in Gegenwart und Vergangenheit zu erwartenden Belastungen vermitteln. Damit sollen „finanzielle Illusionen, die dazu verführen, verfügbare Mittel sofort zu binden und künftige Belastungen außer Acht lassen“ (Pünder 2005: 18), vermieden werden. Zugleich soll zum Anderen das Kostenbewusstsein bei allen Akteuren der Haushaltswirtschaft gesteigert werden.

Ziel ist es, zudem durch Leistungsvergleiche bei einem interkommunalen Wettbewerb oder mit privaten Anbietern Einspar- und Rationalisierungspotenziale offen zu legen, „ohne das Leistungsspektrum zu reduzieren.“ (Pünder 2005: 18).

Dabei wird nach Meinung der Befürworter eines Neuen Kommunalen Rechnungswesens der Zwang, Abschreibungen zu erwirtschaften, „heilsam sein. Er verhindert, dass Ersatz- und Erneuerungsinvestitionen durch kosten-trächtige Kredite finanziert werden.“ (Pünder 2005: 18).

Hinzu kommt, dass durch die Verknüpfung des Ressourceneinsatzes mit den Leistungen (Outputs) der Verwaltung zusätzliche Informationen für eine effizientere und effektivere Verwaltungssteuerung zur Verfügung stehen sollen.

4.3. *Erhöhte interne und externe Transparenz des Verwaltungshandelns*

Mit der Einführung eines neuen Rechnungswesens soll auch die öffentliche Transparenz des Verwaltungshandelns verstärkt werden. Mit einer deutlichen Verbesserung des Informationsgehaltes und der Verständlichkeit der Rechen-

werke besteht die Möglichkeit, dass mehr Außenstehende die Handlungen einer Verwaltung nachvollziehen können (Zahradnik 2003: 67).

Fazit:

Grundlegendes Ziel des Neuen Kommunalen Rechnungswesens ist es, auf der Basis der kaufmännischen Buchführung ein Rechnungskonzept zu entwickeln, das folgende zentrale Vorteile gegenüber dem kameralen Haushalt bietet:

- Es soll der gesamte Ressourcenverbrauch einer Gebietskörperschaft abgebildet werden.
- Es soll eine nachvollziehbare Darstellung des Vermögens der Kommune erfolgen.
- Die Ziele und die Ergebnisse des Verwaltungshandelns sollen definiert und kontrolliert werden.
- Die Fragmentierung des Rechnungswesens im „Konzern Kommune“ zwischen kameral rechnender Kernverwaltung sowie kaufmännisch buchenden ausgegliederten Verwaltungsteilen und Beteiligungsgesellschaften soll aufgehoben werden (Klieve 2003: 5).

Dabei erfüllt „ein leistungs- und ressourcenorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen auf doppischer Basis [...] die Anforderungen an ein modernisiertes Haushalts- und Rechnungswesen: Die Leistungs- und Ressourcenorientierung des Haushaltes verbunden mit einem ausreichenden Maß an Vollzugsflexibilität schafft Anreize für ein effizientes und effektives Verwaltungshandeln; die Kosten- und Leistungsrechnung und das finanzielle Rechnungswesen liefern die zur Beurteilung von Effizienz, Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendige Information, und die Konsolidierungsfähigkeit der Abschlussrechnung mit den Abschlussrechnungen der ausgegliederten Einrichtungen erlaubt schließlich die Erstellung eines konsolidierten Gesamtabschlusses“ (Lüder 2001: 16).

Der Weg zur vollständigen Ablösung der Kameralistik und der damit verbundenen Einführung eines Neuen Kommunalen Rechnungswesens soll durch folgende Umsetzungsschritte erreicht werden:

- Die Einführung einer vollverbundenen doppischen Haushaltsrechnung mit Finanz-, Ergebnis- und Vermögensrechnung (Lüder 2001: 16);
- Die Einführung einer doppischen Haushaltsplanung mit Ergebnis- und Finanzplanung (Lüder 2001: 16);
- Die Definition von Produktbereichen und Produkten als Output, deren flexibler Ressourceneinsatz durch vorgegebene Kennzahlen und Leistungsbeschreibungen bestimmt wird (Lüder 2001: 16);
- Die Einführung einer mit der doppischen Haushaltsrechnung verbundenen Kosten- und Leistungsrechnung, die die Berechnung der Produktbereichs und Produktkosten ermöglicht (Lüder 2001: 16);
- Die Gesamtkonsolidierung der Bilanzen von Kernverwaltung und ausge-

gliederten Bereichen in einer Gesamtkonzernbilanz (Lüder 2001: 16).

Exkurs: Doppik oder Erweiterte Kameralistik?

Wie dargestellt, erfordert der Umstieg auf das Ressourcenverbrauchskonzept die vollständige Erfassung und periodengerechte Abgrenzung des Ressourcenverbrauchs und -ertrages. Beides ist durch das bisherige kameralistische Rechnungswesen nicht gewährleistet, insbesondere weil es keine systemimmanente Bestandsrechnung für Vermögen und Schulden beinhaltet.

Daher erfordert die Änderung der materiellen Eigenschaften (Rechnungsstoff) auch eine Änderung der formellen Eigenschaften (Rechnungsstil). Es wäre zwar möglich, mit der bisherigen Verwaltungskameralistik durch manuelle Nebenrechnungen betriebswirtschaftliche Analysen durchzuführen. Dies ginge, wenn solche Berechnungen nur in einigen Teilbereichen der Verwaltung vorgenommen werden müssten. Sind aber entsprechende Informationen ständig für alle Bereiche der Verwaltung erforderlich, sollte eine im Rechnungswesen selbst fest verankerte Bestandsrechnung angefordert werden.

Zur Erreichung dieses Ziel ist es möglich – auch ohne eine doppelte Verwaltungsbuchführung einzuführen – die bisherige Verwaltungskameralistik durch die „Betriebskameralistik“ oder die „Erweiterte Kameralistik“ zu ergänzen. Bei diesen beiden weiterentwickelten Formen der Kameralistik wird die fehlende Bestandsrechnung entweder durch eine Ausweitung des Restebegriffes oder durch zusätzliche Spalten in der Haushaltsrechnung implementiert (Zahradnik 2003: 52).

Die von Ernst Walb in den 20er Jahren entwickelte Betriebskameralistik ist dadurch gekennzeichnet, dass durch die Ausweitung des Restebegriffes ein Ausbau der Restrechnung der Verwaltungskameralistik zu einer vollständigen Bestandsrechnung erfolgt. Durch die spezielle Buchungstechnik erfolgt durch die Restespalte auf der Einnahmenseite ein lückenloser Nachweis des gesamten Vermögens. Analog wird durch die Restespalte auf der Ausgabenseite das gesamte Kapital erfasst. Mit diesem Modell ist es zumindest theoretisch gelungen, die gleichen Informationen zu liefern wie mit einem kaufmännischen Rechnungswesen. Das System ist allerdings ausgesprochen kompliziert: Bei der Betriebskameralistik müssen Nichtgeldvorgänge in fiktive Geldvorgänge umgeformt werden, um sie in die kameralistische Verbuchung einbeziehen zu können. Dies führt dazu, dass für einen Vorgang häufig Dreifach- oder sogar Fünffachbuchungen erforderlich sind. Daher hat dieses Verfahren keine praktische Bedeutung erlangt (Zahradnik 2003: 60).

Bei der von Fuchs u. a. entwickelten Erweiterten Kameralistik wird die Soll-Spalte des üblichen Kontos der Haushaltsrechnung bei Einnahmen und Ausgaben um eine Aufteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien erweitert, wie Betriebsrechnungen und Vermögensveränderungsrechnungen.

Damit werden alle wichtigen Daten für eine Betriebs- und Vermögensrech-

nung ermittelt, die eine Kostenkalkulation für die entsprechenden Verwaltungseinheiten ermöglicht. Neben der Anlagenrechnung, die den Kern darstellt, werden auch die Vorräte, die Rücklagen, die Haushaltsreste und die Rechnungsabgrenzungsposten in die Vermögensrechnung einbezogen und gleichzeitig die Zuweisung und Beiträge, die bei der Berechnung der kalkulatorischen Kosten als Abzugskapital berücksichtigt werden müssen, erfasst und fortgeschrieben. Am Ende der Rechnungsperiode werden die Ergebnisse der Erweiterten Kameralistik in einer Jahresabschlussübersicht zusammengefasst (Fuchs/Zentgraf 1981: 10).

Die Option der Optimierung der Kameralistik ist durchaus immer noch in der aktuellen Diskussion. In ihren Gemeindehaushaltverordnungsentwürfen sprechen sich die Länder Baden-Württemberg und Hessen für ein Wahlrecht der Kommunen zwischen erweiterter Kameralistik und Doppik aus. Auch im Leittext der Innenministerkonferenz vom November 2003 wird die erweiterte Kameralistik als eine mögliche Option zur Reform des öffentlichen Haushaltswesens berücksichtigt.¹⁴

Um die Frage Doppik oder Erweiterte Kameralistik wird bis heute mit großer Leidenschaft und von beiden Seiten mit beachtlichen Gründen gestritten. Allerdings geben die Befürworter der doppelten Buchführung diesem alternativen Rechnungsstil auf lange Sicht keine Chance: „Langfristig wird sich die Doppik als der führende Rechnungsstil herauskristallisieren. Bereits heute gibt es [...] ein Nebeneinander von Kameralistik im Kernhaushalt und Doppik in den Eigenbetrieben, Krankenhäusern und Gesellschaften, an denen die Kommune beteiligt ist. Das Regel/Ausnahme-Verhältnis von Kameralistik und Doppik wird sich langfristig ins Gegenteil verkehren.“ (Notheis 2005: 27).

Auch unter dem Aspekt der Umstellungskosten hat das Optionsmodell erhebliche Schwachpunkte: Eine Zweigleisigkeit des Rechnungsstils innerhalb der Kommune bedeutet auch Zweigleisigkeit der Rechnungsform, Zweigleisigkeit der Software, Zweigleisigkeit der Regelwerke, Zweigleisigkeit von Ausbildung und Fortbildung. „Das Optionsmodell verursacht für die einzelne Kommune [...] Mehrkosten. Das Wahlrecht [...] ist – wenn überhaupt – nur übergangsweise vertretbar.“ (Notheis 2005: 28).

Beim Vergleich der verschiedenen Rechnungsstile stellt man fest, dass die Doppik mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ die geforderte Ermittlung des Ressourcenverbrauchs einer Periode erzielt, während die Erweiterte Kameralistik erst durch Buchungsergänzungen mühsam kostenrechnungstauglich wird. Bei der Erweiterten Kameralistik muss die schon 13 Spalten umfassende Haushaltsrechnung der Kameralistik um sechs weitere ergänzt werden, was nicht zu mehr Transparenz und besserer Bedienbarkeit führt.

„Die Doppik ist einfacher zu handhaben als die Betriebskameralistik oder

¹⁴ Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ und Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts (UARG) der Innenministerkonferenz (IMK)“ (2003).

die Erweiterte Kameralistik, insbesondere hinsichtlich der Verbuchung von nicht-zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen.“ (Zahradnik 2005: 60). Sie bietet zudem eine hohe formale Zuverlässigkeit, die die Methodik der Verknüpfung von Erfolgsrechnung und Bestandsrechnung in ein in sich geschlossenes System mit Zwang zur Vollständigkeit darstellt, weshalb sie für Fehler weniger anfällig ist. Hinzu kommt, dass es fast unmöglich ist, die Vermögensrechnung der Erweiterten Kameralistik kompatibel mit den Vermögensrechnungen der ausgegliederten doppisch-buchenden Einrichtungen einer Kommune zu machen (Zahradnik 2005: 60).

Fazit:

Die Erweiterte Kameralistik mag alle Erfordernisse an ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen erfüllen. In Anbetracht der mangelnden Verbreitung, des bei einer Einführung erforderlichen Schulungsbedarfes für die Akteure, der fehlenden Konsolidierungsfähigkeit mit den Abschlüssen der ausgegliederten Verwaltungseinheiten und der schwereren Handhabung ist sie keine wirkliche Alternative zur Doppik. Vor allem würde sie nicht dem Ziel gerecht in Zukunft ein möglichst einheitliches vergleichbares Rechnungswesen zu bekommen.

5. Die Bestandteile des NKR

Im Folgenden sollen die einzelnen Bestandteile des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (NKR) zur Umsetzung der im Kapitel 3 diskutierten Ziele beschrieben werden. Die Darstellung basiert auf der Konzeption der von Prof. Klaus Lüder u. a. Mitte der 90er Jahre entwickelten Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens, dem so genannten „Speyerer Verfahren“ (Lüder 1999; 2001). Die Überlegungen von Lüder sind in den Bundesländern Baden-Württemberg und Niedersachsen der Ausgangspunkt zur Einführung des NKR geworden und wurden dort mit Modifikationen schon in der Praxis unter Mitwirkung von Lüder in Modellprojekten in Wiesloch (Baden-Württemberg) und Uelzen (Niedersachsen) erprobt. Auch das Land Hessen orientiert sich in weiten Teilen am Speyerer Verfahren und erprobt diese hessische Ausprägung des NKR in Modellprojekten in Dreieich und den Landkreisen Lahn-Dill und Darmstadt.

Nicht unerwähnt bleiben darf allerdings, dass in Nordrhein-Westfalen (NRW) das Innenministerium unter Beteiligung der Städte Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Moers, Münster und der Gemeinde Hiddenhausen und des Landkreises Gütersloh ein eigenes Konzept für ein neues kommunales Finanzmanagement (NKF) entwickelt hat. Beide Konzepte verfügen über große Übereinstimmungen, z. B. in der Wahl des Drei-Komponentenrechnungssystems. Es gibt aber auch erhebliche Unterschiede, vor allem bei Begriffen, in den Fragen der Bilanzdarstellung, den Bewertungsverfahren bei der Erstellung der

Eröffnungsbilanz und den Regelungen zum Haushaltsausgleich. Während das NKR deutliche Unterschiede zum kaufmännischen Rechnungswesen aufweist, orientiert sich das NKF mehr an den Standards des deutschen Handelsrechtes (Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ 2003: 28). Hier gilt „das kaufmännische Rechnungswesen [...] immer dann als Referenzmodell, wenn die spezifischen Ziele und Aufgaben des Rechnungswesens einer Kommune dem nicht entgegenstehen. Kommunale Besonderheiten wurden so integriert, dass Systembrüche im kaufmännischen Rechnungswesen vermieden wurden.“ (Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ 2003: 27). Auf die wesentlichen Unterschiede zwischen dem NKR nach Lüder und dem NKF soll in den nächsten Kapiteln eingegangen werden, zunächst jedoch sollen in diesem Kapitel die wesentlichen Unterschiede des NKR zum kaufmännischen Rechnungswesen behandelt werden.

Die einzelnen Bestandteile des NKR sind:

- ein integriertes finanzielles Rechnungswesen, das Informationen über Erträge, Aufwendungen, Vermögen, Schulden, Einzahlungen und Auszahlungen liefert (Drei-Komponenten-Rechnungssystem);
- eine auf das finanzielle Rechnungswesen und die Kosten- und Leistungsrechnung abgestimmte Haushaltsplanung, die Planwerte für Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen, Auszahlungen und nichtmonetäre Leistungen (Outputs) enthält;
- eine mit dem finanziellen Rechnungswesen verbundene Kosten- und Leistungsrechnung, die neben Kosten- und Erlösinformationen auch Informationen über nichtmonetäre Leistungen liefert (Lüder 2001: 37).

Während das integrierte finanzielle Rechnungswesen und die Haushaltsplanung automatische Informationen über die im Bereich der Gebietskörperschaft anfallenden Ressourcenerträge und -aufwendungen (Input) liefern und dazu dienen, diese zu planen und zu steuern, ist eine Steuerung des Outputs nur möglich, wenn gleichzeitig entsprechende Produkte für den Output und Kennzahlen zu dessen Überprüfung formuliert werden. Eine Einführung des NKR ohne ein System zur Outputsteuerung würde nur den Ressourcenverbrauch der Gebietskörperschaft abbilden, nicht aber die damit erreichten Leistungen. Es soll hier zunächst das Rechnungswesen zur Inputsteuerung dargestellt werden. In einem zweiten Schritt erfolgt die Behandlung der Umsetzungsschritte zur Outputsteuerung. Allerdings muss man bei der Betrachtung des NKR feststellen, dass zwar die einzelnen Schritte zur Entwicklung der Inputsteuerung sehr konkret beschrieben sind, die Beiträge zur Outputsteuerung aber unverbindlich gehalten wurden. Diese Tendenz ist auch in der praktischen Umsetzung in den Bundesländern zu beobachten: Die verbindlichen Bestimmungen zum NKR beziehen sich hauptsächlich auf die Umsetzung des finanziellen Rechnungswesens, ohne konkrete Bestimmungen für die Umsetzung der Kosten- und Leistungsrechnung und die Einführung eines Produkthaushaltes zu bein-

halten. An dieser Stelle wird den Kommunen ein nicht unerheblicher Gestaltungsspielraum gelassen, der in letzter Konsequenz sogar das völlige Weglassen dieser Bestandteile des NKR ermöglicht.

5.1. Das Drei-Komponenten-Rechnungssystem

Das integrierte finanzielle Rechnungswesen des NKR umfasst drei Komponenten:

- Eine Ergebnisrechnung anstelle einer privatwirtschaftlichen Gewinn- und Verlustrechnung, mit welcher der Ergebnishaushalt korrespondiert,
- eine Vermögensrechnung bzw. eine kommunale Bilanz,
- eine Finanzrechnung (Zahlungsrechnung).

Die Ergebnisrechnung gibt mit ihrem Zahlenwerk Auskunft über die dauerhafte Leistungsfähigkeit einer Kommune, beispielsweise, ob notwendige Aufwendungen durch periodenhafte ordentliche Erträge erwirtschaftet oder strukturelle Probleme erkennbar werden. Im letzteren Fall findet ein entsprechender Vermögensverzehr über die Vermögensrechnung in der Bilanz statt.

Die Vermögensrechnung gibt Auskunft über die langfristige finanzielle Leistungsfähigkeit einer Kommune, zum Beispiel, ob Finanzmittel für künftige Investitionen (Instandhaltungsrücklage), aber auch Pensionsverpflichtungen vorhanden bzw. durch die Nettoposition („Eigenkapital“ in NRW) verfügbar sind (Hauschild 2005: 13).

Die Finanzrechnung weist mit der Erfassung aller Einzahlungen und Auszahlungen die Änderung des Bestandes an liquiden Mitteln nach und bildet die Ein- und Auszahlungen für Investitionen ab.

Abbildung 4: Das Drei-Komponenten-Rechnungssystem des NKR

Finanzrechnung		Vermögensrechnung		Ergebnisrechnung	
Einzahlungen und Anfangsbestand an Zahlungsmitteln	Auszahlungen	Vermögen (ohne Finanzmittel)	Schulden (Fremdkapital) + Netto Position („Eigenkapital“)	Aufwand (Ressourcenverbrauch)	Ertrag (Ressourcenaufkommen)
	Liquiditätssaldo = Endbestand an Finanzmitteln		Ergebnissaldo = finanzielle Wertschöpfung		
periodenbezogen		zeitpunktbezogen		periodenbezogen	

Quelle: Hauschild (2005: 13).

Das bedeutet, dass die Haushaltsrechnung des Verwaltungshaushalts der Kameralistik zur Ergebnisrechnung und die Haushaltsrechnung des Vermögenshaushalts zur Finanzrechnung fortentwickelt wird. Damit soll erreicht werden,

dass im Zuge einer Reform keine der bisher erstellten Rechnungen „verloren geht“: „Sie werden vielmehr ausgebaut, vervollständigt und aussagekräftiger gestaltet.“ (Lüder 1999: 8).

Während die Kameralistik keine Vermögensrechnung beinhaltet, kennt das kaufmännische Rechnungswesen die Finanzrechnung als Kapitalflussrechnung nach § 297 Abs. 1 HGB nur in Ausnahmefällen. Im öffentlichen Rechnungswesen ist es nach Meinung von Lüder jedoch notwendig, auch die Zahlungen z. B. für Investitionen zu dokumentieren, um die nötige Transparenz von Haushaltsrechnung und -planung zu gewährleisten (siehe auch Abschnitt Finanzrechnung) (Lüder 2001: 53).

5.1.1. Struktur und Inhalt der Rechnungen

Das einem Rechnungssystem zu Grunde liegende Rechnungskonzept definiert sein zentrales Messobjekt. Das Messobjekt der Kameralistik ist die Geldvermögensänderung, während das Messobjekt des NKR der Nettoressourcenverbrauch bzw. die Nettoressourcenersparnis ist. Ressourcenverbrauch ist in diesem Sinne der Verzehr von Vermögen (auch Sachvermögen) oder anders ausgedrückt Aufwand. Das Ressourcenaufkommen oder anders ausgedrückt der Ertrag in Form von Steuern und Gebühren etc. ist dazu bestimmt, das verzehrte Vermögen zu ersetzen und so die finanzielle Überlebensfähigkeit des Gemeinwesens auf Dauer zu sichern (Lüder 2001: 42).

Die Ermittlung des Nettoressourcenverbrauchs erfolgt mittels der Ergebnisrechnung, in der Ertrag und Aufwand gegenüber gestellt werden. Der Saldo der Ergebnisrechnung stellt die erwirtschaftete Reinvermögensänderung dar. Hinzu kommt eine vollständige Vermögensrechnung, die den Bestand des Bruttovermögens, der Schulden und des Reinvermögens nachweist. Ergänzend – in Abweichung zum normalen kaufmännischen Rechnungswesen kommt eine Finanzrechnung, in der die Einzahlungen und Auszahlungen und damit die Änderung der Zahlungsmittelbestände erfasst werden (Lüder 2001: 42).

Das Rechnungswesen besteht somit aus drei systematisch mit einander verbundenen Hauptrechnungen: der Ergebnisrechnung, der Vermögensrechnung und der Finanzrechnung. (Drei-Komponenten-Rechnungssystem).

Das Ergebnis der Ergebnisrechnung verändert das Reinvermögen – im NKR Nettoposition genannt – in der Vermögensrechnung, genauso wie das Ergebnis der Finanzrechnung den Bestand an liquiden Mitteln in dieser verändert (siehe Abb. 4) (Lüder 2001: 42).

5.1.2. Die NKR-Ergebnisrechnung

In ihrer Grundstruktur entspricht die Ergebnisrechnung der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung.

Abbildung 5: Grundstruktur der NKR-Ergebnisrechnung

Ergebnisrechnung	
+ Steuern	
+ Zuweisungen und Beiträge	
+ Sonstige Transferbeiträge	
+ Gebühren, Beiträge	
+ Privatrechtliche Leistungsentgelte	
+ Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen	
+ Finanzerträge	
+ Aktivierte Eigenleistungen	
+ Sonstige ordentliche Erträge	
= Ordentliche Erträge	
- Personalaufwendungen	
- Versorgungsaufwendungen	
- Sachaufwendungen	
- Planmäßige Abschreibungen	
- Zinsen und ähnliche Aufwendungen	
- Transferaufwendungen	
- Sonstige ordentliche Aufwendungen	
= Ordentliches Jahresergebnis	
+ außerordentliches Ergebnis	+ realisierte a. o. Erträge
	- realisierte a. o. Aufwendungen
	+ Werterhöhungen von Gegenständen des realisierbaren Vermögens
	- Wertminderungen von Gegenständen des realisierbaren Vermögens
= Jahresergebnis	

Quelle: Lüder (2001: 43).

Die NKR-Ergebnisrechnung weist jedoch einige Besonderheiten auf:

- Im Unterschied zur kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung hat in der öffentlichen Ergebnisrechnung der Leistungstausch auf Grund von Erlösen für die mit Aufwand produzierten Produkte nachgeordnete Bedeutung. Wichtig sind eher auf einseitigen Geschäftsvorfällen beruhende Erträge und Aufwendungen wie Steuern und Zuweisungen. Für sie wird in der NKR-Ergebnisrechnung der Sammelbegriff „Transfererträge“ (für Steuern und Zuweisungen) und „Transferaufwendungen“ (für Sozialleistungen und Subventionszahlungen) eingeführt. Sie sind wie alle anderen Erträge und Aufwendungen unabhängig vom Zahlungszeitpunkt in der Periode zu verbuchen, in der die wirtschaftliche Entstehungsursache liegt (Lüder 2001: 44).
- Kommunale Gebietskörperschaften erhalten von Bund, Ländern und ande-

ren öffentlichen Körperschaften oftmals zweckgebundene Zuschüsse für Investitionen z. B. für Krankenhausbauten etc. Diese Zuschüsse sind nicht mit Besitzrechten der Zuschussgeber an der Investition verbunden. Solche empfangenen Investitionszuweisungen und -beiträge erhöhen daher das Reinvermögen der Gebietskörperschaft. Sie werden über die Ergebnisrechnung als Reinvermögenszugang gebucht. Diese Verrechnung über die Ergebnisrechnung bedeutet allerdings nicht zwingend, dass eine Investitionszuweisung voll ergebniswirksam gebucht werden muss. Es soll vielmehr eine abschreibungssynchrone Verrechnung erfolgen. Das heißt: Investitionszuweisungen werden zunächst im Sonderposten für Investitionszuweisungen und -beiträge in der Vermögensrechnung passiviert¹⁵ und dann über die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände in der Ergebnisrechnung verrechnet (abgeschrieben). Wenn keine Abschreibung erforderlich ist, z. B. bei nicht abnutzbaren Sachanlagevermögen, fließen die Zuweisungen nach ihrer Passivierung in voller Höhe in das ordentliche Ergebnis ein (Lüder 2001: 44).

- Die Ergebnisrechnung sieht eine Ergebnisspaltung in ein ordentliches und ein außerordentliches Ergebnis vor. In das ordentliche Ergebnis gehören die regelmäßig wiederkehrenden, planbaren bestimmten Erträge und Aufwendungen wie Steuern, Gebühren, Beiträge, Personal- und Sachaufwendungen.

Das außerordentliche Ergebnis umfasst außergewöhnliche (ungewöhnliche, selten vorkommende) Aufwendungen und Erträge, unregelmäßig anfallende periodenfremde Aufwendungen und Erträge (z. B. nachgeholte Rückstellungen) und nicht realisierte Erträge und Aufwendungen aus der Neubewertung von Vermögensgegenständen des realisierbaren Vermögens am Abschlussstichtag (zum realisierbaren Vermögen siehe unten). Dies ist eine deutliche Ausweitung des Begriffes „außerordentlich“ gegenüber dem HGB.

Die Wahl des Ergebnisspaltungskonzeptes leitet sich aus den Erfordernissen des Deckungsgrundsatzes des NKR ab: In jedem Rechnungsjahr ist der Ressourcenverbrauch (Aufwand) grundsätzlich durch das Ressourcenaufkommen (Ertrag) zu decken. Das Periodenergebnis darf nicht negativ sein.

Dieser Grundsatz beschränkt sich jedoch auf das ordentliche Ergebnis, da das außerordentliche Ergebnis dadurch gekennzeichnet ist, dass es außergewöhnliche und unregelmäßige und damit nicht planbare Erträge und Aufwendungen enthält. Durch die Beschränkung des Deckungsgrundsatzes auf das ordentliche Ergebnis wird auch sichergestellt, dass er einerseits nicht durch Vermögensveräußerung oder Wertzuschreibungen ausgehöhlt wird und dass andererseits aus außergewöhnlichen Ereignissen folgende

¹⁵ Passiviert bedeutet, dass sie auf der Passivseite der Bilanz verbucht werden. Dagegen werden Vermögensgegenstände aktiviert, d. h. sie werden auf der Aktivseite der Bilanz verbucht.

und nachgeholte Aufwendungen nicht unerfüllbare Anforderungen an die Deckung des Ressourcenverbrauches stellen (Lüder 2001: 45).

Das ordentliche Jahresergebnis enthält auch nicht zahlungswirksame Ertrags- und Aufwandsbestandteile. Es sind dies auf der Ertragsseite insbesondere verrechnete Investitionszuweisungen und -beiträge, auf der Aufwandsseite insbesondere Abschreibungen und Zuführungen zu Rückstellungen. Bei einem ausgeglichenen ordentlichen Jahresergebnis deckt der zahlungswirksame Ertragsüberschuss die Netto-Abschreibungen (Abschreibungen minus verrechnete Investitionszuweisungen) In dieser Höhe stehen Eigenmittel für die Finanzierung von Investitionen oder zur Tilgung von Krediten zur Verfügung. Ist das ordentliche Ergebnis negativ, heißt das, dass die Summe aus Netto-Abschreibungen und Zuführungen zu Rückstellungen nicht mehr durch einen zahlungswirksamen Ertragsüberschuss gedeckt werden kann. Die Folge ist eine geringere Eigenmittelfinanzierung von Investitionen, was wiederum ein geringeres Investitionsvolumen oder eine höhere Kreditfinanzierung nach sich zieht (Lüder 1999: 37).

Als Ergänzung zur Gesamtergebnisrechnung erfolgen zusätzlich Teilergebnisrechnungen entsprechend der Gliederungssystematik des Haushaltsplans anhand der definierten Produktbereiche und Produkte. Die Systematik der Teilergebnisrechnung und -planung wird im Abschnitt über die Haushaltplanung ausführlich erläutert werden.

5.1.3. Die NKR-Finanzrechnung

Eine Finanzrechnung als Pflichtbestandteil des Rechnungswesens kennt das kaufmännische Rechnungswesen nur in Ausnahmefällen (Kapitalflussrechnung, § 297 Abs. 1 HGB). Im öffentlichen Rechnungswesen ist es jedoch notwendig, Zahlungen generell in Rechnung zu legen, um die im Haushalt enthaltenen Zahlungsermächtigungen zu dokumentieren. Um die Finanzrechnung aber auch als Liquiditätsrechnung nutzen zu können, sollte sie als vollständige Zahlungsrechnung ausgestaltet werden, d. h. als Rechnung, die sämtliche Ein- und Auszahlungen einer Rechnungsperiode enthält. Es erfolgt also eine differenzierte Erfassung der Bewegungen der liquiden Mittel nach Zahlungsarten. Die Finanzrechnung ist in gewisser Weise eine Weiterentwicklung des kameralistischen Vermögenshaushaltes, da hier vor allem transparent wird, welche Investitionen die Gebietskörperschaft getätigt hat.

Wie bei der Ergebnisrechnung gibt es auch in der Finanzrechnung Teilfinanzrechnungen entsprechend der Gliederungssystematik der Haushalte nach Produktbereichen etc.

Für die Struktur der Finanzrechnung wurde die Staffelform gewählt. We-

sentliche Zwischensalden sind der Cash-Flow¹⁶, der Finanzmittelüberschuss/-fehlbedarf, die Änderungen des Bestandes an liquiden Mitteln und die Änderung des Bestandes an Zahlungsmitteln. Die Staffelform hat zur Folge, dass für den Investitionsbereich und für den Finanzierungsbereich keine gesonderten Salden ausgewiesen werden (Lüder 2001: 53).

¹⁶ Der Cash-Flow (CF) gibt Auskunft über die Höhe der erwirtschafteten und zugeflossenen liquiden Mittel (Ermittlung der Zahlungsmittelbestandsänderungen). Eine Faustformel zur Ermittlung des CF ist das Jahresergebnis plus Abschreibungen. Exakt wird der CF ermittelt, indem das Ergebnis um ausgabenunwirksame Aufwendungen und einnahmensenkungswirksame Erträge bereinigt wird. (Erträge minus Aufwendungen, korrigiert um nicht zahlungswirksame Positionen (z. B. Abschreibungen, Veränderung von Vorräten, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen). Der CF ist Kennziffer zur Beurteilung der finanziellen Situation eines Unternehmens.

Abbildung 6: Grundstruktur der Finanzrechnung

Finanzrechnung	
1	+ Empfangene Transferzahlungen (soweit nicht für Investitionen)
2	+ Gebühren, Beiträge
3	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte
4	+ Kostenerstattungen, Kostenumlagen
5	+ Zinsen und ähnliche Einzahlungen
6	+ Sonstige Einzahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit
7	= Einzahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit
8	- Personal
9	- Versorgung
10	- Sach- und Dienstleistungen
11	- Zinsen und ähnliche Auszahlungen
12	- Geleistete Transferzahlungen
13	- Sonstige Auszahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit
14	= Cash Flow (Zahlungsmittelüberschuss/-defizit aus laufender Geschäftstätigkeit)
15	+ Empfangene Investitionszuweisen und -beiträge
16	+ Einzahlungen für Desinvestitionen (Verkäufe)
17	- Investitionsauszahlungen
18	= Finanzmittelüberschuss/-fehlbedarf
19	+ Aufnahme von Geldschulden
20	- Tilgung von Geldschulden
21	= Änderung des Bestandes an liquiden Mitteln
22	+ Einzahlungen aus Auflösung von Liquiditätsreserven
23	- Auszahlungen aus Zuführung zu Liquiditätsreserven
24	= Änderung des Bestandes an Zahlungsmitteln
25	+ Anfangsbestand an Zahlungsmitteln
26	= Endbestand an Zahlungsmitteln

Quelle: Lüder (2001: 54).

Der Cash-Flow repräsentiert den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Geschäftstätigkeit. Ist er positiv, dann stehen in diesem Umfang Eigenmittel der Gebietskörperschaft zur Finanzierung von Investitionen, zur Schuldentilgung oder zur Verstärkung der Liquiditätsreserven zur Verfügung. Im Falle eines negativen Cash-Flows müssen laufende Auszahlungen durch Veräußerung von Vermögen, durch Verzicht auf Investitionen, durch Aufnahme von Krediten oder durch Inanspruchnahme der Liquiditätsreserven finanziert werden (Lüder 2001: 55).

Die Finanzrechnung bildet im NKR einen integralen Bestandteil des Rechnungssystems – sie wird laufend geführt und zwar nach der so genannten direkten Methode, d. h. „auch die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufen-

der Geschäftstätigkeit werden direkt in die Finanzrechnung eingestellt. Anders ausgedrückt erfolgt eine differenzierte Erfassung der Bewegungen der liquiden Mittel nach Zahlungsarten.“ (Lüder 1999: 24).

5.1.4. Die NKR-Vermögensrechnung (Bilanz)

Die Vermögensrechnung als grundsätzlich neuer Bestandteil gegenüber dem kameralistischen Rechnungswesen hat das Ziel, zum Anfang und Ende einer Rechnungsperiode die Veränderung der Vermögenswerte (Aktiva), des Fremdkapitals und der Rückstellungen (Passiva) zu dokumentieren. Die Summe von Aktiva minus Fremdkapital, Rückstellungen und passiver Rechnungsabgrenzung ergibt die Nettoposition, untergliedert in Basis-Reinvermögen, Rücklagen, Ergebnisvortrag und Sonderposten für Investitionszuweisungen.

Abgesehen von den Begriffen – Nettoposition statt Eigenkapital und einer anderen Form und Gliederung weist die NKR-Vermögensrechnung gegenüber der kaufmännischen Bilanz einen wesentlichen strukturellen Unterschied auf: Es erfolgt eine Spaltung des Vermögens in „realisierbares Vermögen“ und „Verwaltungsvermögen“.

Dabei werden solche Vermögensgegenstände, die problemlos in finanzielle Ressourcen konvertierbar sind, im realisierbaren Vermögen zusammengefasst. Vermögen ist dann problemlos realisierbar, wenn es marktfähig ist und wenn die Veräußerung kurzfristig erfolgen kann (z. B. Baugrundstücke). Hinzu kommen neben den liquiden Mitteln die Forderungen, Minderheitsbeteiligungen und Kapitaleinlagen sowie das nicht betriebsnotwendige Sachvermögen. Umwidmungen des realisierbaren Vermögens in Verwaltungsvermögen erfolgen dann, wenn und so weit diese Vermögensgegenstände für bereits konkretisierte Verwaltungszwecke genutzt werden sollen. Umwidmungen in umgekehrte Richtung sind dann möglich, wenn die Voraussetzung der problemlosen Realisierbarkeit erfüllt ist (Lüder 2001: 50).

Die Spaltung des Vermögens in realisierbares Vermögen und Verwaltungsvermögen erfolgt, um den Ausweis des Schuldendeckungspotenzials und des veräußerbaren Sachvermögens zu erhalten und darüber hinaus auch die Nettogesamtschulden zu dokumentieren. „Sie repräsentieren die Verschuldung einer Gebietskörperschaft nach Abzug der finanzielle Ressourcen darstellenden oder problemlos in finanzielle Ressourcen überführten Vermögensteile. Anders ausgedrückt zeigen die Nettogesamtschulden, ob und in welchem Umfang Verwaltungsvermögen kreditfinanziert ist.“ (Lüder 2001: 51).

Die Vermögensspaltung erhöht zudem den Informationswert der Vermögensrechnung. Sie liefert beispielsweise dem Rat Informationen darüber, welche Vermögenswerte verkauft werden können, um neue Investitionen zu finanzieren oder um Schulden zu tilgen.

Begründet wird diese wohl deutlichste Abweichung des NKR vom kauf-

männischen Rechnungswesen damit, dass das im HGB formulierte Vorsichtsprinzip, welches vorschreibt, dass in der Bilanz zwar alle vorhersehbaren Risiken nicht aber alle vorhersehbaren Chancen berücksichtigt werden dürfen, im öffentlichen Bereich nicht angewandt werden muss, da ein Konkursrisiko nicht besteht und auch Ausschüttungsbemessungsfunktionen von Gewinnen nicht erforderlich sind. Daher sind Abweichungen von den Prinzipien des HGB zulässig.

So kann für solche Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der Wahrnehmung der Verwaltungsaufgaben in Geldvermögen konvertierbar sind und damit als Schuldendeckungspotential dienen können (realisierbares Vermögen) die Bewertung nach Veräußerungswerten (Zeitwerten)¹⁷ gewählt werden. Dies scheint angemessen, da die Abweichung vom Anschaffungswertprinzip des HGB zu einer deutlichen Informationsverbesserung über die finanzielle Lage führt (Lüder 2001: 39f).

Das Prinzip der Vermögensspaltung im NKR wird ausgesprochen kontrovers diskutiert. Während es in den Städten Wiesloch und Uelzen bereits praktiziert wird, lehnen andere Akteure dieses Konzept ausdrücklich ab. So ist es im NKF des Landes Nordrhein-Westfalen nicht vorgesehen. Damit verbunden ist auch die Diskussion, nach welchen Kriterien die Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz zu bewerten sind, ob zu Anschaffungs- und Herstellungskosten oder zu ermittelten Zeitwerten. Diese Diskussion wird in Kapitel 7 ausführlich wiedergegeben werden.

¹⁷ Der Zeitwert – auch Verkehrswert, Marktwert oder Kurswert genannt, repräsentiert in der Bilanz den Wert eines Vermögensgegenstandes, der von Preisen abgeleitet wird, die sich auf Grund von Angebot und Nachfrage im weitesten Sinn bilden. Sie sind daher bei der Überprüfung der Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen relevant. Sie werden dabei beispielsweise durch den Börsenkurs oder Marktpreis ermittelt. Die Zeitwerte werden für unterschiedliche Gegenstände nach unterschiedlichen Verfahren ermittelt, z. B. dem Vergleichswertverfahren (§§ 13, 14 WertV) oder dem Ertragswertverfahren (§§ 16-20 WertV). Die Alternative dazu ist die Bewertung eines Vermögensgegenstandes nach seinen Anschaffungs- und Herstellungskosten, d. h. in Bilanz wird der Betrag eingestellt, der tatsächlich für diesen Gegenstand aufgewandt wurde. Der Anschaffungs- und Herstellungswert dürfte gerade bei älteren Vermögensgegenständen in der Regel niedriger sein als sein Zeitwert.

In Korrespondenz zum Zeitwert gibt es in der Kosten- und Leistungsrechnung den Begriff „Wiederbeschaffungszeitwert“. Beim Wiederbeschaffungszeitwert handelt es sich um den Betrag, den man aufbringen müsste, um ein Anlagegut zum jeweiligen Bezugs- bzw. Bewertungszeitpunkt neu zu beschaffen. Damit wird in der Kalkulation die mögliche Differenz zwischen Anschaffungs- und Wiederbeschaffungswert ausgeglichen. Homann, Klaus: Kommunales Rechnungswesen, Wiesbaden, 2001. S. 113. Die Begriffe werden in den Darstellungen zum NKR des öfteren unsystematisch verwandt.

5.1.4.1. Vermögensbewertungsregeln des NKR

Im NKR bestimmen die folgenden Regeln die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden in der Eröffnungsbilanz und in den Folgebilanzen der Gebietskörperschaft:

- In der Vermögensrechnung zu aktivieren sind alle selbstständig verwertbaren und bewertbaren Güter, die sich im wirtschaftlichen Eigentum einer Gebietskörperschaft befinden.
- In der Vermögensrechnung zu passivieren sind sämtliche rechtlichen und wirtschaftlichen Verpflichtungen, die eine wirtschaftliche Belastung darstellen und quantifizierbar sind. Dieser Grundsatz verlangt nicht nur die Ausweisung der sicheren Schulden (Verbindlichkeiten), sondern auch den Ansatz der wahrscheinlichen Schulden, der Rückstellungen. Dies ist erforderlich, wenn der aus den eingegangenen Verpflichtungen resultierende Ressourcenverbrauch nicht zeitsynchron mit den zu leistenden Zahlungen ist, sondern vorher erfolgt (z. B. Pensionsrückstellungen).
- Das Verwaltungsvermögen ist mit dem Anschaffungs- oder Herstellungswert anzusetzen, vermindert um den Wert verbrauchter Nutzungspotenziale (Abschreibungen).
- Das realisierbare Vermögen ist dagegen mit seinem am Bilanzstichtag gültigen Veräußerungswert (z. B. Verkehrswert, Kurswert, Marktwert) zu bewerten.
- Das dem Verwaltungsvermögen zuzurechnende Sachanlagevermögen umfasst das gewöhnliche Sachanlagevermögen und das Sachanlagevermögen im Gemeingebrauch. Zum gewöhnlichen Sachanlagevermögen gehören alle Vermögensgegenstände, die die Verwaltung selbst zur Erstellung ihrer Leistungen braucht. Das Sachanlagevermögen im Gemeingebrauch steht demgegenüber der Allgemeinheit zur Nutzung zur Verfügung. Dieses kann wiederum in zwei Kategorien untergliedert werden:
 - Infrastrukturvermögen wie Straßen, Parks, Brücken, Kanalisationssystem,
 - Kultur- und Naturgüter wie Denkmale, Kunstsammlungen, historische Gebäude und Naturparks (Lüder 2001: 39).

Zur Ausweisung von Zwischensalden soll die Vermögensrechnung auch in Staffelform erfolgen, um z. B. die Nettogesamtschulden der Gebietskörperschaft zu ermitteln, indem eine Verrechnung der Schulden mit den Vermögenswerten des realisierbaren Vermögens erfolgt (Abb. 7) (Lüder 2001: 47).

Abbildung 7: Grundstruktur der Vermögensrechnung in Staffelform

Vermögensrechnung	
A.	Schulden + Geldschulden + Transferverbindlichkeiten + Verbindlichkeiten aus Leistungen + Sonstige Verbindlichkeiten + Pensionsrückstellungen + Sonstige Rückstellungen
B.	Realisierbares Vermögen + Sachvermögen + Finanzvermögen, wie Finanzanlagen, Transferforderungen, Forderungen aus Leistungen, sonstige Forderungen, liquide Mittel, sonstiges Finanzvermögen
C.	Nettogesamtschulden (A. – B.)
D.	Verwaltungsvermögen + Immaterielles Vermögen + Sachvermögen (Gewöhnliches Sachanlagevermögen, Sachanlagevermögen im Gemeingebrauch, Vorräte) + Finanzanlagen
E.	Abgrenzungsposten
F.	Nettoposition (B. + D. + E. – A.) + Basis-Reinvermögen + Rücklagen Rücklagen aus Überschüssen d. ordentlichen Ergebnisses Rücklagen aus Überschüssen d. realisierten a. o. Ergebnisses Bewertungsrücklage Sonstige Rücklage + Ergebnisvortrag in Folgejahr + Sonderposten für Investitionszuweisungen und – beiträge

Quelle: Lüder (2001: 48).

Unter Verzicht auf den Ausweis von Zwischensalden erfolgt im NKR aber auch die an Anlehnung an das HGB (§ 266) bekanntere Vermögensrechnung in Kontoform (Abb. 8).

Abbildung 8: Grundstruktur der Vermögensrechnung des NKR in Kontoform

Vermögensrechnung			
Aktiva		Passiva	
D.	Verwaltungsvermögen + Immaterielles Vermögen + Sachvermögen (gewöhnliches Sachanlagevermögen, Sachanlagevermögen im Gemeingebrauch, Vorräte) + Finanzanlagen	F.	Nettoposition (B. + D. + E. – A.) + Basis-Reinvermögen + Rücklagen Rücklagen aus Überschüssen d. ordentlichen Ergebnisses Rücklagen aus Überschüssen d. realisierten a. o. Ergebnisses Bewertungsrücklage Sonstige Rücklagen + Ergebnisvortrag in Folgejahr + Sonderposten für Investitionszuweisungen und -beiträge
B.	Realisierbares Vermögen + Sachvermögen + Finanzvermögen, wie Finanzanlagen, Transferforderungen, Forderungen aus Leistungen, sonstige Forderungen, liquide Mittel, sonstiges Finanzvermögen	A.	Schulden + Geldschulden + Transferverbindlichkeiten + Verbindlichkeiten aus Leistungen + sonstige Verbindlichkeiten + Pensionsrückstellungen + sonstige Rückstellungen
E.	Aktive Abgrenzungsposten	E.	Passive Abgrenzungskosten
Bilanzsumme		Bilanzsumme	

Quelle: Lüder (2001: 51).

„Die Nettoposition der kommunalen Finanzrechnung als Ganzes, d. h. die Differenz zwischen Vermögen und Schulden, besitzt nur einen geringen eigenständigen Informationswert“ (Lüder 2001: 51). Sie kann im Falle eines positiven Wertes als Reinvermögen interpretiert werden. Ist das Reinvermögen nach Abzug der Bewertungsrücklage nicht negativ, so kann daraus in längerfristiger Betrachtung geschlossen werden, dass laufende Ausgaben nicht kreditfinanziert werden. Eine negative Nettoposition deutet umgekehrt auf eine Kreditfinanzierung laufender Ausgaben hin.

Die Nettoposition gliedert sich in:

- Das Basis-Reinvermögen. Es repräsentiert in der Eröffnungsbilanz die um die zweckgebundene Rücklage und den Sonderposten für Investitionszuweisungen und -beiträge geminderte Differenz zwischen Vermögen und Schulden. „Diese Differenz kann auch negativ sein (nicht gedeckter Fehlbetrag)“ oder kann sich durch Verrechnung negativer Ergebnisse ändern.
- Die Rücklage gliedert sich in Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen

Ergebnisses, die Rücklage aus den Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses und die Bewertungsrücklage so wie sonstige Rücklagen. Damit repräsentiert die Bewertungsrücklage die kumulierten Netto-Wertsteigerungen des realisierbaren Vermögens im Vergleich zur Bewertung mit Anschaffungswerten. Damit wird eine gegenüber der Bewertung mit Anschaffungswerten stille Rücklage offengelegt. Bei sonstigen Rücklagen handelt es sich um zweckgebundene Rücklagen z. B. einer Stiftung, die gesondert auszuweisen sind, da sie nicht zur allgemeinen Deckung negativer Ergebnisse der Kernverwaltung eingesetzt werden dürfen.

- Ergebnisvortrag. Dabei handelt sich um den Vortrag eines Ergebnisüberschuss-, oder Fehlbetrages auf neue Rechnung.
- Sonderposten für Investitionszuweisungen und -beiträge. Dieser Posten ist ein Abgrenzungsposten, der der periodengerechten Verrechnung von außen zugeflossenem Eigenkapital dient (Lüder 2001: 51).

5.1.4.2. Bewertungsverfahren im NKR

Für das zum realisierbaren Vermögen gehörende Sachvermögen wird der Veräußerungswert zu Grunde gelegt. Da die Vermögensgegenstände noch nicht tatsächlich veräußert wurden, lässt sich der Veräußerungswert nur abschätzen. Dies geschieht

- auf der Grundlage von Veräußerungswerten für vergleichbare veräußerte Vermögensgegenstände (z. B. Verkehrswerte für Grundstücke),
- durch Index-Berichtigung des Anschaffungswertes, des Herstellungswertes oder des letzten geschätzten Veräußerungswertes, sofern Preisindizes verfügbar sind,
- durch Ermittlung von Ertragswerten für wirtschaftlich genutztes Vermögen (Lüder 1999: 51).

Für das abnutzbare realisierbare Vermögen (z. B. Gebäude) bedarf es bei direkter Ermittlung der Veräußerungswerte keiner zusätzlichen Verrechnung mit den planmäßigen Abschreibungen, da die alters- und nutzungsbedingte Wertänderung in der Änderung des Veräußerungswertes in den Folgebilanzen zum Ausdruck kommt. Die Änderungen der Veräußerungswerte zwischen zwei Bilanzierungszeitpunkten gehen als Werterhöhungen und Wertminderungen in das Bewertungsergebnis ein und werden ggf. im außerordentlichen Ergebnis der Ergebnisrechnung berücksichtigt.

Neu hinzugekommene Gegenstände des Verwaltungsvermögens werden entsprechend ihrer Anschaffungs- und Herstellungskosten in die Vermögensrechnung aufgenommen. Bei abnutzbarem Verwaltungsvermögen (z. B. Gebäude) erfolgt die planmäßige in der Regel lineare Abschreibung der Vermögenswerte entsprechend den Abschreibungsvorschriften.

Beteiligungen, Kapitaleinlagen sind den realisierbaren Vermögen zuzurech-

nen. Ausnahmen davon bilden diejenigen Beteiligungen und Kapitalanlagen, die nicht als veräußerbar gelten. Diese werden dem Verwaltungsvermögen zugerechnet, insbesondere:

- Beteiligungen an Organisationen, die zur Rechtseinheit Kommune gehören, z. B. Eigenbetriebe,
- Beteiligungen an und Kapitalanlagen in rechtlich selbstständigen Organisationen, die Pflichtaufgaben der Gemeinde wahrnehmen, z. B. Wasserversorgungszweckverband,
- Beteiligungen in rechtlich selbstständigen Organisationen, für die es keinen Markt gibt (z. B. Anteile an einer Grundstücksentwicklungsgesellschaft, Kapitaleinlagen in einem Sonderschulverband (Lüder 1999: 53).

Soweit Beteiligungen dem realisierbaren Vermögen zuzurechnen sind, sind sie grundsätzlich mit dem Veräußerungswert, also z. B. mit dem Kurswert am Bilanzstichtag anzusetzen. Werden die Anteile nicht gehandelt, dann kann zur Bewertung das nach den Vermögensteuer-Vorschriften für die Ermittlung des gemeinen Wertes nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften, das so genannte Stuttgarter Verfahren oder das Ertragswertverfahren angewandt werden.¹⁸

5.1.4.3. Rückstellungen in der NKR-Bilanz

Durch den Ansatz von Pensionsrückstellungen wird die Ruhestandszeit von Versorgungsaufwand entlastet und aktive Berufszeit zusätzlich mit Versorgungsaufwand belastet. Geht man davon aus, dass die aktive Berufszeit die Ruhestandszeit überschreitet, dann bewirkt die Verrechnung von Pensionsrückstellungen eine zeitliche Streckung des Versorgungsaufwandes (Lüder 1999: 46).

Die Höhe der Pensionsrückstellungen je aktivem Mitarbeiter am Bilanzstichtag bemisst sich nach dem versicherungsmathematischen Barwert des bis zu diesem Zeitpunkt erworbenen Versorgungsanspruchs.

Pensionsrückstellungen müssen aber nicht nur für die zum Bilanzierungszeitpunkt noch aktiven Mitarbeiter, sondern auch für die Versorgungsempfänger angesetzt werden, obgleich bei diesen eine Umverteilung des Versorgungsaufwandes auf die aktive Berufszeit nicht mehr möglich ist. Die Bildung einer Pensionsrückstellung führt allerdings zu einer Entlastung der Ruhestandszeit vom Versorgungsaufwand (Lüder 1999: 47).

Die Zuführung zu den Pensionsrückstellungen für aktive Mitarbeiter, für die bereits Rückstellungen gebildet worden, erfolgt in Höhe einer zusätzlichen Annuität des Versorgungsanspruches und der Zinsen auf den Rückstellungsbestand. Hinzukommen müssen neu berechnete Rückstellungen für Mitarbei-

¹⁸ Erläuterung des Stuttgarter Verfahrens in Lüder (1999: 54).

ter, die im abgelaufenen Rechnungsjahr erstmals einen Versorgungsanspruch erworben haben.

Gemindert werden die Pensionsrückstellungen durch Abzug des für die im Ruhestand befindlichen Mitarbeiter für das abgelaufene Rechnungsjahr zurückgestellten Betrages (Lüder 1999: 48).

Übersteigen die Versorgungszahlungen die aufgelösten Rückstellungen, dann wird die Differenz als Versorgungsaufwand verbucht. Bleiben sie dahinter zurück, werden sie als nicht zahlungswirksamer Ertrag verbucht.

Zusätzlich sind sonstige Rückstellungen zu bilden, wenn dies die periodengerechte Aufwandsverrechnung erfordert:

- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung. In Höhe der Differenz zwischen geplanten und tatsächlichen Instandhaltungsaufwendungen ist der Aufwand für unterlassene Instandhaltung zu verrechnen. Falls die Instandhaltung nicht im folgenden Rechnungsjahr nachgeholt werden kann, ist die Rückstellung zu Lasten des Vermögenswerts aufzulösen. Wird die unterlassene Instandhaltung hingegen nachgeholt, ist die Rückstellung ergebnisneutral aufzulösen.
- Rückstellungen für die Rekultivierung und andere Maßnahmen, die z. B. nach Schließung von Deponien notwendig werden.
- Finanzausgleichs- und Steuerrückstellung. In Fällen, in denen Zahlungen regelmäßig deutlich verzögert zum Bezugszeitraum ihrer Bemessungsgrundlage erfolgen (z. B. Umlagen), sollten Rückstellungen gebildet werden, wenn die Werte starken Schwankungen im Zeitablauf unterliegen. Differenzen zwischen Rückstellungsauflösung und Zahlung sind als ordentlicher Aufwand bzw. ordentlicher Ertrag zu verbuchen (Lüder 1999: 48f).

Fazit:

Mit der Aufstellung der Vermögensrechnung werden in Abweichung zur Kameralistik die Vermögensgegenstände der Kommune in einem mit Ergebnis- und Finanzrechnung vollverbundenen System dokumentiert. Hinzu kommt erstmals die vollständige Bestandsaufnahme über die in Zukunft auf die Kommune zukommenden Belastungen in Form von Rückstellungen.

5.2. Haushaltswesen im NKR

Wie oben dargestellt ist eine der Stärken des kameralistischen Rechnungswesens die detaillierte Haushaltsplanung und die Rechnungslegung über deren Vollzug. Die Kameralistik erlaubt eine zielgenaue Steuerung des Inputs durch die Entscheidungsträger.

Dagegen liegen die Stärken der Doppik im kaufmännischen Bereich vor allem in der Abbildung des Ressourcenverbrauches in der Ergebnisrechnung und in der Vermögensrechnung. Die planerischen Komponenten sind im Vergleich zur Kameralistik eher dürftig. Es werden in der Regel nur allgemeine

Wirtschaftspläne für den Gesamtbetrieb aufgestellt, die Angaben über die geplanten Erträge und Aufwendungen beinhalten. Eine detaillierte Differenzierung der Planung nach Produktbereichen und Produkten findet öffentlich nicht statt. Diese Aufgabe wird vielmehr durch das interne Rechnungswesen in Form der Kosten- und Leistungsrechnung für einzelne Produkte und Abteilungen vorgenommen. Die Ergebnisse stehen nur einer sehr begrenzten Öffentlichkeit im Unternehmen zur Verfügung.

Die Ursache liegt in den in Kapitel 3 beschriebenen unterschiedlichen Zielen von privatwirtschaftlichen Unternehmen und öffentlichen Haushalten. Das Unternehmen hat das Ziel, einen möglichst hohen Gewinn zu erwirtschaften, und steht zudem in der Regel in Konkurrenz zu anderen Unternehmen, die ähnliche Produkte anbieten. Es ist daher im Interesse des Unternehmens, nur solche Informationen zu offenbaren, zu denen es gesetzlich verpflichtet ist. Schon bei der Rechnungslegung würde kein Unternehmen derart detaillierte Informationen zur Verfügung stellen, wie es im NKR geplant ist. Insbesondere Teilergebnisrechnungen und -finanzrechnungen einzelner Produkte oder Abteilungen, die unter Umständen Informationen über Gewinnmargen enthalten könnten, würden nicht publiziert werden. Solche Informationen gehören zu den Geheimnissen eines Unternehmens, welche nur den Entscheidungsträgern im Betrieb zur Verfügung gestellt werden. Das Gleiche gilt für die Planungskomponenten.

Die Ziele der öffentlichen Haushalte sind andere. Statt Gewinnerzielung stehen die Bedarfsdeckung und die Daseinsvorsorge für die Bürger im Zentrum des kommunalen Handelns. Außerdem hat die Planung einen viel höheren Stellenwert, weil an sie das Budgetrecht des Rates gekoppelt ist (Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ 2003: 27).

Der Haushalt einer Gebietskörperschaft ist in erster Linie das interne Steuerungsinstrument des Rates und der Verwaltung. Ihm kommt aber auch eine externe Informationsfunktion zu: Zusätzliche Adressaten sind neben Regierung und Rechnungsprüfungseinrichtungen auch die Bürger, denen die Aktivitäten der Gebietskörperschaft in übersichtlicher und aussagekräftiger Form zur Kenntnis gebracht werden sollen (Lüder 2001: 70).

Bei der Einführung des NKR in die öffentliche Haushaltswirtschaft müssen diese Ziele berücksichtigt werden. Im Folgenden soll daher dargestellt werden mit welchen Instrumenten dies geschehen soll.

5.2.1. Die Planungskomponenten im NKR

Auch im NKR ist der Haushaltsplan die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Kommune. Allerdings ergeben sich im Vergleich zum alten Haushaltsplan Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau sowie für die Begriffe des Haushaltsplanes: Im Zentrum künftiger Haushaltsberatungen wird der Ergebnishaushalt stehen. Er beinhaltet Aufwendungen und Erträge. Im

Gegensatz zum kameralen Rechnungswesen werden die Ressourcenverbräuche vollständig und periodengerecht erfasst. Nicht mehr nur der Geldverbrauch wird dargestellt, sondern auch der Verbrauch an Gebäuden, Fahrzeugen etc. Der Rat ermächtigt die Verwaltung mit seinen Beschlüssen die entsprechenden Ressourcen einzusetzen.

Nicht enthalten sind im Ergebnisplan die zu leistenden gesamten Investitionszahlungen. Diese Zahlungen werden im Finanzplan aufgestellt, in dem die investiven Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und die sonstigen nicht ergebniswirksamen Ein- und Auszahlungen ausgewiesen und durch den Rat ermächtigt werden. Der Finanzplan dient zugleich der Finanzierungsplanung, da er auch die Höhe der erforderlichen Kreditaufnahmen und die Eigenfinanzierung von Investitionen bzw. die Tilgung von Krediten in der Planungsperiode ausweist (Ufer 2003: 86).

Ein Planungsäquivalent für die dritte Hauptrechnung des NKR, die Vermögensrechnung ist nicht vorgesehen, „da sie keine originäre Planungsfunktion besitzt“ (Lüder 2001: 69).

Sie könnte im Prinzip aus der Ist-Vermögensrechnung zu Beginn des Haushaltsjahres und dem Haushalt abgeleitet werden. Das Problem besteht allerdings darin, dass in vielen Bundesländern der Haushalt im Vorjahr beschlossen wird. Zu diesem Zeitpunkt liegen die Ergebnisse der Haushaltsrechnung noch nicht vor. Alle Werte der „Planbilanz“ müssten somit aus geschätzten Werten bestehen.¹⁹

Durch die Aufnahme nichtzahlungswirksamer Transaktionen in den Haushalt wandelt sich der Charakter seiner Planwerte. Er enthält zwar weiterhin Auszahlungsermächtigungen und festgestellte Planwerte für Einzahlungen, darüber hinaus jedoch auch Verbindlichkeitsermächtigungen für nichtzahlungswirksamen Ressourcenverbrauch. Mit dem Haushalt wird, wie bei der Kameralistik, die Inputseite der Haushaltsplanung beschlossen (Lüder 2001: 69).

Der Rat wird somit auch zukünftig die sachlichen Mittelfestlegungen beschließen. Dies geschieht, indem neben dem Gesamtergebnis- und dem Finanzplan produktorientiert gegliederte Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne ausgewiesen werden (Abb. 9) (Ufer 2003: 87).

¹⁹ Die Forderung nach einer Planbilanz wird gerade von Seiten der Politik immer wieder geäußert. Zur Zeit wird diese Idee jedoch noch nicht weiterverfolgt. Eine Planbilanz macht nach Aussage einiger Experten zwar durchaus Sinn: „Ob sie notwendig ist, muss die weitere Erfahrung zeigen. Im gegenwärtigen Zeitpunkt wird es (...) nicht für zweckmäßig gehalten, die Erstellung einer Planbilanz zu empfehlen oder gar vorzuschreiben“ (Vgl. Offene Fragen zum neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen); auch Schuster (2001: 223): „Auf der Ebene der Planung liegt kein doppischer Verbund vor. Von einem doppischen Kommunalhaushalt zu sprechen ist somit irreführend. [...] Die Planbilanz fehlt. Ohne diese und ihre Vorkonten ist kein doppischer Verbund auf der Planungsebene möglich.“

Abbildung 9: *Planungskomponenten des Neuen Kommunalen Haushalts*

Elemente	Ziele
Gesamtergebnisplan und Teilergebnispläne	Abbildung von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch
	Outputorientierung durch Produktgliederung und Formulierung von Zielvorgaben
Gesamtfinanzplan und Teilfinanzpläne	Ermöglichung von Budgetierung und dezentraler Ressourcenverantwortung
	Steuerung über kombinierte Ressourcen- und Leistungsvorgaben
	Integration der mittelfristigen Finanzplanung in den Haushalt

Quelle: Ufer (2003: 83).

Die nach Produktbereichen gegliederten Teilergebnis- und -finanzpläne sollen in Zukunft im Zentrum der Beratungen stehen. Grundprinzip dieser Systematik ist, dass alle wichtigen Angaben, die mit der Erbringung einer Dienstleistung der Kommune zusammenhängen, an einer Stelle im Haushalt zusammengeführt werden. Dadurch wird erreicht, dass die oft schwierigen Zusammenhänge transparenter werden. Man wird z. B. erkennen können, welche Auswirkungen eine Investitionsmaßnahme auf die Aufwendungen für die Ergebnishaushalte der Folgejahre hat. Damit sollen die Informationen, die im kammalsten Haushaltswesen auf zahlreiche Haushaltsstellen, innerhalb des Verwaltungshaushalts und im Vermögenshaushalts, dem Investitionsprogramm, der mittelfristigen Finanzplanung, dem Stellenplan und anderen Unterlagen verteilt waren, nunmehr für jeden Produktbereich zusammengeführt werden (Ufer 2003: 87f).

Um dem Ziel der Outputsteuerung gerecht zu werden, ist die Aufnahme der vom Rat aufgestellten Leistungsvorgaben (Outputs) in den Haushalt und die Untergliederung des Gesamthaushaltes in Teilhaushalte notwendig. Dies erfordert die Formulierung solcher Zielwerte für Leistungen und den für ihre Erreichung benötigten Ressourcenbedarf (Lüder 2001: 69) (siehe auch Abb. 9).

Im Folgenden sollen die einzelnen Instrumente und Regeln der Inputplanung vorgestellt werden, daran anschließend soll das Vorgehen für eine mit Leistungszielen verbundene Outputplanung beschrieben werden.

5.2.2. Die Elemente der Inputplanung des NKR

5.2.2.1. Der Ergebnishaushalt des NKR

Die Struktur des Ergebnishaushaltes orientiert sich am Gliederungsschema der Ergebnisrechnung, allerdings mit einer Erweiterung der Ergebnisverwendungsfunktionen. Eine Abweichung ist beim außerordentlichen Ergebnis notwendig, da dieses nur in reduzierter Form in die Planung aufgenommen werden kann, da nur solche Komponenten des außerordentlichen Ergebnisses aufgenommen werden können, die zum Zeitpunkt der Haushaltsaufstellung quantifizierbar sind.

Zusätzlich soll der Ergebnishaushalt um die Planzahlen des Vorjahreshaushaltes (Plan t-1) und den Ergebnisrechnung des Vorvorjahreshaushaltes (Rechnung t-2) ergänzt werden (siehe Abb. 10) (Lüder 2001: 72).

Abbildung 10: Ergebnishaushalt – Artengliederung

	Plan t	Plan t-1	Rechnung t-2
Steuern			
Zuweisungen und Beiträge			
Sonstige Transferbeiträge			
Gebühren, Beiträge			
Privatrechtliche Leistungsentgelte			
Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen			
Finanzerträge			
Aktivierete Eigenleistungen			
Sonstige ordentliche Erträge			
Ordentliche Erträge			
Personalaufwendungen			
Versorgungsaufwendungen			
Sachaufwendungen			
Planmäßige Abschreibungen			
Zinsen und ähnliche Aufwendungen			
Transferaufwendungen			
Sonstige ordentliche Aufwendungen			
Ordentliche Aufwendungen			
Ordentliches Jahresergebnis			
Ergebnisvortrag aus Vorjahren			
Veranschlagtes ordentliches Ergebnis			
realisierte a. o. Erträge			
realisierte a. o. Aufwendungen			
Veranschlagtes a. o. Ergebnis			
Veranschlagtes Ergebnis			
Entnahme aus Rücklagen aus Überschüssen des o. Ergebnisses			
Ergebnisvortrag			
Entnahme aus Rücklagen aus Überschüssen des a. o. Ergebnisses			
Minderung des Basis-Vermögens			

Quelle: Eigene Darstellung.

5.2.2.2. Der Finanzhaushalt der NKR

Der Finanzhaushalt besteht aus zwei Teilen, die jeweils eine unterschiedliche Funktion besitzen: Einem Planungs- und einem Veranschlagungsteil. In den

Veranschlagungsteil werden alle Transaktionen aufgenommen, die nicht bereits im Ergebnishaushalt aufgenommen wurden. Dies sind die vermögenswirksamen, aber nicht ergebniswirksamen Zahlungen wie Auszahlungen für Investitionen, Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögen, sowie Zahlungen im Zusammenhang mit der Aufnahme und Tilgung von Krediten.

Der Veranschlagungsteil des Finanzhaushaltes ist damit ein Vermögenshaushalt. Der Planungsteil des Finanzhaushaltes stellt die geschätzten Ein- und Auszahlungen des Ergebnishaushaltes bei Eliminierung der nicht zahlungswirksamen Elemente dar.

Durch die Aufnahme aller Zahlungen in den Finanzhaushalt ist es möglich, einen Überblick über die zahlungsrelevanten Konsequenzen des Ergebnishaushaltes zu gewinnen. Somit dient der Finanzhaushalt auch als Instrument der jährlichen Finanzplanung.²⁰

Ergänzt wird der Finanzhaushalt um die Merkposten der eingegangenen Verpflichtungsermächtigungen, d. h. durch diesjährige Investitionen eingegangen Verpflichtungen für die Folgejahre (Lüder 2001: 74).

²⁰ Das ursprüngliche Modell von Lüder sah eine Aufstellung des Finanzplanes nach der sogenannten „indirekten Methode“ vor. Dabei wird zur Ermittlung des Cash/Flow der Saldo des Ergebnishaushaltes mit den nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und Erträgen, den Bestandsänderungen der Verbindlichkeiten, den Auszahlungen aus Rückstellungen, den Bestandsänderung der Vorräte, den Bestandsänderungen der Forderungen abzüglich nicht ergebniswirksamer Zugänge und Bestandsänderungen der aktiven Rechnungsabgrenzung verrechnet. Die genaue Darstellung findet sich bei Lüder (2001: 74f). Sowohl Hessen und Baden-Württemberg haben diese Methode vorerst auch übernommen. Es zeichnet sich aber ab, dass sich die im Haupttext dargestellte Systematik durchsetzen wird, alleine schon dadurch dass die Gliederung des Finanzplanes der Finanzrechnung entspricht: NRW und Niedersachsen haben diese vorgeschrieben und auch die IMK hat diese Methode gewählt.

Abbildung 11: Finanzhaushalt – Artengliederung

Finanzhaushalt	Plan t	Plan t-1	Ist t-2
+ Empfangene Transferzahlungen (soweit nicht für Investitionen)			
+ Gebühren, Beiträge			
+ Privatrechtliche Leistungsentgelte			
+ Kostenerstattungen, Kostenumlagen			
+ Zinsen und ähnliche Einzahlungen			
+ Sonstige Einzahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit			
= Einzahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit			
- Personal Versorgung			
Sach- und Dienstleistungen			
Zinsen und ähnliche Auszahlungen			
Geleistete Transferzahlungen			
Sonstige Auszahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit			
= Auszahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit			
= Cash Flow (Zahlungsmittelüberschuss/-defizit aus laufender Geschäftstätigkeit)			
+ Empfangene Investitionszuweisungen und -beiträge			
+ Einzahlungen für Desinvestitionen (Verkäufe)			
- Investitionsauszahlungen			
= Finanzmittelüberschuss/-fehlbedarf			
+ Aufnahme von Geldschulden			
- Tilgung von Geldschulden			
= Änderung des Bestandes an liquiden Mitteln			
+ Einzahlungen aus Auflösung von Liquiditätsreserven			
- Auszahlungen aus Zuführung zu Liquiditätsreserven			
= Änderung des Bestandes an Zahlungsmitteln			

Quelle: Lüder (2001: 75).

Die Gliederungstiefe des Kontenrahmens ist nicht vorgeschrieben, sie kann beliebig ausgeweitet werden, um so zusätzliche Informationen zu bekommen. Zum Beispiel könnten die Investitionen in das Sachanlagevermögen aufgeteilt werden in „Realisierbares Sachanlagevermögen, Gewöhnliches Sachanlagevermögen, Infrastrukturvermögen und Kultur- und Naturgüter (Lüder 2001: 77).

5.2.2.3. Teilergebnishaushalt des NKR

Der Gesamthaushalt wird vollständig in Teilhaushalte aufgegliedert. Die Ebe-

ne unterhalb des Gesamthaushaltes besteht aus den Ressort-, Dezernats- oder Fachbereichshaushalten bzw. den vorher definierten Produktbereichen.

Nach dem Prinzip der Dezentralisierung von Ressourcenverantwortung ist die Bewirtschaftung auf die organisatorischen Teilbereiche zu übertragen, die die Ressourcen einsetzen. Die zentrale Bewirtschaftung von Ressourcen sollte auf ein Mindestmaß reduziert werden. Um eine eigenständige Bewirtschaftung zu unterstützen, sollte das Prinzip der Netto-Budgetierung (siehe unten) gewählt werden. Gleichzeitig empfiehlt Lüder die Möglichkeit der Übertragung der Haushaltsmittel auf das Folgejahr, um z. B. dem „Dezemberfieber“ vorzubeugen (Lüder 2001: 80).

Die Struktur des Teilergebnishaushalts entspricht der Struktur des Gesamtergebnishaushaltes. Allerdings fehlen die zentralbewirtschafteten Erträge und Aufwendungen. Erträge werden im Teilhaushalt nur veranschlagt, wenn sie fachbereichsspezifisch sind. Falls erforderlich und eingeführt, sind die kalkulatorischen Kosten sowie aus internen Leistungsbeziehungen resultierende Erträge und Aufwendungen hinzusetzen (siehe Abb. 12) (Lüder 2001: 80).

Abbildung 12: Teilergebnishaushalt

	Plan t	Plan t-1	Rechnung t-2
Ordentliche Erträge			
Personalaufwendungen			
Versorgungsaufwendungen			
Sachaufwendungen			
Planmäßige Abschreibungen			
Zinsen und ähnliche Aufwendungen			
Transferaufwendungen			
Sonstige ordentliche Aufwendungen			
Ordentliche Aufwendungen			
Ergebnisvortrag aus Vorjahren			
Veranschlagter Aufwands/Ertragsüberschuss (anteiliges ordentliches Ergebnis)			
Erträge aus internen Leistungen			
Aufwendungen für interne Leistungen			
Kalkulatorische Kosten			
Vortrag aus Vorjahr			
Veranschlagtes kalkulatorisches Ergebnis			
Veranschlagter Nettoressourcenbedarf/-überschuss			

Quelle: Lüder (2001: 80).

Schon der relative hohe Aggregationsgrad der Ertrags- und Aufwandspositio-

nen erlaubt eine flexible Mittelbewirtschaftung. Sie lässt sich noch weiter erhöhen, wenn man Deckungsfähigkeit einzelner Aufwandspositionen, Deckung von Mehraufwand durch Mehrertrag und im Extremfall Netto-Budgetierung zulässt. Netto-Budgetierung bedeutet, dass nur die Salden „Veranschlagter Aufwands/Ertragsüberschuss“ und „Veranschlagtes kalkulatorisches Ergebnis“ verbindlich für den Haushaltsvollzug sind (Lüder 2001: 81).

Soweit ein Verantwortungsbereich Vermögensgegenstände nutzt und für deren Bewirtschaftung und Unterhaltung zuständig ist, hat er auch die Abschreibungen zu tragen. In der Regel berechnen sich diese gemäß Anschaffungs- oder Herstellungswert, in Sonderfällen wie z. B. bei Gebührenkalkulationen auf der Basis von Wiederbeschaffungswerten. Die Differenz ist dann bei den kalkulatorischen Kosten auszuweisen (Lüder 2001: 81). Der Zinsaufwand des Teilergebnishaushaltes wird entsprechend seines Anteils am Gesamtvermögen der Gebietskörperschaft berechnet. Hinzu kommen Zinsaufwendungen für Investitionen für im Fachbereich aufgenommenes Fremdkapital, z. B. in kostenrechnenden Einrichtungen und zur Gebührenkalkulation.

5.2.2.4. Teilfinanzhaushalt

Auch der Teilfinanzhaushalt besteht aus einem Planungsteil und einem Veranschlagungsteil wie der Gesamtfinanzhaushalt. Dabei entfallen jedoch all die Positionen, die zentral geplant bzw. veranschlagt werden, z. B. die Aufnahme und Tilgung von Deckungskrediten, Einzahlungen aus Verkäufen (sofern diese nicht dezentral bewirtschaftet werden) und Bestandsänderungen der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten (siehe Abb. 13).

Für die Veranschlagung von Investitionsauszahlungen gilt, dass sie jeweils auf der Hierarchie-Ebene bei dem Verantwortungsbereich anzusetzen sind, dem sie zugerechnet werden können.

Abbildung 13: Kontenrahmen für den Teilfinanzhaushalt

Finanzrechnung	Plan t	Plan t-1	Ist t-2
+ Einzahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit			
- Auszahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit			
= Cash Flow (Zahlungsmittelüberschuss/-defizit aus laufender Geschäftstätigkeit)			
+ Empfangene Investitionszuweisungen und -beiträge			
+ Einzahlungen für Desinvestitionen (Verkäufe)			
- Investitionsauszahlungen			
= Finanzmittelüberschuss/-fehlbedarf			

Quelle: Lüder (2003: 4), Projektdokumentation Uelzen (2003).

5.2.3. Deckungsregeln des NKR

Für die öffentliche Haushaltswirtschaft ist es von entscheidender Bedeutung, dass allgemein verbindlichen Bestimmungen existieren, was mit Überschüssen und Defiziten passiert. Ein privates Unternehmen hat mehr Entscheidungsfreiheit. Es kann den Jahresüberschuss entweder in eine Rücklage stellen oder an die Gesellschafter ausschütten. Ein Defizit würde mit den bestehenden Rücklagen oder im Extremfall mit dem Stammkapital verrechnet werden. Würden laufend Defizite erwirtschaftet, wäre das Eigenkapital irgendwann aufgebraucht. Dann droht entweder die Insolvenz oder die Gesellschafter erklären sich bereit, dass Eigenkapital durch Zuführungen wieder aufzufüllen. Ein Unternehmen, welches auf Dauer Defizite erwirtschaftet, würde aufgelöst werden.

Dem gegenüber können Kommunen grundsätzlich nicht in Konkurs gehen. Sie können ihre Tätigkeiten nicht einstellen, da sie verfassungsmäßig verpflichtet sind, ihren Beitrag zur Bedarfsdeckung und Daseinsvorsorge zu leisten. Und sie haben das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit zu beachten, dass keine Ressourcen auf Kosten der nachfolgenden Generationen verbraucht werden dürfen. Wenn allerdings eine Kommune laufend Defizite erwirtschaftet, kommt es in der Regel zur Einschaltung der zuständigen Aufsichtsbehörde mit der Aufgabenstellung, Maßnahmen zu ergreifen, wie das Defizit mittelfristig auszugleichen ist. Im Extremfall finden finanzielle Bedarfszuweisungen von Seiten der Länder an die betroffenen Kommunen statt.

Um diesen Extremfall zu vermeiden, existieren in den Ländern die Gemeindehaushaltsverordnungen, die den Umgang mit Überschüssen und Defiziten verbindlich regeln und bestimmen, an welchem Punkt die Aufsichtsbehörde eingeschaltet werden muss. Mit der Einführung des NKR müssen diese Deckungsregeln an das neue Rechnungswesen angepasst werden. Im Gegensatz zu den alten Deckungsregeln zeichnet sich beim NKR ab, dass es zu länder-spezifischen uneinheitlichen Lösungen kommen wird. Auch hier weicht das NKR in Nordrhein-Westfalen von den Überlegungen Lüders ab. Diese Problematik soll im folgenden Kapitel geschildert werden. An dieser Stelle erfolgt zunächst die Darstellung der NKR-Deckungsregeln nach Lüder.

Für den Gesamtergebnishaushalt des NKR gelten demnach folgende Deckungsregeln: Ein Fehlbetrag beim ordentlichen Jahresergebnis ist zu verrechnen:

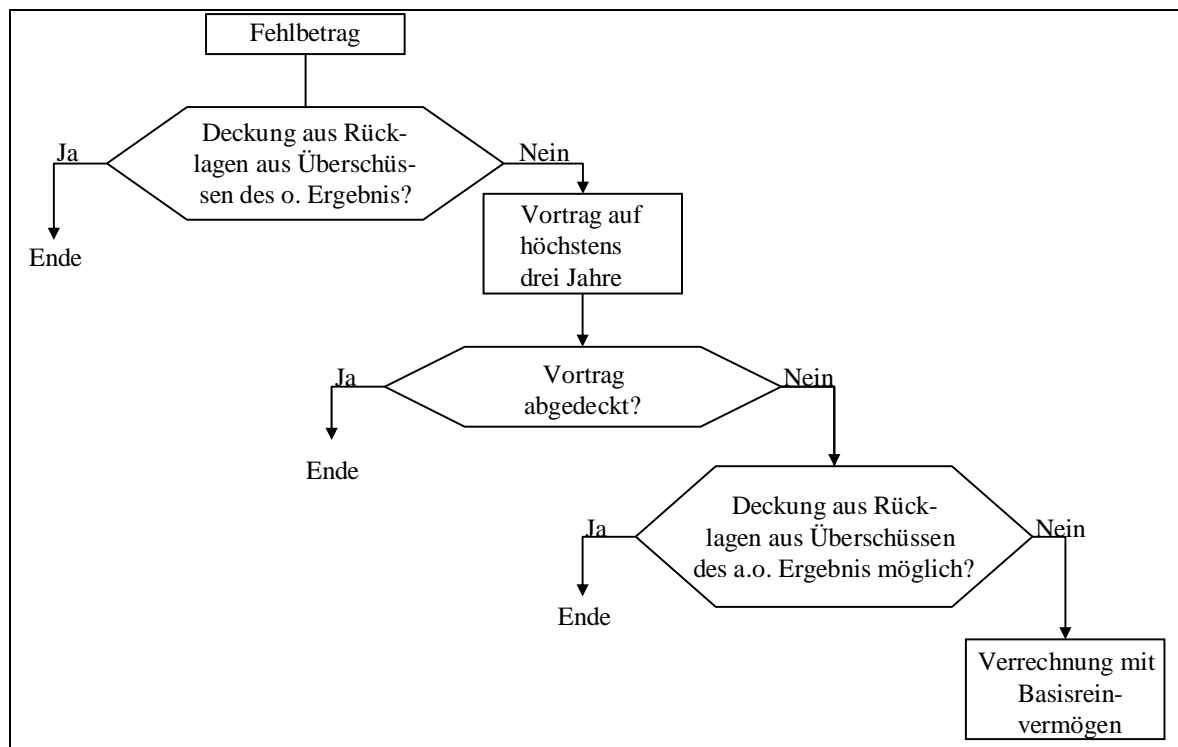
- Mit Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnis der Vorjahres;
- falls solche Rücklagen nicht vorhanden sind, ist ein Fehlbetrag auf das ordentliche Jahresergebnis des folgenden Jahres und falls notwendig auf höchstens weitere zwei Jahre vorzutragen.

Eine Verrechnung des Fehlbetrages mit Rücklagen aus Überschüssen des realisierten a. o. Ergebnisses oder eine Deckung aus dem Basis-Reinvermögen

kommt nur ausnahmsweise in Betracht, wenn ein Fehlbetrag am Ende des maximalen Vortragszeitraums nicht gedeckt ist und eine Deckung auch weiterhin aussichtslos ist (Abb. 14) (Lüder 1999: 37).

Der Finanzhaushalt des Gesamthaushalts enthält sämtliche Zahlungen des Haushaltsjahres. Die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit erfordert es, dass der Finanzhaushalt in Einzahlungen und Auszahlungen auszugleichen ist: Die Änderung des Zahlungsmittelbestandes darf nicht negativ sein (Lüder 2001: 86).

Abbildung 14: Fehlbetragsverrechnung – Ordentliches Ergebnis



Quelle: Lüder (1999: 39).

5.3. Outputplanung im NKR – Wege zum Produkthaushalt

Gemäß den Leitlinien des Neues Steuerungsmodells ist nicht mehr die Ordnungsmäßigkeit, sondern die Effektivität und die Effizienz der Leistung bestimmendes Kriterium der Arbeit der Verwaltung. „Der Bürger gleichermaßen als Kunde wie auch als Eigentümer der Organisation Verwaltung, muss in einem solchen Leitbild in den Mittelpunkt der Überlegungen gestellt werden.“ (Ufer 2003: 70).

Um diesem Leitbild gerecht zu werden ist es jedoch notwendig, überhaupt Verfahren zu entwickeln, die beschreiben, welches die Leistungen der Verwaltung sind und mit welcher Effizienz und Effektivität sie erbracht werden.

Daher benötigt der Haushaltsplan des NKR neben Ressourceninformationen auch Outputinformationen über die Leistungen der Verwaltungen. Outputs sind in diesem Zusammenhang abgrenzbare Leistungen (Produkte, Arbeitsergebnisse), die das Ende eines Leistungsprozesses und damit die Schnittstelle zum Leistungsempfänger (Kunde) markieren. Solche Leistungen können gegenüber einem internen oder einem externen Leistungsempfänger erbracht werden.

Von den Outputs zu unterscheiden sind die Outcomes der Verwaltungstätigkeit. Outcomes sind die gesellschaftlichen Wirkungen von Outputs. Wenn beispielsweise die Behörde einen Pass ausstellt, dann ist das der Output. Der Outcome oder die gesellschaftliche Wirkung besteht in der Gewährleistung von Sicherheit und Ordnung. Dieses Beispiel zeigt, dass der Zusammenhang von Output und Outcome schwer zu definieren ist: Die Steigerung der Ausstellung von Pässen muss nicht automatisch zu einer höheren Sicherheit in der Gesellschaft führen. In der Regel wird man vielmehr gesellschaftliche Wirkungen nur für ganze Leistungspakete (Programme) ermitteln können. Dazu ist es notwendig an anderer Stelle die strategischen Ziele zu formulieren und diese in die Haushaltsplanung zu integrieren (Lüder 2001: 88).

Eine an Outputs der Verwaltung orientierte Haushaltsplanung und Mittelbewirtschaftung wird seit Jahrzehnten diskutiert und in unterschiedlichen Varianten auch praktiziert. So existieren mittlerweile in vielen Kommunen, auch auf Basis kameralistischer Haushalte, ausgesprochen gute produktbezogene Haushaltspläne, in denen die einzelnen Outputs zu Produkten, Produktgruppen und Produktbereichen zusammengefasst werden.²¹ Letztlich konnte aber nicht flächendeckend erreicht werden, dass die Räte das Leistungs- und Finanzgebaren der Exekutive tatsächlich outputorientiert steuern (Lüder 2001: 89).

Ein neuer Anlauf zur Implementierung einer outputorientierten Haushaltssteuerung wird nun im Rahmen der Einführung des NKR unternommen. Von den Vorgängerinnen unterscheidet sich die in diesem Zusammenhang entwickelte output- und ressourcenorientierte Haushaltsplanung vor allem dadurch, dass

- die Outputseite des Haushalts besser strukturiert wird und messbare Leistungsziele angegeben werden,
- die Inputs des Haushalts nicht nur den Geldverbrauch, sondern auch den Ressourcenverbrauch abbilden,
- eine Verknüpfung zwischen Output und Ressourcenverbrauch hergestellt wird,
- eine Änderung der Rolle der Räte vorgesehen ist: Statt der kleinteiligen Festlegung von Geldverbrauchsermächtigungen soll der Rat Leistungen bestellen und dabei der Exekutive bei der Leistungserstellung durch globale

²¹ Siehe dazu die Beschreibung der Entwicklung von Leitbildern, Zielen und Produkten bei der noch kameralistisch buchenden Stadt Heidelberg in Schmidt (2003: 139-177).

Ressourcenzuweisung den nötigen Spielraum überlassen, die definierten Vorgaben und Ziele zu erreichen (Lüder 2001: 89).

Voraussetzung für die Outputplanung des Haushalts ist eine Leistungsartensystematik und die Definition von Leistungsindikatoren. Die Leistungsartensystematik besteht aus mindestens drei Ebenen: Die unterste Ebene bilden Tätigkeiten und Aktivitäten (Teilleistungen oder Teilprodukte), die zur Erstellung einer Gesamtleistung erforderlich sind. Dies sind Leistungen (Produkte) auf der zentralen Ebene der Leistungserbringung, die das Ergebnis eines Leistungsprozesses darstellen.

Ähnliche Leistungen sind zum Zwecke der Transparenz und Steuerungsfähigkeit auf der dritten Ebene des Haushalts zu Leistungsbündeln (Produktgruppen) zusammenzufügen. Spätestens auf dieser Stufe sollte auch die Verknüpfung mit der organisatorischen Gliederung erfolgen, d. h. eine Produktgruppe sollte genau einem Organisationsbereich zugeordnet werden können (Lüder 2001: 90).

Die Outputsteuerung erfordert die Definition von Leistungsindikatoren. Um eine umfassende Leistungsmessung zu gewährleisten, müssen Indikatoren für die Leistungsmenge, die Leistungsqualität und die Wirtschaftlichkeit der Leistung festgelegt werden. Dabei sollte man sich auf wenige Schlüsselgrößen verständigen, um eine größere Transparenz zu gewährleisten (siehe Abb. 15) (Lüder 2001: 97).

Abbildung 15: Beispiel für Leistungsindikatoren bei Schlüsselleistungen einer Produktgruppe

Leistungen	Kostenstellen	Leistungsindikatoren
Beratungen der Bürger bei Antragsstellungen	3.1.2.2.0	- Wartezeit - Zufriedenheit der Leistungsempfänger - Anzahl der Beratungen je Mitarbeiter
Bearbeitung von Anträgen zu Meldewesen und sozialer Sicherung	3.1.2.2.0	- Bearbeitungsdauer - Fehlerquote - Anzahl der Antragsbearbeitungen je Mitarbeiter
Beratung in Abfallfragen	3.1.2.5.0	- Wartezeit - Zufriedenheit der Leistungsempfänger - Anzahl der Beratungen je Mitarbeiter

Quelle: Lüder (2001: 97).

Im NKR ist es notwendig, die erarbeiteten Produkte und Leistungsindikatoren in einem Produktplan zu beschreiben und diesen in den Haushaltsplan einzuarbeiten. Nach den neuen Gliederungsvorschriften ist der Haushalt neben einem Ergebnisplan und einem Finanzplan auch in produktorientierte Teilpläne

zu gliedern.

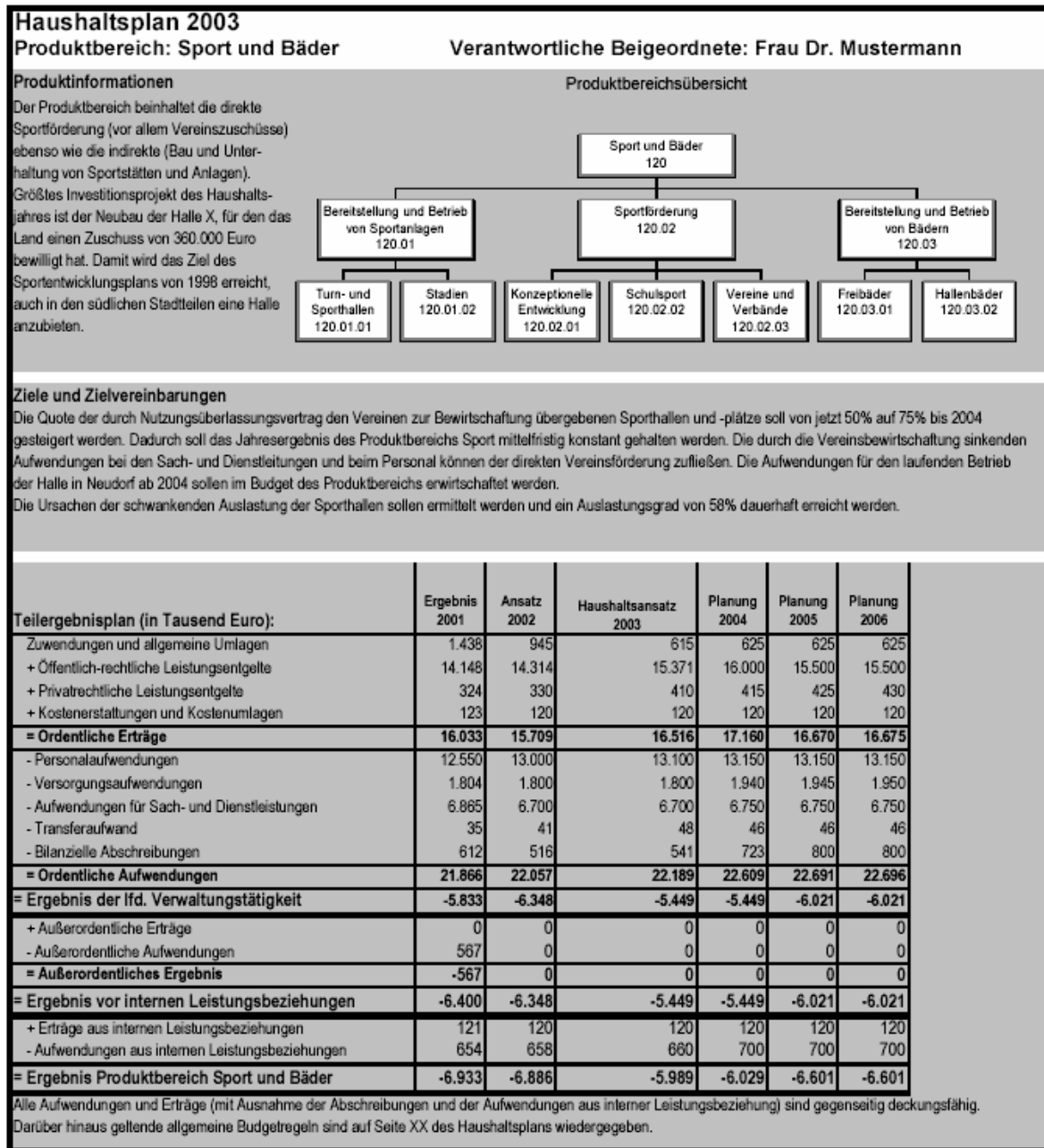
Die Teilpläne (Teilergebnisplan und Teilfinanzplan) sollen nach Produktbereichen aufgestellt werden. In jedem Teilplan sollen die Produktgruppen mit den dazugehörigen Produkten und die Ziele beschrieben sowie Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung enthalten sein. Die Produkte sollen in Produktbereichen, Produktgruppen und Gesamtprodukten mit ihren Teilleistungen (Teilprodukte) dargestellt werden. Über die Ziele sollen entsprechende Vereinbarungen (Kontrakte) mit der Politik abgeschlossen werden (Abb. 16). Damit sollen folgende Informationen geliefert werden:

- Welches Ziel soll erreicht werden?
- Welche Leistungen/Produkte werden erbracht?
- Mit welchem Aufwand werden sie erbracht?
- Welchen Umfang (Leistungskennzahl) und welche Qualität haben die Leistungen?
- Für wen werden sie erbracht? (Jahnke 2003a: 96).

Hinsichtlich der Vorgehensweise zur Erreichung dieses Ziels stößt man allerdings auf eine Reihe von unterschiedlichsten Positionen. Während der Produktplan für einige eine unumgängliche Vorstufe zur Einführung des NKR ist (Ufer 2003: 82), erfolgt in anderen Kommunen die Definition von Produkten und Kennzahlen erst nach oder während der Einführung der Inputsteuerung durch das NKR. Am weitesten geht zur Zeit das NKF in Nordrhein-Westfalen in der Definition von Produkten. So werden in der Gemeindehaushaltsverordnung 27 Produktbereiche verbindlich vorgegeben. Für die weiteren Ebenen wird ein Produktplan vorgeschlagen, der die inhaltliche Zuordnung der möglichen Produkte zu den Produktbereichen ermöglicht, um eine interkommunale Vergleichbarkeit zu sichern.

Der Aufbau und die Systematik der bisher bestehenden Produkthaushalte sind bisher ausgesprochen unterschiedlich. Schon bei Definition, welches die einzelnen Produkte sind, gibt es große Abweichungen. So werden in einzelnen Haushaltsplänen gleich ganze Organisationseinheiten, wie beispielsweise Schulen als Produkt bezeichnet, während an anderen Stellen sehr differenzierte Darstellungen nach einzelnen Leistungen in Form von (Teil-)Produkten erfolgen, z. B. Förderung von Ferienfreizeiten für Jugendliche. Auch die Zuordnung zu Produktgruppen ist unterschiedlich. Zudem gibt es die unterschiedlichsten Leistungsindikatoren. Umstritten ist zudem, an welcher Stelle die Produkte den jeweiligen Organisationseinheiten in der Kommune zugeordnet werden sollen. Bislang gibt es keine verbindlichen und einheitliche Regeln (Jahnke 2003a: 96).

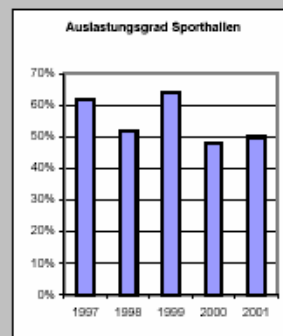
Abbildung 16: Beispiel für einen produktorientierten Teilplan im NKF



Quelle: Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003: 36-37).

Abbildung 16: Beispiel für einen produktorientierten Teilplan im NKF (Fortsetzung)

Teilfinanzplan	Ergebnis 2001	Ansatz 2002	Haushaltsansatz 2003	Verpflichtungsermächtigung	Planung 2004	Planung 2005	Planung 2006		
Investitionstätigkeit									
Einzahlungen									
aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen	12	456	360	0	35	0	0		
aus der Veräußerung von Sachanlagen	31	54	12	0	0	0	0		
Sonstige Investitionseinzahlungen	35	0	5	0	56	0	0		
Summe der investiven Einzahlungen	78	510	377	0	91	0	0		
Auszahlungen									
für den Erwerb von Grundstücken u. Gebäuden	0	356	0	0	0	0	0		
für Baumaßnahmen	34	58	489	230	0	0	0		
für den Erwerb v. beweglichem Anlagevermögen	16	43	45	0	40	40	440		
Sonstige Investitionsauszahlungen	22	0	12	0	10	0	0		
Summe der investiven Auszahlungen	72	457	546	230	50	40	440		
Saldo Investitionstätigkeit Produktbereich Sport u. Bäder	6	53	-169	-230	41	-40	-440		
Übersicht Investitionsmaßnahmen								bisher bereitgestellt	Gesamt Ein- u. Auszahlungen
Investitionsmaßnahme: Neubau Halle Neudorf									
aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen	0	456	360	0	0	0	0	0	816
für den Erwerb von Grundstücken u. Gebäuden	0	356	0	0	0	0	0	356	356
für Baumaßnahmen	0	0	489	230	0	0	0	0	719
Saldo	0	100	-129	-230	0	0	0	-356	-259
Investitionsmaßnahmen unterhalb der Wertgrenzen									
Summe der investiven Einzahlungen	11	9	8	0	10	10	10	10	10
Summe der investiven Auszahlungen	56	48	46	0	45	45	40	40	40
Saldo	-45	-39	-38	0	-35	-35	-30	-30	-30
Stellenplanauszug	2001	2002	2003						
Anzahl vollzeitverrechner Stellen Beamte u. Angestellte	22	22		23					
Anzahl vollzeitverrechner Stellen Arbeiter	7	7		7					
Leistungsmengen und Kennzahlen	2001	2002	2003	2004	2005				
Fläche Sportplätze (qm)	6.400	6.400	6.400	6.400	6.400				
Fläche Sporthallen (qm)	1.645	1.912	1.912	1.912	1.912				
Auslastungsgrad Sporthallen	64%	48%	50%	50%	50%				
Anzahl Hallenbäder	2	2	2	3	4				
Kostendeckungsgrad Hallenbäder	5,4%	4,8%	4,0%	5,0%	5,0%				
Besucherzahl Hallenbäder	11.234	12.345	13.000	13.000	13.000				
Anzahl Freibäder	1	1	1	1	1				
Kostendeckungsgrad Freibäder	11,3%	10,1%	8,4%	10,5%	10,5%				
Besucherzahl Freibäder	23.564	23.212	20.000	20.000	20.000				
Anzahl Naturfreibäder	1	1	1	1	1				
Quote Anzahl Vereinsmitglieder / Einwohner	15,1%	15,6%	16,0%	16,0%	16,0%				
Direkte Vereinsförderung (TEuro)	35	41	48	49	50				



Quelle: Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003: 36-37).

5.4. Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) im NKR

Auch die Kosten- und Leistungsrechnung ist keine Erfindung des NKR. Sie wird bereits seit Jahrzehnten im kommunalen Rechnungswesen praktiziert. Schon seit der letzten großen Haushaltsreform 1973/1974 sind in sich vorwiegend aus Gebühren finanzierenden Teilen der Verwaltung Kosten- und Leis-

tungsrechnungen vorgeschrieben, die auch den Ressourcenverbrauch, z. B. in Form von Abschreibungen auf Geräte und Gebäude berücksichtigen. Auch auf andere Bereiche der Verwaltung ist die Kosten- und Leistungsrechnung mit unterschiedlichem Erfolg ausgedehnt worden.

Im Gegensatz zu den oben beschriebenen Elementen ist die KLR im NKR nicht direkt mit den Haushaltsrechnungen verbunden. Sie wird statistisch nebenher geführt. Sie knüpft aber unmittelbar an den Informationen der Ergebnisrechnung an.

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) hat die Funktion, die anderen Komponenten des Rechnungswesens um interne Informationen zur Leistungserbringung zu ergänzen.

So erlauben Kosten- und Leistungsdaten eine wirtschaftlichkeitsorientierte Steuerung des Verwaltungshandelns. Steuerungssubjekte können dabei entweder Organisationsbereiche (Leistungs- oder Produktbereiche) bis hinunter zu Kostenstellen oder Leistungen (Produkte) sein (Lüder 2001: 58).

Kosten- und Leistungsrechnungen haben die Funktion von Dokumentationsrechnungen, die der Rechenschaftslegung über die erbrachten Leistungen und die dafür eingesetzten Ressourcen dienen. Damit soll ein System der permanenten Aufgabenkritik installiert werden.

Kosten- und Leistungsrechnungen können aber auch Hinweise darauf geben an welchen Stellen Sonderanalysen mit dem Ziel der Untersuchung von Investitions-, Outsourcing- oder Privatisierungsentscheidungen angebracht sind (Lüder 2001: 58).

Allerdings ist der Aufbau einer KLR mit einer Vielzahl von Problemen verbunden. Will man das Verwaltungshandeln primär über Leistungen und deren Kosten steuern, dann ist die verursachungsrechte Zurechnung von Kosten auf die Leistungen notwendige Voraussetzung dafür. Dies führt jedoch zu dem Problem, dass es in Verwaltungen einen hohen Anteil von nicht direkt zurechenbaren Kosten gibt. „Aus diesem Grunde wird die Steuerung des Verwaltungshandelns mit Kosten- und Leistungsdaten ganz überwiegend auf Organisationsbereiche bezogen werden müssen.“ (Lüder 2001: 57).

Es besteht auch immer die Gefahr einer inneren „Bürokratisierung der Verwaltung durch ein Geflecht von Kosten- und Leistungsnachweisen“ (Lüder 2001: 59).

Hinzu kommt, dass das Haushaltsgrundsätzegesetz (§ 6 Abs. 3 HGrG) bisher nur fordert, dass in geeigneten Bereichen eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden soll. Das legt den Schluss nahe, dass es in der Verwaltung Bereiche gibt, die für eine Kosten- und Leistungsrechnung nicht geeignet sind. Nach Lüder kann man dabei allenfalls von mehr oder weniger geeigneten Bereichen sprechen. Auch bei Behörden mit einem hohen Anteil an Aufsichtsaufgaben, Genehmigungsaufgaben und Transferleistungsaufgaben mit relativ geringen Gestaltungsspielräumen hinsichtlich Art und Umfang der zu

erbringenden Leistungen (Pflichtleistungen) sind seiner Meinung nach Kosten- und Leistungsrechnungen sinnvoll: „Selbst bei Pflichtaufgaben mit konditional durch Normen programmierter Aufgabenwahrnehmung gibt es in der Regel erhebliche Steuerungspotenziale der vollziehenden Verwaltung, mindestens hinsichtlich Art, Qualität und Häufigkeit der erbrachten Leistungen.“ (Lüder 2001: 59).

Die Probleme unterscheiden sich allerdings nicht von in Unternehmen auftretenden Problemen, „und der langjährige erfolgreiche Einsatz von Kostenrechnungen in Unternehmen hat gezeigt, dass die Probleme lösbar sind.“ (Lüder 2001: 59).

Problematisch sind allerdings in der Verwaltung die Leistungsrechnungen, da die von der Verwaltung erbrachten Leistungen überwiegend keinen Marktwert haben. Dazu ist es notwendig, ein neues System für nichtmonetäre Leistungsmessungen z. B. durch interkommunale Vergleiche zu entwickeln (Lüder 2001: 59).

Die einzelnen Komponenten der Kosten- Leistungsrechnung sind die Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung und die Kostenträgerrechnung.²²

Bei der Kosten-Leistungsrechnung werden die Kostenarten auf die Kostenstellen verteilt um zu ermitteln, bei welchen Kostenträgern²³ die Kosten entstanden sind. Die Kosten der Kostenträger werden dann bei den vorher definierten Produkten zusammengeführt und Kostenstellen zugeordnet (siehe Abb. 17). Auf diese Weise ist es möglich, sowohl die Kosten einer Kostenstelle als auch die Kosten einer einzelnen Leistung (Kostenträger oder Teilprodukt) und eines Produktes zu ermitteln.

²² Kostenarten sind die in der Haushaltsrechnung definierten Einzelpositionen von Aufwand und Ertrag (z. B. Personalkosten). Kostenstellen sind die Bereiche der Organisation, in denen die Kostenarten anfallen. Kostenträger sind die in den Kostenstellen erbrachten repetitiven Leistungen (Produkte) oder einmalige Leistungen (Projekte). Vgl. Homann (2001: 103) und Lüder (2001: 65).

²³ Die Definition des Begriffes Kostenträger im Zusammenhang mit der KLR darf nicht mit dem Begriff Kostenträger im Zusammenhang mit der Finanzierung sozialer Leistungen im Sozial-, Pflege und Gesundheitswesen verwechselt werden. Dort ist der Kostenträger in der Regel die Körperschaft, die die Kosten für eine Leistung übernimmt, z. B. der örtliche Träger der Sozialhilfe oder die Krankenkassen.

Abbildung 17: Gliederung für Kostenstellen, Kostenträger und Produkte

Ebenen	Nr. der Kostenstelle	Bezeichnung der Kostenstelle
<i>Fachbereich</i>	22	<i>Schulen, Jugend, Sport und Kultur</i>
<i>Abteilung</i>	22 2 <i>Jugend</i>	
Kostenstelle	22 2 00	Abteilung Jugend
<i>Zusätzliche Kostenstellen für statistische Zwecke</i>		
Kostenstelle	22 2 03	Jugendarbeit (stat.)
Kostenstelle	22 2 05	Jugendsozialarbeit (stat.)
Kostenstelle	22 2 06	Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen (stat.)
Kostenstelle	22 2 10	Jugendzentrum (stat.)
Kostenstelle	22 2 12	Kindertreff Königsberg (stat.)
Kostenstelle	22 2 20	BGA Kindergärten (stat.)
Kostenstelle	22 2 30	Margarete Graff Stiftung (stat.)
Ebenen	Nr. des Kostenträgers	Bezeichnung des Kostenträgers
Produkt	22 2 01	Kindertagesstätten
Kostenträger	22 2 01	10100 Beratung von Eltern zur Elternbeitrags-ermittlung
Kostenträger	22 2 01	10200 Platzvergabe Kindergärten
Kostenträger	22 2 01	10300 Steuerung, Planung u. baul. Unterh. Kindergärten
Produkt	22 2 02	Kinder- u. Jugendarbeit außerhalb von Einrichtungen
Kostenträger	22 2 02	20100 Planung und Durchführung Aktion Ferienspaß
Kostenträger	22 2 02	20200 Förderung u. Beratung von Gruppen und Vereinen
Kostenträger	22 2 02	20300 Kinder- und Jugendschutz (Prävention)
Kostenträger	22 2 02	20350 Weitere Veranstaltungen
Kostenträger	22 2 02	20400 Mitarbeit b. Planung u. Gestaltung v. Spielflächen
Kostenträger	22 2 02	20500 Jugendbus
Kostenträger	22 2 02	20800 Margarethe-Graff-Stiftung
Produkt	22 2 03	Kinder- u. Jugendarbeit in Einrichtungen
Kostenträger	22 2 03	30110 Offene Jugendarbeit Jugendzentrum
Kostenträger	22 2 03	30120 Veranstaltungen und Angebote Jugendzentrum
Kostenträger	22 2 03	30130 Ferienspaß Jugendzentrum
Kostenträger	22 2 03	30210 Offene Jugendarbeit Kindertreff
Kostenträger	22 2 03	30220 Eigene Veranstaltungen Kindertreff
Kostenträger	22 2 03	30230 Veranstaltungen mit anderen (Kindertreff)

Quelle: Projektdokumentation Uelzen (2003).

Beim NKR knüpft die Kosten- und Leistungsrechnung unmittelbar an die Positionen des ordentlichen Aufwandes in der Ergebnisrechnung an. Sie ist aller-

dings buchungstechnisch nicht in das doppische System integriert, sondern wird nebenbei geführt. Die Abstimmung zwischen dem finanziellen Rechnungswesen und der Kosten- und Leistungsrechnung soll durch eine eigene Überführungsrechnung sichergestellt werden (Lüder 2001: 60).

Nach Meinung von Lüder sind Abweichungen zwischen ordentlichen Aufwendungen und Kosten in der Regel geringfügig. Abweichungen ergeben sich in der Hauptsache als Folge der Normalisierung von Aufwand. Beispielsweise stellt man zur Gewährleistung besserer Vergleichbarkeit nicht die tatsächlichen Personalaufwendungen in die Kostenrechnung ein, sondern einen Durchschnittswert. Außerdem ist es in kostenrechnenden Einrichtungen mit Gebührenkalkulationen oftmals notwendig, Abschreibungen von Wiederbeschaffungswerten in der Kostenrechnung zu berücksichtigen (Lüder 2001: 61).

Das Konzept für das NKR sieht die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung ausdrücklich vor. Die KLR soll integraler Bestandteil des Steuerungskonzeptes werden (Lüder 2001: 60).

Auch von den Ländern wird in der Praxis die Notwendigkeit einer Kosten- und Leistungsrechnung nicht in Frage gestellt. Allerdings wird ihre Einführung nicht zwingend vorgeschrieben. Sie folgen damit der Position beispielsweise des Deutschen Landkreistages (DLT) der sich in puncto Kosten- und Leistungsrechnung gegen eine verbindlich detaillierende Normierung durch die Länder ausspricht, da die KLR ein Binnensteuerungsinstrument der jeweiligen Organisationseinheit der Kommune ist. „Wie differenziert die Kosten- und Leistungsrechnung eingesetzt wird, muss unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse festgelegt werden. Die Vergleichbarkeit der Kennzahlen kann durch Vergleichswerte z. B. in Vergleichsringen genutzt werden.“ (Hau-schild 2005: 14).

5.5. *Konsolidierter Abschluss im NKR*

Letzter Baustein des NKR ist die Erstellung einer konsolidierten Bilanz für den „Konzern Kommune“. Wie oben beschrieben, soll damit ein Gesamtbild über das Vermögen einer Gebietskörperschaft vermittelt werden. Damit soll die bisherige Spaltung zwischen dem kameralistischen Kernhaushalt und den ausgegliederten Einheiten aufgehoben werden. Um dieses Ziel zu erreichen ist es notwendig, sämtliche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aller zu konsolidierenden Einheiten in einer Gesamtvermögensrechnung (Gesamtbilanz) zusammenzufassen.

Die Rechnungslegung erstreckt sich dabei auf alle Aktivitäten einer Kommune – unabhängig davon, in welcher Rechts- und Organisationsform sie durchgeführt werden. Ihren Kernbestandteil bilden die drei Hauptrechnungen für die Kernverwaltung (Einzelabschluss) und für die Gesamtheit der der Kommune zuzurechnenden, selbstständig rechnungslegenden Einheiten. Das sind die Kernverwaltung und die verselbstständigten Organisationen und

Vermögensmassen. Sie bilden den so genannten Konsolidierungskreis (Lüder 1999: 66).

Die Zugehörigkeit zum Konsolidierungskreis wird angenommen, wenn das Muttergemeinwesen die Verfügungsgewalt über die verselbständigte Einheit besitzen, entweder

- auf Grund von Eigentumsrechten oder
- auf Grund rechtlich gesicherter Einflussnahme auf Geschäfts- und Personalpolitik (Lüder 1999: 67).

Zum Konsolidierungskreis gehören demnach neben der Kernverwaltung:

- Alle verselbständigten Organisationseinheiten und Vermögensmassen, die mit der Kernverwaltung eine Rechtseinheit bilden (z. B. Eigenbetriebe, nicht-rechtsfähige Stiftungen, Gebührenhaushalte und Betriebe gewerblicher Art);
- alle rechtlich verselbständigten Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde Mehrheitsbeteiligung hat (z. B. Kapitalgesellschaften, Zweckverbände);
- alle sonstigen rechtlich verselbständigten Organisationseinheiten deren finanzielles Überleben wesentlich durch die Kommune gesichert wird. (z. B. eingetragene Vereine wie Volkshochschulen) (Lüder 1999: 67).

Bisher sind die Rechnungssysteme der Kommune und ihrer ausgegliederten Organisationseinheiten allerdings uneinheitlich. Sie umfassen ein ganzes Spektrum von Varianten, an dessen einem Ende die kameralistische Rechnung und an dessen anderen Ende das handelsrechtliche Rechnungswesen steht. Auch bei ausgegliederten Organisationsformen, die das kaufmännische Rechnungswesen benutzen, aber nicht kraft Rechtsform an die handelsrechtlichen Vorschriften gebunden sind, weicht ihr Rechnungswesen oftmals vom handelsrechtlichen Rechnungswesen ab (z. B. bei Eigenbetrieben).

Im Hinblick auf die Konsolidierung des Konzernhaushaltes einer Kommune soll im NKR die Zahl kommunaler Rechnungssysteme bereinigt und auf zwei Typen reduziert werden: Das Neue Kommunale Rechnungssystem und das handelsrechtliche Rechnungssystem. Während die Kernverwaltung, das Neue kommunale Rechnungssystem praktizieren soll, sollte bei Kapitalgesellschaften und Unternehmen in einer Rechtsform des öffentlichen Rechtes das handelsrechtliche Rechnungssystem praktiziert werden (Lüder 1999: 68).

Auf jeden Fall voll zu konsolidieren sind mit der Jahresrechnung der Kernverwaltung die Jahresrechnungen der zum Konsolidierungskreis gehörenden, verselbständigten Organisationen und Vermögensmassen, sofern sie dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen sind.

Alle übrigen Organisationen und Vermögensmassen können mittels der sogenannten Equity-Methode²⁴ mit dem anteiligen Eigenkapital in den konsoli-

²⁴ Bei der Anwendung der Equity-Bewertung wird in der konsolidierten Bilanz das anteili-

dierten Abschluss einbezogen werden (Lüder 1999: 69).

5.5.1. Konsolidierungsmethoden

Voraussetzung zur Erstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses ist die Erstellung einer Handelsbilanz II (HGB), welches im Neuen Kommunalen Rechnungswesen als Vermögensrechnung II (VR II) nach den Vorgaben des Einzelabschlusses des Muttergemeinwesens für die einzelnen Tochterunternehmen vorzunehmen ist, um eine einheitliche Bilanzierung zu ermöglichen.

Das bedeutet: Für alle in den konsolidierten Abschluss einbezogenen Organisationen und Vermögensmassen gelten die Ansatz- und Bewertungsregeln für den Jahresabschluss der „Konzernmutter“, insbesondere hinsichtlich Ansatz, Bewertung und Stichtag. Falls erforderlich sind Ansatz- und Bewertungsänderungen vorzunehmen. So wäre beispielsweise bei einer Trennung in Verwaltungsmögen und realisierbarem Vermögen in der Kernverwaltung diese Trennung auch in den Tochtergesellschaften vorzunehmen. Eine Umbewertung beim realisierbaren Vermögen würde schon allein deshalb notwendig werden, da die dazu gehörenden Vermögensgegenstände in den Tochtergesellschaften, entsprechend dem HGB, nicht mit den Veräußerungswerten bewertet sind (Lüder 1999: 70).

Solche Umbewertungen größeren Umfangs bei der Erstellung der VR II sind ausgesprochen aufwendig. „Im Extremfall erfordern sie bei den Tochterorganisationen eine zweite Buchführung nach den Rechnungsregeln des Muttergemeinwesens. Deshalb ist der Aufwand für die Umbewertung gegenüber dem damit verbundenen Informationsgewinn abzuwägen.“ (Lüder 1999: 70). Man sollte die Umbewertungen daher auf die Positionen beschränken, bei denen der Informationsgewinn den Aufwand übersteigt, z. B. bei stark abweichenden Nutzungsdauern für Sachanlagen und bei deutlichen Abweichungen zwischen Anschaffungs- und Veräußerungswert (Lüder 1999: 70).

Vor der eigentlichen Konsolidierung sind die Werte der Vermögensrechnung des Muttergemeinwesens mit den entsprechenden Werten der Vermögensrechnung II der Tochterorganisation zur „Summenbilanz“ zu addieren. Die Summenbilanz bildet die Grundlage für die Kapitalkonsolidierung der Vollkonsolidierung (Lüder 1999: 71).

ge Eigenkapital einer Beteiligung angesetzt und fortgeschrieben. Ausgangspunkt ist der zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung im Einzelabschluss des Muttergemeinwesens angesetzte Beteiligungsbuchwert. Vermögensgegenstände und Schulden der Beteiligung werden nicht in die konsolidierte Vermögensrechnung übernommen. Es wird auf eine konzerneinheitliche Bewertung verzichtet, d. h. das anteilige Eigenkapital bestimmt sich nach dem Einzelabschluss der Tochterorganisationen. Vgl. Lüder (1999: 76).

5.5.2. Bestandteile der Vollkonsolidierung

Im Rahmen der Erstkonsolidierung wird der Beteiligungsbuchwert (Wert der Beteiligung im Einzelabschluss des Muttergemeinwesens) mit dem anteiligen Eigenkapital an der Tochterorganisation gemäß der VR II verrechnet. Damit erfolgt die so genannte Kapitalkonsolidierung (Lüder 1999: 72).

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung sind die zwischen den konsolidierten Organisationen bestehenden Kreditbeziehungen zu eliminieren.

Im Rahmen der Ertrags- und Aufwandkonsolidierung wird in Analogie zur Vermögensrechnung II eine Ergebnisrechnung II durchgeführt, in der die Erträge und Aufwendung der einzelnen Konzernbestandteile summiert und danach um die konzerninternen (aus Konzernsicht nicht realisierten) Erträge und Aufwendungen bereinigt werden.

Die Equity-Bewertung im Zusammenhang mit der Konsolidierung wird dann gewählt, wenn der Informationsnutzen der Vollkonsolidierung deutlich hinter dem Konsolidierungsaufwand zurückbleibt. Sie kann auch in der Übergangszeit angewendet werden, weil aus technischen Gründen eine sofortige Vollkonsolidierung nicht möglich scheint (Lüder 1999: 79).

Nach Abschluss dieser Arbeiten erhält man die vollkonsolidierte Konzernbilanz.

In der Praxis gibt es bisher kaum Erfahrungen mit der Vollkonsolidierung. Sie soll in der Regel bei der Einführung des NKR als letzter Schritt vollzogen werden. Aber es sind jetzt schon eine Reihe von Problemen zu verorten. Allein die Angleichung der Bilanzlegung der rechtlich selbstständigen Einheiten an die Bilanzmethodik der Kernverwaltung ist mit einem großen Arbeitsaufwand verbunden. Hinzu kommt, dass solche Einheiten teilweise schon in eigenständigen Konsolidierungskreisen arbeiten. Viele Kommunen haben beispielsweise Stadtwerke und Verkehrsbetriebe in einem Mutterunternehmen, z. B. in Versorgungsunternehmen zusammengefasst. Dabei werden mit dem Ziel der Steuerersparnis die Gewinne der in der Regel profitablen Stadtwerke mit den Verlusten der in der Regel defizitären Verkehrsunternehmen verrechnet. Bei einem konsolidierten Abschluss stellt sich nun die Frage, mit welcher rechtlich selbstständigen Einheit die Konsolidierung erfolgen soll.

Einfacher ist die Konsolidierung sicherlich bei Eigenbetrieben und un-selbstständigen Einheiten wie Regiebetrieben (z. B. Gebäudewirtschaftsbetriebe). Sollte eine Vermögensspaltung praktiziert werden, müsste diese jedoch auch in der Rechnungslegung dieser Einheiten berücksichtigt werden. Da diese Einheiten jedoch unmittelbar mit der Arbeit der Kernverwaltung verbunden sind, macht eine Konsolidierung sicherlich Sinn und steigert den Informationswert über die Vermögenslage der Kommune.

Insgesamt wird die Konsolidierung der Bilanz in großen Kommunen vor allem in den Großstädten eine große Herausforderung für die Akteure bedeuten.

In solchen Kommunen gibt es eine sehr hohe Anzahl von Beteiligungen und ausgegliederten Bereichen. Es wird dort abzuwägen sein, bei welchen dieser Einrichtungen die Konsolidierung der Bilanz wirklich den Informationswert erhöht und somit den hohen Aufwand rechtfertigt.

6. Rechtliche Grundlagen der Einführung und Ländervergleich

Nachdem im Vorherigen die Bestandteile des Neuen Kommunalen Rechnungswesens beschrieben wurden, geht es nun darum darzustellen, in welcher Form dieses Konzept in der Bundesrepublik in die Praxis eingeführt werden soll. Es soll behandelt werden, welches die rechtlichen Grundlagen der Einführung sind und in welchem Zeitraum dies geschehen soll. Allerdings ist es der Gesetzgebung bisher nicht gelungen ein ländereinheitliches Konzept auf den Weg zu bringen. Daher sollen auch die wesentlichen Unterschiede zwischen den voneinander abweichenden Länderkonzepten erläutert werden.

6.1. Rechtliche Grundlagen der Einführung des NKR

Das zur Zeit in den Bundesländern geltende kommunale Haushaltsrecht ist sowohl in den Grundzügen als auch in den meisten Einzelregelungen das Ergebnis der umfassenden Finanz- und Haushaltsreform in der Bundesrepublik Anfang der 70er Jahre des letzten Jahrhunderts. Durch diese Reform wurde dem Bund in Artikel 109, Absatz 3 des GG die Kompetenz eingeräumt, durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, für Bund und Länder gemeinsam geltende Grundsätze für das Haushaltsrecht aufzustellen (Strobl 2005: 15).

Auf der Grundlage des Haushaltsgrundsätzegesetzes vom 19.8.1969 sind in dessen Teil I Vorschriften für die Gesetzgebung des Bundes und der Länder zum Haushalts- und Rechnungswesen erlassen worden, die den Landesgesetzgeber binden.

Die Gesetzgebungskompetenz für das Haushaltsrecht der Kommunen liegt jedoch nach Artikel 70 GG ausschließlich bei den Ländern. Eine Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts in den Ländern kann damit nicht durch bundesrechtliche Rahmenvorschriften vorgeben werden, sondern nur durch freiwillige Kooperation der Länder erreicht werden.

Dies ist bei der Haushaltsreform Anfang der 70er Jahre auch gelungen. Ab dem Haushaltsjahr 1974 wurden die damals entwickelten Bestimmungen in die landesspezifischen Gemeindehaushaltsverordnungen eingeführt. Damals wurde die Einheitlichkeit erreicht.

Auch bei der Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens war man bestrebt, Einheitlichkeit herzustellen. Daher wurde im Jahr 1998 der Unterausschuss zur Reform des Gemeindehaushaltsrechtes (UARG) der Innenministerkonferenz der Länder (IMK) eingesetzt, der die Aufgabe hatte, ein-

heitliche Musterentwürfe für die notwendige Umgestaltung des Gemeindehaushaltsrechtes durch Gesetz, Verordnungen und Richtlinien zu erarbeiten. Dabei wurden die Erfahrungen mit dem Doppik-Modell-Projekt Wiesloch und den Empfehlungen der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt) ausgewertet und „Eckpunkte für die Reform des kameralistischen Haushalts- und Rechnungswesens der Kommunen“ im November 2000 entwickelt und von der IMK gebilligt (Strobl 2005: 15).

Darauf aufbauend entwickelte die UARG in einem vierjährigen Prozess Musterentwürfe und Texte für die Reform des Haushaltsrechts, die am 21.11.2003 von der IMK verabschiedet wurden:

- Ein Beschlussvorschlag „Reform des Gemeindehaushaltsrechts: Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen“,
- ein Leittext „Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen“, mit einer Synopse der unterschiedlichen Ansätze der Gemeindehaushaltsverordnungen BW, Hessen und NRW,
- ein Leittext „Gemeindehaushaltsverordnung für die erweiterte kameralistische Buchführung“,
- eine Empfehlung für einen gemeinsamen Produktrahmen, der vom Rechnungsstil unabhängig ist,
- eine Empfehlung für den Kontenrahmen für das doppische Rechnungswesen.²⁵

Kernforderung der IMK-Beschlüsse ist der Übergang von dem bisher zahlungsorientierten Rechnungswesen auf ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen als Grundlage für eine ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft (Strobl 2005: 16).

Zweiter Kernpunkt des Rechnungskonzeptes ist das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit, wonach jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen mittels Entgelten und Abgaben wieder ersetzen soll.

Allerdings wird das neue Rechnungskonzept des künftigen Gemeindehaushaltsrechtes, sofern sich Länder nicht nur auf ein System festlegen, nach Wahl der Kommunen entweder mit der doppelten Buchführung oder mit der erweiterten kameralistischen Buchführung verwirklicht werden können. „Das mit diesem Optionsmodell eingeräumte Wahlrecht ist ein Kompromiss, der einen erhöhten Aufwand zur Folge hat.“ (Strobl 2005: 16). Während in NRW, Niedersachsen und Rheinland-Pfalz die Doppik einziges Rechnungssystem werden soll, haben sich Hessen, Baden-Württemberg und Bayern für das Optionsmodell entschieden. In den anderen Ländern ist die Diskussion noch nicht abgeschlossen. Aber auch Kommunen, die in Zukunft weiterhin kameralistisch bu-

²⁵ Alle Beschlüsse der IMK vom November 2003 sind unter http://www.doppik-hessen.de/template.php?id_nav=140 als PDF-Dateien abrufbar.

chen möchten, sind aufgefordert, nunmehr wie im Doppik-System das Sachanlagevermögen in die Vermögensrechnung einzubeziehen. Auch im kameralistischen Rechnungssystem soll die Vermögensrechnung zukünftig in Bilanzform dargestellt werden. Festzuhalten bleibt aber schon an diesem Punkt: Die Einheitlichkeit des Rechnungswesens wird in Zukunft durch das Wahlrecht in einigen Bundesländern nicht mehr gegeben sein.

Durch die Einbeziehung der Vermögensrechnung in das Rechnungswesen soll die Aussagekraft der Jahresabschlüsse eine wesentliche Verbesserung erfahren. Wie im doppischen Rechnungssystem entsprechen die Abschlüsse der Teilrechnungen der Form der kaufmännischen Jahresabschlüsse und sollen dadurch transparenter werden. Sie sollen in Zukunft, wie die Abschlüsse von Kapitalgesellschaften ein vollständiges Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen geben. Auch bei der erweiterten Kameralistik soll durch Einführung der Bilanzform für den Rechnungsabschluss der kameralistischen Vermögensrechnung mehr Transparenz hergestellt werden (Strobl 2005: 16).

Einigkeit bestand darüber, dass durch eine Zusammenfassung des kommunalen doppischen Jahresabschlusses mit den Abschlüssen der kommunalen Unternehmen zum konsolidierten Gesamtabschluss die Zersplitterung der kommunalen Rechnungslegung überwunden werden soll. Allerdings werden Kommunen, die auch zukünftig mit kameraler Buchführung arbeiten von dieser Pflicht entbunden werden, da „wegen der gravierenden Unterschiede [...] keine Konsolidierung der Ergebnisrechnung in Betracht“ kommt (Strobl 2005: 16).

6.2. *Länderspezifische Reformansätze*

Das Ziel einer einheitlichen Gesetzgebung konnte nicht erreicht werden, da „die Diskrepanz in den länderspezifischen Lösungsansätzen [...] bereits derart fortgeschritten [war], dass der Unterausschuss der IMK nicht mehr in Lage war“, diese Ausprägungen zu einem einheitlichen verbindlichen Reformtext zusammenzufassen (Hauschild 2005: 12).

Wie oben bereits dargestellt, orientierte sich Baden-Württemberg mit dem „Neuen Kommunalen Rechnungswesen (NKR)“ an dem Speyerer Verfahren nach Prof. Dr. Lüder. Auch Niedersachsen hat eine eigene „NKR-Niedersachsen“ entwickelt, welches wiederum mit Beteiligung von Lüder realisiert wurde (Hauschild 2005: 12).

In Nordrhein-Westfalen wurde wie oben erwähnt das „NKF- Neues Kommunales Finanzmanagement“ entwickelt. In Hessen hat sich unter Beteiligung der Pilotprojekte des Landkreises Darmstadt und des Lahn-Dill-Kreises das „NKRS – Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem“ etabliert.

Dabei kamen unterschiedliche Ansätze in wesentlichen Fragen, wie Wahlrecht zwischen Doppik und Erweiterter Kameralistik, Vermögensbewertung,

Haushaltsausgleich zum Tragen. Hinzu kommt die Tatsache, dass die Umsetzungszeiträume erheblich von einander abweichen (siehe Abb. 18).

Abbildung 18: Länderspezifische Lösungsansätze bei der Reform des Haushaltsrechts

Land	Inkrafttreten	Optionsmodell	Optionale Vermögensspaltung	Wahlrecht/Übergang	Dauerbetrieb	
					Erweitert-kameral	Doppisch
Baden-Württemberg	2006	X	X	2010	X	X
Bayern	2006	X		2010	X	X
Brandenburg	2007			2008		X
Bremen	2008			2008		X
Hamburg	2006			2006		X
Hessen	2005	X		2007		
Mecklenburg-Vorpommern	2007/2008			2008		
Niedersachsen	2005		X	2012		X
Nordrhein-Westfalen	2005		Nein	2008		X
Rheinland-Pfalz	2006/2007			2010		X
Saarland	2007					
Sachsen	2007			2010		X
Sachsen-Anhalt	2006			2010		X
Schleswig-Holstein	2007	X				
Thüringen	2007			2010		X

Quelle: Hauschild (2005: 12) ergänzt um eigene Recherchen. Wo keine Eintragungen erfolgt sind, waren die Beratungen noch nicht endgültig abgeschlossen.

Die Beschlussfassung der Innenministerkonferenz im November 2003 implementierte die Ablösung der Kameralistik bisheriger Ausprägung, das heißt es wird künftig ein öffentliches kaufmännisches Haushalts- und Rechnungswesen (Doppik) oder – im Falle der Option – der Übergang zu einer Erweiterten kameralen Buchführung (eingeschränktes Ressourcenverbrauchskonzept) in den Kommunen möglich sein (Hauschild 2005: 12).

Grundlage der Beschlüsse waren zu diesem Zeitpunkt (2003) die Entwürfe für Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder Baden-Württemberg, Hessen

und Nordrhein-Westfalen sowie die Fachdiskussion in den anderen Ländern. Mittlerweile hat auch Niedersachsen einen Entwurf für eine Gemeindehaushaltsverordnung vorgelegt, der im Oktober 2005 verabschiedet werden und rückwirkend zum 1.7.2005 in Kraft treten soll.

Sieht man von der Uneinheitlichkeit, die das Wahlrecht bewirken wird, und den unterschiedlichen Umsetzungszeiträumen ab, ist es der IMK in ihrem Leittext zur Doppik-GemHVO – immerhin – gelungen über 90 % Prozent gemeinsame Regelungsvorschriften für die Einführung der Doppik zu vereinbaren (Hauschild 2005: 12):

- Die vollständige Darstellung von Ressourcenverbrauch und Ressourcenaufkommen durch Erfassung von Aufwendungen und Erträgen als zentralen Rechnungstoff statt Ausgaben und Einnahmen;
- ein doppischer Haushaltsplan mit Budgetstruktur und Produktorientierung;
- die Implementierung von Informationen über Produkte und Verwaltungsleistungen im Haushaltsplan mit der Möglichkeit, diese zur Grundlage von Zielvereinbarungen oder Vorgaben zu machen;
- ein Drei-Komponenten-Rechnungssystem aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Vermögensrechnung (Bilanz) mit dem das kaufmännische Rechnungssystem an die Erfordernisse der Kommunen angepasst wird;
- Konsolidierung der Jahresabschlüsse für den Kernhaushalt der Kommunen und der Abschlüsse der ausgegliederten kommunalen Eigenbetriebe, Unternehmen im Gesellschaftsformen und sonstiger von der Kommune beherrschter Einrichtungen zu einem Gesamtabschluss (Konzernabschluss);
- Die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung, über deren Gestaltung die Kommunen entscheiden sollen.²⁶

Vergleicht man diese Beschlüsse mit den in den vorherigen Kapiteln beschriebenen konzeptionellen Grundzügen des NKR, kommt man zu der Bewertung, dass das Konzept insgesamt umgesetzt werden wird. Allerdings sind die Formulierungen zur Definition von Zielvorgaben und zur Kosten- und Leistungsrechnung sehr weich formuliert.

Hinzu kommt, dass es nicht gelungen ist, eine hundertprozentige Übereinstimmung zwischen den verschiedenen Länderentwürfen bei den Punkten Begriffsdefinitionen, Spaltung des Ergebnishaushaltes in ordentliches und außerordentliches Ergebnis, Vermögensspaltung, Haushaltsausgleich und Bewertungsverfahren bei der Eröffnungsbilanz zu erreichen.²⁷

²⁶ Hauschild (2005: 12) und Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003a: 8-38).

²⁷ Auch in der Frage welche Rückstellungen gebildet werden müssen, gibt es Abweichungen, während hier Baden-Württemberg und Hessen sehr genaue Vorschriften entwickelt haben und z. B. auch eine Rückstellung für mehrjährige Verpflichtungen für Umlagen im Rahmen des Finanzausgleiches fordern, ist dies so konkret in NRW und Niedersachsen nicht vorgesehen. Welche Rückstellungen in Zukunft gebildet werden muss, soll den

6.3. *Unterschiedliche Länderregelungen zu einzelnen Aspekten der Doppik-Einführung*²⁸

6.3.1. Begriffe

Im Unterschied zu Lüders Konzeption wird in NRW der Begriff „Eigenkapital“ in Anlehnung an das HGB statt Nettoposition benutzt. Im IMK-Beschluss wurde daher der kombinierte Begriff „Nettoposition/Eigenkapital“ gewählt.²⁹

6.3.2. Spaltung des Ergebnishaushaltes in ordentliches und außerordentliches Ergebnis

Diese im Konzept von Lüder vorgenommene Spaltung wurde in NRW nur modifiziert übernommen. NRW geht von der Definition des außerordentlichen Ergebnisses entsprechen dem HGB (§ 277 Abs. 4) aus, welches festlegt, dass das außerordentliche Ergebnis auf Ausnahmetatbestände „außerhalb der gewöhnlichen“ Geschäftstätigkeit, z. B. Aufwendung und Erträge durch Unwetter, Brand oder Schuldnachlässen beschränkt wird. Insbesondere der Erlös aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen gehört demnach zu den ordentlichen Erträgen und kann daher auch für den Haushaltsausgleich eingesetzt werden.³⁰

6.3.3. Haushaltsausgleich

Die Länder Baden-Württemberg, Hessen wie auch der Beschluss der IMK folgen hier dem von Lüder vorgeschlagene Verfahren: Wenn die Deckung des Fehlbedarfs des Ergebnishaushaltes aus der Rücklage des ordentlichen und des außerordentlichen Ergebnis nicht möglich und auch im dritten darauffolgenden Rechnungsjahr nicht ausgeglichen werden kann, ist eine Verrechnung mit der Nettoposition/Eigenkapital möglich. In diesem Fall bedarf es dann allerdings der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.³¹

Ländern überlassen werden. Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003a: 24).

²⁸ Bei der Darstellung wurde sich auf die wesentlichen Unterschiede in den Länderentwürfen beschränkt. Es bestehen noch eine Reihe kleinerer Abweichungen, z. B. bei Abschreibungszeiten, Haushaltsgliederung und Buchungsregeln. Ein ausführlicher Beitrag von Berit Adam (2005: 150-157) ist dazu in der Ausgabe Juli 2005 der Zeitschrift „der gemeindehaushalt“ zu finden.

²⁹ Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003b: 109).

³⁰ Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003b: 9).

³¹ Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003b: 19).

In Niedersachsen wiederum wird in Abweichung davon im Entwurf der GemHvo die Verrechnung mit dem Basisreinvermögen der Nettoposition kategorisch ausgeschlossen: „Eine Verrechnung von Fehlbeträgen des ordentlichen und außerordentlichen Ergebnisses mit der Bewertungsrücklage (§ 95) und der um Rücklagen und Ergebnisvorträge bereinigten Nettoposition nach Absatz 7 Satz 1 (Basisreinvermögen) ist unzulässig.“³²

Entgegengesetzt dazu sieht NRW auch den sofortigen Haushaltsausgleich aus Verkäufen von Vermögen vor (siehe Punkt 5.3.2). Zusätzlich wird in NRW das Instrument der Ausgleichsrücklage als Teil des Eigenkapitals geschaffen, aus welcher der Haushaltsausgleich möglich ist.

Die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich gilt in NRW dann als erfüllt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt wird. Die Ausgleichsrücklage ist Teil des Eigenkapitals und kann im Rahmen der Eröffnungsbilanz erstmals gebildet werden. Sie ist jedoch auf einen Höchstbetrag begrenzt, der sich aus dem Umfang des zu bilanzierenden Eigenkapitals und der Ertragskraft aus Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen errechnet (Jahnke 2003b: 186).

Im Rahmen der vorgesehenen Höchstbetragsbegrenzung darf die Ausgleichsrücklage maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten Eigenkapitals, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels des Durchschnitts der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen der drei dem Eröffnungsbilanzstichtag vorausgegangenen Jahresrechnungen betragen. Damit ist in NRW ein begrenzter Eigenkapitalverzehr zum Haushaltsausgleich möglich (Jahnke 2003b: 186).

Begründet wird dies damit, dass, bevor dem Bürger zusätzliche Abgaben oder Leistungseinschränkungen auferlegt werden müssen, es auch möglich sein muss, defizitäre Haushalte durch die Inanspruchnahme des Eigenkapitals auszugleichen, da sich dieses auch aus Abgaben gebildet hat (Jahnke 2003b: 186).

Auch vor dem Hintergrund, dass die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft hat, da systembedingt ein Teil der Aufwendungen durch die Darstellung des Werteverzehrs in der Umstellungsphase erstmalig ausgewiesen werden, ist die Schaffung der Ausgleichsrücklage nach Meinung der Verantwortlichen in NRW als Überbrückungsmaßnahme sinnvoll. Die Einführung des NKF „erfordert einen erweiterten Spielraum der Gemeinden, der es ihnen ermöglicht, eigenverantwortlich eine haushaltswirtschaftlich verträgliche Anpassung ihres Haushaltes an die Ausgleichsregel des Ressourcenverbrauchskonzeptes vornehmen zu lassen.“ (Biskoping-Kriening 2005: 30).

Diese Regelung soll gewährleisten, dass einerseits die Ausgleichsregel gel-

³² § 82, Abs. 5, Entwurf: Gesetz zur Neuordnung des Gemeindehaushaltsrechts und zur Änderung gemeindefinanzrechtlicher Vorschriften, Hannover, 2005.

ten soll, andererseits die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage noch nicht zu einer Beteiligung der Aufsichtsbehörde führen muss. „Nicht aus jeder Verringerung des Eigenkapitals kann nämlich gefolgert werden, dass die Haushaltswirtschaft dadurch gefährdet sei.“ (Biskoping-Kriening 2005: 30).

Es ist vorgesehen die Festlegung der Höhe der Ausgleichsrücklage nur einmal, zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorzunehmen. Diese Regelung soll aber nach der endgültigen Einführung in NRW überprüft werden (Biskoping-Kriening 2005: 31).

6.3.4. Vermögensspaltung

Während Baden-Württemberg und Niedersachsen gemäß dem „Speyerer Verfahren“ eine Vermögensspaltung in realisierbares Vermögen und Verwaltungsvermögen zulassen, sind diese Regelungen in NRW und Hessen nicht zugelassen. Die kontroversen Positionen zu diesem Punkt sollen im nächsten Kapitel diskutiert werden.

6.3.5. Bewertungsvorschriften im Rahmen der Eröffnungsbilanz

Einig ist man sich auf Länderebene, dass für neue hinzugehende Vermögensgegenstände die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde gelegt werden, auf deren Grundlage sich bei Bedarf entsprechend ihren von den Ländern verbindlich festgelegten Abschreibungszeiträumen die folgenden jährlichen Abschreibungskosten errechnen lassen. Dies entspricht dem Nominalwertprinzip analog dem HGB.³³

Allerdings sind die Regelungen in Baden-Württemberg und Niedersachsen für abnutzbare Gegenstände des realisierbaren Vermögens davon abweichend. Sie sehen für diese keine Abschreibung vor, sondern eine im mehrjährigen Abstand zu erfolgende Neubewertung. Die dann anfallende Bewertungsdifferenz soll bei Abweichungen als außerordentlicher Aufwand oder Ertrag in den Ergebnishaushalt fließen. Begründet wird dies mit der Annahme, dass diese Gegenstände jederzeit veräußerbar seien und daher eine laufende Bewertung zu Verkehrswerten gerechtfertigt sei.

Noch unterschiedlicher sind die Bewertungsverfahren im Rahmen der Eröffnungsbilanz. Hier sehen wiederum Hessen, Baden-Württemberg und Niedersachsen in Analogie zu Lüder eine Bewertung der Gegenstände des Verwaltungsvermögens entsprechend ihrer Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um die ermittelten Abschreibungskosten, vor. Hier orientiert

³³ Ein Wertansatz gemäß höherer Wiederbeschaffungszeitwerte zum Ausgleich von inflationären Effekten und technischem Fortschritt wurde hier nicht zu Grunde gelegt – in Abweichung zu den Empfehlungen des KGSt die eine Bewertung auch für neue Gegenstände nach dem Wiederbeschaffungszeitwert vorsehen (Vgl. KGSt 1997: 25).

man sich an den Vorgaben des HGB bei der Aufstellung von Eröffnungsbilanzen. Die oben genannten Länder gehen auch davon aus, dass der damit verbundene Verwaltungsaufwand nicht sehr hoch sein wird.³⁴

Die Gegenstände des realisierbaren Vermögens sollen allerdings mit den zu ermittelnden Verkehrswerten (Zeitwerten) bewertet werden.

Dem entgegengesetzt hat sich NRW – diesmal in Abweichung zum HGB – für eine Bewertung aller Vermögensgegenstände nach „vorsichtig geschätzten Zeitwerten“ entschieden. Die ermittelten Zeitwerte wären in diesem Fall fiktive Anschaffungs- und Herstellungskosten auf deren Grundlage auch die folgenden Abschreibungskosten ermittelt werden sollen. Eine Vermögensspaltung ist wie oben schon dargestellt in NRW nicht vorgesehen.³⁵

Auch diese Problematik soll im nächsten Kapitel diskutiert werden.

Fazit:

Die Grundlagen für die Reform des Haushaltsrechtes sind mittlerweile durch die Beschlüsse der IMK vorhanden. Umso erstaunlicher ist es, dass es in einem jahrelangen Prozess nicht gelungen ist, eine einheitliche Grundlage für alle Länder zu entwickeln. Ein Ziel des NKR ist die Herstellung von Transparenz der finanziellen Leistungsfähigkeit und Leistungsvergleiche. Dies ist zwischen den Kommunen verschiedener Bundesländer auf Grundlage der Beschlüsse der IMK nur noch schwer möglich, da deutliche Abweichungen bestehen. Hinzu kommt, dass auch innerhalb der Länder Vergleiche durch die Möglichkeit des Wahlrechts zwischen Doppik und Erweiterter Kameralistik und der Option der Vermögensspaltung deutlich erschwert oder sogar unmöglich werden. Damit verbunden sind unter Umständen Unstimmigkeiten bei der Ermittlung der Finanzausgleichsmittel. Wenn viele unterschiedliche Systeme mit unterschiedlichen Ergebnissen zum Tragen kommen, ist die Berechnung des Finanzausgleiches ungleich schwerer als bisher.

7. Diskussion einzelner Probleme

7.1. Vermögensspaltung

Eine der deutlichsten Abweichungen des NKR vom kaufmännischen Rechnungswesen ist das Konzept der Vermögensspaltung und die damit verbundenen unterschiedlichen Bewertungsverfahren. Wie oben beschrieben sieht das NKR für Bewertungszwecke in der Bilanz eine Spaltung des Vermögens vor. Für den Bereich des realisierbaren Vermögens wird eine Zeitwertermittlung

³⁴ Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003a: 34).

³⁵ Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003a: 34).

zugelassen. Dem realisierbaren Vermögen sind solche Gegenstände des Sach- und Finanzvermögens zuzuordnen, die finanzielle Ressourcen darstellen oder in solche konvertierbar sind, ohne dass die öffentlichen Aufgaben beeinträchtigt werden. Die Zeitwertermittlung wird damit begründet, dass dem realisierbaren Vermögen eine Marktfähigkeit zugestanden wird (Rahe 2003: 130).

Nach dem NKR-Konzept ist das realisierbare Vermögen das Schuldenabdeckungspotenzial einer Kommune. Von den Schulden der Kommune wird allein das realisierbare Vermögen in Abzug gebracht.

Das übrige Sachvermögen, die übrigen Finanzanlagen und das immaterielle Vermögen ist dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen. Das Sachvermögen gliedert sich in das gewöhnliche Sachanlagevermögen, das Gegenstände umfasst (Grundstücke und Gebäude), die von der Verwaltung zur Erstellung ihrer Leistungen selbst genutzt werden und das Sachanlagevermögen im Gemeingebrauch. Hier werden Sachanlagen ausgewiesen, die von der Stadt gehalten, aber von den Bürgern genutzt werden, wie z. B. Infrastrukturvermögen (Straßen, Brücken, Kanalisation) und Kultur- und Naturgüter (Denkmäler, Kunstsammlungen, Naturparks). Zum Verwaltungsvermögen gehören auch Beteiligungen an solchen Organisationsformen, die Pflichtaufgaben der Gemeinde wahrnehmen (z. B. Wasserversorgung). Da den Vermögensgegenständen des Verwaltungsvermögens keine Marktfähigkeit zugestanden wird, erfolgt eine Bewertung zu fortgeführten historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten (AK/HK) minus erfolgter Abschreibungen (Rahe 2003: 120).

Das NKR-Konzept wurde z. B. in Niedersachsen erstmals in der Stadt Uelzen (ca. 35.000 Einwohner) eingeführt. Dabei wurden zunächst wesentliche Teile des immobilien, abnutzbaren Sachanlagevermögens mit den dazugehörigen Grundstücken auf einen optimierten Regiebetrieb „Gebäudewirtschaft“ übertragen, der zum 1.1.1999 eine Eröffnungsbilanz nach NKR aufgestellt hat. Zum 1.1.2001 folgte dann eine NKR-Eröffnungsbilanz für die Kernverwaltung (Rahe 2003: 123).

Dabei verfügte die Stadt Uelzen über eine vollständige Auflistung des Bestandes an Sachanlagen mit den dazugehörigen Werten, das so genannte „Vermögenssachbuch“. Das Vermögenssachbuch berücksichtigte fortlaufend die über den Vermögenshaushalt getätigten Investitionen. So konnte auf eine Inventur des Anlagevermögens verzichtet werden. Waren keine Informationen über AK/HK mehr verfügbar, wurden bei Grundstücken Festwerte bzw. Erinnerungswerte angesetzt. Hinzu kam das Problem, dass Aufwendungen, die in der Vergangenheit für Um-, An- und Ausbauten anfielen, oftmals nicht in Gebäudeunterhaltungs- und Investitionskosten differenziert werden konnten. Nur im Investitionsfall wurde bilanziell ein Vermögenszuwachs berücksichtigt. Gelöst wurde das Problem dadurch, dass objektbezogene Wertgrenzen für die Unterhaltung festgelegt wurden, bei deren Überschreitung eine Investition angenommen wurde (Rahe 2003: 123).

Die Hauptkritik gegen dieses Vorgehen richtet sich zum Einen gegen die Spaltung des Vermögens in realisierbares Vermögen und Verwaltungsvermögen, zum Anderen gegen die Bewertung der Gegenstände des Vermögens zu AK/HK (Rahe 2003: 126).

Grundlage für die Vermögenserfassung und -bewertung ist das Vermögenssachbuch, das eine Inventur weitgehend überflüssig machte. Ein derart geführtes Vermögenssachbuch liegt allerdings in vielen Kommunen nicht vor. Anlagennachweise sind im Sinne der Gemeindehaushaltsverordnung nicht zwingend zu führen. Meistens bestehen sie nur für kostenrechnende Einrichtungen. Darüber hinaus existieren zahlreiche Bestandverzeichnisse ohne Wertnachweise. Die Vollständigkeit ist nicht gewährleistet, so dass in vielen Kommunen eine Inventur der Vermögensgegenstände notwendig wäre. Eine solche Inventur wäre ausgesprochen aufwendig (Rahe 2003: 126).

Hinzu kommt, dass es Vermögen gibt, welches schon sehr lange im Besitz der Kommune ist. Vor allem Grundstücke und ältere Gebäude würden nach dem NKR-Konzept, sobald sie sich im Verwaltungsvermögen befinden, in der Regel nur zu einem Erinnerungswert von 1 € in der Bilanz wiederfinden, obwohl der Zeitwert (Verkehrswert) deutlich darüber liegt.³⁶

Problematisch wird auch die Verknüpfung des Bewertungsmaßstabes mit der Aufgabenerfüllung bzw. der Möglichkeit der Veräußerbarkeit gesehen.

Während nach NKR-Konzept Vermögensgegenstände z. B. von Stadtwerken, bei denen keine Verkaufsabsicht vorliegt, zum AK/HK bewertet werden, könnten bei Stadtwerken, bei denen der Verkauf optional geprüft wird, Zeitwerte zu Grunde gelegt werden, deren Werte deutlich über den AK/HK liegen dürften. Ob überhaupt und wann verkauft wird, ist nicht zwingend nachzuweisen (Rahe 2003: 126).

Auch in dem Moment, wo die Kommune beabsichtigt, bestimmte Aufgabenerfüllung durch Private möglich zu machen sind Manipulationen möglich. Sobald eine Zusammenarbeit mit der privaten Hand, z. B. durch Betreibermodelle, Sale and Lease Back-Verfahren oder eine Finanzierung von Infrastrukturmaßnahmen über Objektgesellschaften geplant würde, könnten Vermögensgegenstände, die bisher als nicht veräußerbar galten (Bäder, Museen, Kindergärten) zum Zeitwert bewertet werden (Rahe 2003: 127).

Hinzu kommt die Problematik, dass es gerade in Großstädten mit ihren umfangreichen Immobilienbeständen, auch nach der Eröffnungsbilanz, laufend zu Transfers zwischen dem realisierbaren Vermögen und dem Verwaltungsver-

³⁶ Die Problematik soll hier am Beispiel der Erstellung der Eröffnungsbilanz in der Stadt Salzgitter verdeutlicht werden: Dort würde ein derzeit genutztes Wohn- und Dorfgemeinschaftshaus, über dessen Anschaffungswert im Jahre 1872 keine Aufzeichnungen mehr bestehen, nach NKR-Modell zu einem Erinnerungswert von 1 Euro in die Bilanz einfließen. Tatsächlich wurde aber ein Zeitwert nach dem Sachwertverfahren von 210.000 € ermittelt. Vgl. Rahe (2003: 126).

mögen kommen wird, die eine permanente Um- bzw. Neubewertung erforderlich machen würde. „Dieser Arbeitsaufwand könnte vermieden werden, wenn das Vermögen im Zeitpunkt seiner erstmaligen Bilanzierung mit seinem tatsächlichen Wert Eingang in die Bilanz finden würde; in den Folgebewertungen ist auf AK/HK abzustellen.“ (Rahe 2003: 132).

Die Spaltung des Vermögens würde auch bei der angestrebten Konsolidierung der Konzernbilanz der Kommune zu Problemen führen. Eigengesellschaften in der Rechtsform einer GmbH oder AG sind zur Rechnungslegung nach HGB verpflichtet. Bei einer Vermögensspaltung für die konsolidierte Bilanz wäre zu befürchten, dass die kommunalen Unternehmen mehrere Abschlüsse nach unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften aufstellen müssten, da in den Beteiligungen bisher keine Trennung zwischen realisierbarem und Verwaltungsvermögen existiert (Rahe 2003: 132).

Umstritten ist auch die Definition des Schuldendeckungspotenzials: Wenn eine Kommune beispielsweise 50 Mio. Euro am Kapitalmarkt aufnimmt, um den Bau eines Schulzentrums zu finanzieren, steigen ihre Nettogesamtschulden um 50 Mio. Euro, da die zum Verwaltungsvermögen gehörende Schule nicht als Schuldendeckungsmasse betrachtet wird. Würde die Kommune aber für die gleichen kreditfinanzierten 50 Mio. Euro ein Fußballstadion bauen, könnte dieses als realisierbares Vermögen angerechnet werden. Die Nettogesamtschulden würden nicht steigen. „Warum aber das Stadion – anders als die Schule – auf die Schulden als Deckungsmasse angerechnet werden darf, ist kaum nachvollziehbar. [...] Tatsache ist, dass in beiden [Fällen] ein Kapitalstock von 50 Mio. Euro aufgebaut wurde.“ (Rahe 2003: 130).

Mit dem Konzept der Vermögensspaltung wird zudem das Ziel, qualifizierte Vergleiche zwischen den Kommunen zu ermöglichen, durch die beträchtlichen bilanzpolitischen Spielräume beeinträchtigt. „Das NKR-Konzept erscheint insoweit problematisch.“ (Ulrich 2005: 43).

7.2. Eröffnungsbilanz – Vermögensbewertung

Das Konzept der Vermögensspaltung ist nicht allein aus den oben genannten Gründen umstritten; hinzu kommt die Problematik, dass, wenn sich eine Kommune gegen die Vermögensspaltung entscheidet, sie ihre gesamten Vermögensgegenstände zum AK/HK bewerten müsste. Die Kritiker fordern in diesem Zusammenhang nicht nur den Verzicht auf die Vermögensspaltung, sondern auch die Bewertung aller Vermögensgegenstände zum Zeitwert.

Für die Bewertung des Vermögens in der Eröffnungsbilanz zum Zeitwert spricht ihrer Meinung nach, dass damit stille Reserven offen gelegt werden. Stille Reserven entstehen u. a., wenn Vermögensgegenstände nicht mit ihren tatsächlichen, sondern mit niedrigen Werten angesetzt werden. Das Handelsgesetzbuch (HGB) nimmt die Bildung von stillen Reserven in Kauf, da zum Zwecke des Gläubigerschutzes Vorsicht bei der Bewertung des Vermögens

angezeigt ist. Ein Vermögensgegenstand ist dort stets mit seinem niedrigsten Werte anzusetzen. Im Rahmen der kommunalen Vermögensbewertung tritt die Begründung für das HGB-Modell allerdings in den Hintergrund: Der Schutz der Anteilseigner ist im öffentlichen Sektor nur von nachrangiger Bedeutung. Deshalb sollte eine wirtschaftlich realistische Darstellung gewählt werden, die die Offenlegung von stillen Reserven ermöglicht. „Im öffentlichen Rechnungswesen steht nicht der Gläubigerschutz, sondern der Informationsbedarf der Entscheidungsträger im Vordergrund. Es ist daher nicht einsehbar, warum das NKR-Konzept stille Reserven nur für das realisierbare Vermögen, nicht aber für das Verwaltungsvermögen offen legen will. [...] Warum sollen Zeitwerte nur für Ratskeller, öffentliche Tiefgaragen und Mietshäuser, nicht aber für Feuerwehrgerätehäuser, Bildungseinrichtungen, Kindertagesstätten oder Einrichtungen des Gesundheitsdienstes gelten? [...] Dabei gibt es in der heutigen Zeit ebenso öffentliche wie private Feuerwehrgerätehäuser, Bildungsanstalten, Kindertagesstätten oder Einrichtungen des Gesundheitsdienstes.“ (Rahe 2003: 128).

Auch in der Frage der Grundstücksbewertung ist das NKR-Konzept strittig. Dort geht man davon aus, dass Grundstücke des Verwaltungsvermögens weder einem Werteverzehr unterliegen, noch einen Ertrag abwerfen. Für eine Bewertung sollte nach Meinung der Kritiker aber nicht maßgebend sein, ob mit einem Vermögensgegenstand Erträge erwirtschaftet werden können, sondern ob überhaupt eine Nutzenstiftung möglich ist. So sind beispielsweise in Salzgitter, als einer der flächenmäßig größten Städte der Bundesrepublik, ausgedehnte Acker-, Wald-, Wasser-, Grün- und Erholungsflächen im Besitz der Kommune. Solche Vermögensgegenstände würden nach dem NKR-Konzept nur zu Erinnerungswerten bewertet werden. Dagegen könnten leer stehenden Gewerbe- und Industrieflächen zum Zeitwert (Verkehrswert) in Ballungsräumen im realisierbaren Vermögen bewertet werden. Eine ländlich strukturierte Stadt mit viel Wald-, Wasser-, Grün- und Erholungsflächen wäre in der Konsequenz weniger wert als eine Kommune mit viel Gewerbe- und Industrieflächen (Rahe 2003: 129).

Weiter kommt das Problem hinzu, dass das Neue Kommunale Rechnungswesen das Ziel hat, Daten für die Kostenrechnung bereitzustellen. Um wichtige Steuerungsinformationen über Ressourcenverbrauch und -aufkommen zu erhalten, wird in der Kostenrechnung überwiegend mit Wiederbeschaffungszeitwerten gerechnet. Der Ansatz von AK/HK in der Vermögensrechnung würde dazu führen, dass mit zwei unterschiedlichen Rechenkreisen gearbeitet werden muss. „Dieser Mehraufwand könnte vermieden werden, wenn im Rahmen der Eröffnungsbilanzierung die einmalige Zeitbewertung möglich ist.“ (Rahe 2003: 131).

Hinzu kommt ein Umsetzungsproblem. Während kleinere Städte wie Uelzen keinen größeren Aufwand haben, die Anschaffungs- und Herstellungskosten

ten ihrer Vermögensgegenstände zu rekonstruieren, könnten andere Kommunen, vor allem Großstädte, sehr viel mehr Probleme damit haben. Diese verfügen über wesentlich größere Datenbestände, die zum Zwecke der Eröffnungsbilanz erschlossen werden müssten. Zwar werden dort auch Bestands- und Anlagenverzeichnisse geführt, deren Vollständigkeit kann aber nicht sichergestellt werden. Die Ermittlung von historischen AK/HK-Werten und ihren Bezug auf den geleisteten Erhaltungsaufwand ist nur mit hohem Verwaltungsaufwand möglich und ist „unter Kosten-Nutzen-Betrachtungen unwirtschaftlich.“ (Rahe 2003: 133).

Aber selbst wenn die AK/HK bekannt sind, kommt es zu Schwierigkeiten: Einige Immobilien werden in Goldmark oder Reichsmark ausgewiesen. Eine Umrechnung auf derzeitige Werte ist nicht unproblematisch. Außerdem müsste geprüft werden, ob die an einem Bauwerk vorgenommenen wertbeeinflussenden (Erweiterungs-)Maßnahmen vollständig und richtig aktiviert wurden. Ferner bilden die derart ermittelten fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht den vielfach anzutreffenden Instandhaltungsstau kommunaler Gebäude ab (Ulrich 2005: 43).

Die Kritiker plädieren daher für eine Zeitwertermittlung, wie sie beispielsweise in NRW auch praktiziert werden soll. Zeitwerte vermitteln für sie ein realitätsgerechtes Bild der Vermögenslage und stellen damit die Grundlage für eine angemessene Berücksichtigung des Ressourcenverbrauchs dar. Der Ressourcenverbrauch tritt in Form von Abschreibungen auf. Diese Abschreibungen mindern das Ergebnis; sie stellen eine Art Mittelbindung dar, damit zukünftig die Mittel für (Re-)Investitionen zur Verfügung stehen. Infolgedessen sollten nach Meinung der Kritiker Konzepte bevorzugt werden, die eine Zeitwertermittlung für das gesamte Sachanlagevermögen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz vorschreiben (siehe Abb. 19) (Ulrich 2005: 43).

Abbildung 19: Übersicht über die unterschiedlichen Bewertungskonzeptionen

Konzeption	Bewertung in der Eröffnungsbilanz	Bewertung in den Folgebilanzen
Gesetzentwurf Niedersachsen NGO GemHKVO, basiert auf Lüder (Speyerer-Verfahren) 2004	Bei Unterteilung des Vermögens in realisierbares Vermögen und Verwaltungsvermögen (Wahlrecht): Zeitwertermittlung für das "Realisierbare Vermögen", im Übrigen historische Anschaffungs- und Herstellungswerte	kontinuierliche Neubewertung für das "Realisierbare Vermögen", im Übrigen Fortführung der historischen Anschaffungs- und Herstellungswerte
Gesetzentwurf Hessen 2004	grundsätzlich historische Anschaffungs- und Herstellungskosten; für Immobilien, die vor dem 01.01.1993 angeschafft oder hergestellt wurden, aber Anlehnung an das öffentliche Baurecht (nach Bodenrichtwerten bzw. nach einem vereinfachten Sachwertverfahren)	Fortführung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. der vereinfachend ermittelten Zeitwerte analog HGB auf Basis des öffentlichen Baurechts
Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement (NKFG) 2004 (NRW)	einmalige Zeitwertermittlung für das gesamte Vermögen; für Immobilien teilweise Anwendung des öffentlichen Baurechts	Fortführung der Zeitwerte als fingierte Anschaffungs- und Herstellungskosten analog HGB

Quelle: Ulrich (2005: 42).

Unterschiedliche Auffassungen werden auch zur Folgebewertung der Vermögensgegenstände vorgetragen. Das NKR fordert eine kontinuierliche Neubewertung für das realisierbare Vermögen. Ziel der Neubewertung ist es, den Ressourcenverbrauch authentisch abzubilden. Ferner soll das Vermögen zutreffend dargestellt sein (siehe Abb. 19).

Dabei sollte, nach Meinung der Kritiker der damit verbundene Ermittlungsaufwand nicht unterschätzt werden. Außerdem verfügen die Kommunen in haushaltsrechtlicher Hinsicht durch eine erfolgsneutrale Neubewertung ihres Vermögens über keine zusätzlichen liquiden Mittel. Das HGB lässt im Übrigen eine fortlaufende Neubewertung als Schutz vor einer Überbewertung des Vermögens nicht zu. Von daher plädiert NRW auch für die Fortführung der Zeitwerte als fingierte Anschaffungs- und Herstellungskosten in Analogie zum HGB. Dafür spricht, „dass die Berechnung von Abschreibungen auf der Basis

von Veräußerungs- oder Wiederbeschaffungszeitwerten komplizierter und fehleranfälliger wäre.“ Dagegen ist der Effekt in Kauf zu nehmen, dass es in Zeiten steigender Preise zu einer systematischen Unterbewertung des Vermögens und damit zu einem zu geringen Ausweis des Ressourcenverbrauchs (Abschreibung) kommt und dass, wenn Gebühren und Beiträge auf Basis von Zeitwerten berechnet werden, „die Gebührenkalkulationen mit dem Haushalt nicht übereinstimmen“ (Pünder 2005: 21).

Durch diese Übereinstimmung mit dem HGB ergeben sich bei fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch keine Probleme bei einer einheitlichen Bewertung im Konzernabschluss Stadt. „Aus diesen Gründen erscheint die Fortführung der Zeitwerte als fingierte Anschaffungs- und Herstellungskosten analog dem HGB der kontinuierlichen Neubewertung vorzuziehen.“ (Ulrich 2005: 43).

Fazit

Die Diskussion um die Bewertungsfragen offenbart – auf Grund der föderalen Gesetzgebungskompetenzen und der unterschiedlichen Reformbemühungen in Deutschland – einen erheblichen Abstimmungsbedarf. Die länderspezifischen Bemühungen um eine Neuordnung des öffentlichen Rechnungswesens geben derzeit zu der Besorgnis Anlass, dass die Rechnungslegung der Gebietskörperschaften bereits in Grundsatzfragen bundesweit uneinheitlich geregelt wird, sodass von einer Vergleichbarkeit der Abschlüsse nicht die Rede sein kann. Dagegen erscheint eine Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens sogar europaweit schon allein wegen der europäischen Subventionspolitik notwendig (Ulrich 2005: 44).

7.3. Abschreibungen und Rückstellungen – Wird der Haushaltsausgleich schwerer?

In der Diskussion über die Einführung des NKR wird des öfteren die These aufgestellt, dass mit der Umstellung vom Geldverbrauchskonzept auf das Ressourcenverbrauchskonzept der doppische Haushaltsausgleich um 15-20 Prozent schwerer zu erreichen ist (Bauer/Maier 2004: 267). Dabei wird davon ausgegangen, dass durch die veranschlagten Abschreibungen auf Vermögensgegenstände und die darüber hinaus zu leistenden Rückstellungen für Pensionsleistungen und für unterlassene Instandhaltung der Ausgleich des Ergebnishaushaltes schwerer zu erreichen sein wird: Zwar entfallen die Zuführungen zur Kredittilgung vom Verwaltungshaushalt zum Vermögenshaushalt, damit würden die zusätzlichen Aufwendungen jedoch nicht kompensiert werden (Pünder 2005: 20).

In der Fachdiskussion wird dagegen argumentiert, dass zwischen Doppik und Kameralistik kein pauschaler Vergleich vorgenommen werden kann, da mit unterschiedlichen Wertgrößen operiert wird. „Ob der Ausgleich in der

Doppik schwieriger oder einfacher zu schaffen ist als in der Kameralistik, hängt von der jeweiligen Struktur so wie der konkreten Situation einer Kommune ab. Eine generelle Aussage zur Schwierigkeit des Erreichens des Haushaltsausgleich ist deshalb nicht möglich.“ (Bauer/Maier 2004: 267).

Eine Prognose wird auch durch grundsätzliche Änderungen an der Systematik erschwert:

- Abschreibungen stellen den periodenbezogenen Anteil an der Abnutzung eines Vermögensgegenstandes dar. In dieser Wertgröße spiegelt sich der Verbrauch des Vermögens wider. Das bisherige kameralistische Haushaltsrecht sieht Abschreibungen nicht vor. Ausnahmen bilden die so genannten kostenrechnenden Einrichtungen, die zum Zweck der Gebührenermittlung für Leistungen kalkulatorische Abschreibungen vornehmen, die allerdings nicht ergebniswirksam für den Gesamthaushalt sind.
- Im kameralen System belasten jedoch Investitionen in den Folgejahren den Haushalt, soweit sie fremdfinanziert sind, und zwar u. a. in der Höhe der jährlichen Tilgungsleistungen. Da die ordentliche Tilgung Pflichtbestandteil der haushaltsrechtlich vorgeschriebenen Mindestzuführung vom Verwaltungshaushalt an den Vermögenshaushalt ist (§ 22 GemHVo), wirken sich diese Tilgungsleistungen auf das kamerale Haushaltsergebnis aus (Jahnke 2003b: 180).
- Im NKR sind Tilgungen von Krediten lediglich Zahlungsströme – da ja entsprechende Vermögensgegenstände erworben wurden, die im Finanzplan bzw. der Finanzrechnung abgebildet werden. Sie stellen keine Aufwendungen dar, da sie nicht zu den Bestandteilen der Ergebnisplanung bzw. Ergebnisrechnung zählen und den (Ergebnis-)Haushalt nicht belasten. Bei der Tilgung eines Kredites sinkt bilanziell der Fremdkapitalanteil, genauso wie er bei einer Kreditaufnahme steigt. „Insoweit sind Abschreibungen (im Ergebnishaushalt) nicht zusätzlich, sondern anstatt der Tilgungen zu veranschlagen und zu erwirtschaften“ (Jahnke 2003b: 181).
- Bei Neuinvestitionen, deren Abschreibungszeitraum den üblicherweise in der kommunalen Praxis gewählten Finanzierungszeitraum überschreiten, ist die Abschreibungsrate geringer als die Tilgungsrate, sodass im neuen System eine Entlastung des Ergebnishaushaltes gegenüber dem bisherigen kameralen System eintritt.
- Im umgekehrten Fall (Abschreibungszeitraum ist geringer als Finanzierungszeitraum) wird der Haushaltsausgleich erschwert.
- Bei Vermögensgegenständen, die keiner Abnutzung unterliegen (z. B. Grundstücke), entsteht kein Abschreibungsaufwand, so dass künftig im Gegensatz zur Kameralistik bei fremdfinanziertem Grunderwerb außer entstehenden Zinsen auf Fremdkapital keine Belastung des Haushaltes gegeben ist (Jahnke 2003b: 181).
- Für Gegenstände, die am Tag der Eröffnungsbilanz bereits abgeschrieben

sind und deren Kredit noch nicht getilgt wurde, ist die Belastung des Ergebnishaushaltes geringer. Im umgekehrten Falls führt es bei Gegenständen, die am Tag der Eröffnungsbilanz noch nicht abgeschrieben sind, deren Kredit aber schon getilgt ist, zu einer Mehrbelastung des Ergebnishaushaltes (Bauer/Maier 2004: 268).

Eine generelle Aussage, ob es durch die zu veranschlagenden Abschreibungen zu einer insgesamt höheren Belastung kommt, kann daher zum jetzigen Zeitpunkt nicht gemacht werden. Erst nach der flächendeckenden Erfassung und Bewertung des Vermögens, lassen sich die Werte der künftigen jährlichen Abschreibungen mit denen der bisherigen Tilgungsleistungen vergleichen. Dabei wird es in den Kommunen zu durchaus verschiedenen Ergebnissen kommen, da die Vermögens- und Schuldenstrukturen der Kommunen sehr unterschiedlich sind. Faktoren der Vermögensbestandsmerkmale wie Umfang, Alter, Restwert, Restnutzungsdauer und die Schuldenstruktur wie Tilgungsumfang, Höhe des Tilgungssatzes, Restlaufzeiten werden dann eine Rolle spielen (Jahnke 2003b: 181).

Auch in der Frage der Pensionsrückstellungen sind pauschale Aussagen schwierig zu treffen.

Die während der aktiven Dienstzeit jährlich erworbenen Anteile an Pensionsansprüchen stellen aus Sicht der Kommune Verbindlichkeiten (Zahlungsverpflichtungen) gegenüber den beamteten Mitarbeitern dar, die in späteren Jahren zu Zahlungen führen. Sie gehören daher zu den Aufwendungen im Sinne des Ressourcenverbrauchssystems (Jahnke 2003b: 183).

Bei den vorgesehenen Pensionsrückstellungen ist zu unterscheiden zwischen Altverpflichtungen zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz und den nach der Einführung des NKF jährlich neu zu bildenden periodenbezogenen Anteilen der aktiven Beamten.

Die vorhandenen Pensionsansprüche werden in der Eröffnungsbilanz in einer Summe auf der Passivseite der Bilanz bilanziert; sie belasten den laufenden Haushalt und damit den Haushaltsausgleich in der Ergebnisplanung und der Ergebnisrechnung nicht, sondern gehen zu Lasten des Eigenkapitals in der Bilanz (Jahnke 2003b: 184).

Die jährlich neu zu bildenden Pensionsrückstellungen, die sich aus den jeweils jahresbezogenen neuen Ansprüchen der aktiven Mitarbeiter errechnen, sind als Aufwand nachzuweisen und durch Erträge zu erwirtschaften. Damit belasten sie den Haushaltsausgleich und werden der Position Rückstellungen in der Bilanz zugeführt.

Nach der Bildung der Rückstellungen stellen Pensionszahlungen keine Aufwendungen mehr dar, sondern sind als Zahlungsgrößen im Finanzhaushalt nachzuweisen. Sie werden zum Zeitpunkt der Kassenwirksamkeit aus der bilanzierten Rückstellung entnommen. Im Gegensatz zum kameralen Rechnungsstil belasten sie den Haushaltsausgleich nicht. „Insoweit sind auch Pen-

sionsrückstellungen nicht zusätzlich zu erwirtschaften, sondern anstatt der Pensionszahlungen.“ (Jahnke 2003b: 184).

Auch hier ist davon auszugehen, dass es von Kommune zu Kommune je nach Personalstruktur (z. B. Altersstruktur, Anzahl der früher beschäftigten beamteten Mitarbeiter im Verhältnis zu heute, Anzahl der Pensionäre) sehr unterschiedliche Ergebnisse geben wird (Jahnke 2003b: 185).

Fazit:

Ob Abschreibungen und Rückstellungen tatsächlich zu einem erschwerten Haushaltsausgleich des Ergebnishaushaltes führen, hängt von der finanziellen Gesamtsituation der Kommune ab. Allerdings muss in Fällen, in denen schon im kameralistischen Verwaltungshaushalt laufend Defizite erwirtschaftet wurden und die Zuführung vom Verwaltungshaushalt zum Vermögenshaushalt nicht mehr ausreichend war, um Investitionen und Tilgung durch Auffüllung der Rücklagen mitzufinanzieren (Sollzuführung § 22 Abs. 1 Satz 3 GemHVO), bei Einführung der Doppik von einem erschwerten Haushaltsausgleich gegenüber der Kameralistik ausgegangen werden (Bauer/Maier 2004: 268). Trotz der hier aufgeführten gegenteiligen Argumente gehen die meisten Finanzverantwortlichen von einem erschwerten Haushaltsausgleich aus. Die Beispiele aus der Praxis zeigen zudem, dass zumindest in den betroffenen Kommunen der Ausgleich schwerer zu erwirtschaften ist (siehe Kapitel 8).

7.4. Von der Input- zur Outputsteuerung – Umorientierung der kommunalen Entscheidungsträger

Mit der Einführung des NKR und des NSM ist ein neues Rollenverständnis von Politik und Verwaltung erforderlich. Zwar wird die Politik auch zukünftig über den Haushalt und die einzelnen Erträge und Aufwendungen entscheiden. Allerdings werden durch die Einführung der dezentralen Ressourcen- und Budgetverantwortung in den Produktbereichen und die damit verbundene Deckungsfähigkeit einzelner Ertrags- und Aufwandspositionen die Möglichkeit einer Steuerung des Inputs über die Erhöhung einzelner Haushaltsstellen weit aus schwieriger, wenn auch nicht unmöglich werden. So wird beispielsweise das Problem dadurch gelöst, dass bestimmte Haushaltsstellen als so genannte Vorabdotierungen durch den Rat in den Haushaltsplan eingestellt werden, deren Höhe verbindlich ist und die nicht innerhalb eines Budgets umverteilt werden können. Damit können z. B. auch weiterhin Zuschüsse an Verbände etc. durch den Rat festgelegt werden.

Die Politik wird sich aber zukünftig viel mehr mit Entscheidungen über generelle Entwicklungs- und Leistungsziele, die auch Leistungsumfang und Qualität umfassen, und der Kontrolle der Zielerreichung dieser Vorgaben beschäftigen müssen. „Die Politik entscheidet das Was und die Verwaltung das Wie der kommunalen Leistungserbringung“ (Schmidt 2003: 143).

Die Aufgabe der Verwaltung wird in Zukunft darin bestehen, Zielbestimmungs- und -anpassungsvorschläge für die Politik zu erarbeiten, sowie die Leistungserfüllung der definierten Ziele sicherzustellen und zu dokumentieren. Hinzu kommen die Aufgaben den finanziellen Handlungsspielraum zu sichern und die Verwaltung zu einem effizienten Dienstleistungsunternehmen umzugestalten (Schmidt 2003: 143).

In dieser Verantwortungsteilung legen die politischen Entscheidungsorgane den Handlungsrahmen fest und räumen der Verwaltung den Handlungsfreiraum ein, der für eine kundenorientierte und wirtschaftliche Aufgabenerfüllung erforderlich ist. Die Verwaltung soll in diesem Freiraum außerdem eine innovative Weiterentwicklung der Ziele und Strukturen gewährleisten (Schmidt 2003: 143).

Der Haushaltplan des NKR ist dabei das zentrale Steuerungsinstrument für Politik und Verwaltung, da hier Umfang und Struktur der budgetwirksamen kommunalpolitischen Aktivitäten vollzugsverbindlich festgelegt werden. Er stellt den finanziellen Rahmen für das Handeln der Verwaltung für das Haushaltsjahr bis hinunter auf die Ebene einzelner Aufgaben und Leistungen dar. „Der Haushaltsplan ist das entscheidende Bindeglied zwischen politischen Zielsetzungen und Programmen auf der einen sowie der Aufgabenerfüllung und Leistungserstellung durch die Verwaltung auf der anderen Seite.“ (Lehmann 2003: 14).

Idealerweise werden den politischen Entscheidungsträgern mit dem Haushalt sämtliche Informationen an die Hand gegeben, die für sie im Rahmen der Haushaltsberatungen (Planungsaufgaben) und der Einleitung von Gegenmaßnahmen bei Soll-Ist-Abweichungen (Steuerungsaufgabe) von Bedeutung sind.

In der Kameralistik existieren diesbezüglich erhebliche Defizite, die mit dem Übergang zu einem neuen Rechnungswesen abgemildert werden sollen:

- Durch die Darstellung des Ressourcenverbrauchs werden im neuen Rechnungssystem bessere Informationen zur Wirtschaftlichkeit der Leistungserbringung ausgewiesen. Damit soll die Politik über eine bessere Informationsbasis für die sachgerechte Entscheidungsfindung verfügen.
- Durch eine produktorientierte Gliederung des Haushaltes und die darin enthaltenen Informationen über Erträge und Aufwand der einzelnen Produkte sollen die Kosten der einzelnen Leistungen der Verwaltung transparent werden.
- Durch die Ergänzung der Inputinformationen des Haushaltes um die definierten Leistungsziele und -vereinbarungen der einzelnen Produkte sollen die Wirkungen der Verwaltungsleistungen transparent werden.
- Durch die Definition von Kennzahlen und anderen Verfahren zur Leistungsüberprüfung der einzelnen Produkte sollen einerseits die Planungsgrundlagen vervollständigt werden und andererseits in der Haushaltsrechnung über die Zielerreichung Rechenschaft abgelegt werden (Lehmann

2003: 21).

Dies erfordert von der Politik verschiedene Anstrengungen, wenn das neue Haushalts- und Rechnungswesen als effektives und effizientes Steuerungsinstrument eingeführt werden soll:

- Der eigentliche Schwerpunkt wird in Zukunft darin liegen gewünschte Ergebnisse (Wirkungen, Leistungen) zu definieren und ihre Realisierung zu überwachen.
- Steuerung auf Abstand erfordert von Politik und Verwaltung eine vertrauensvolle Zusammenarbeit. Es sollte gemeinsam ein System entwickelt werden, das den Ansprüchen beider Seiten so gut wie möglich genügt.
- Im NKR sind zwar die Produktbereiche verbindlich vorgegeben, die Differenzierung der darin enthaltenen Produkte ist jedoch kommunale Aufgabe. Politik und Verwaltung müssen daher gemeinsam überlegen, wie weit die Grundstruktur ausdifferenziert werden muss.
- Die politische Entscheidungsebene sollte sich in Zukunft darauf konzentrieren, entsprechende Kennzahlengrößen für die Zielreichung der Produkte zu definieren (Lehmann 2003: 23).

All dies setzt aber voraus, dass es bei der Einführung des NKR nicht nur bei der Einführung eines ressourcenorientierten Rechnungswesens bleibt. Erst wenn dieses um eine konkrete Information für eine Outputsteuerung ergänzt wird, bedroht das NKR nicht den Gestaltungsspielraum der Politik. Dann versetzt es die Politik in die Lage, die Geschicke der Gebietskörperschaft besser zu steuern, als das bisher der Fall war (Lehmann 2003: 23).

8. NKR in der Praxis

Gegenwärtig wird das NKR in all seinen unterschiedlichen Ausprägungen erst in einigen wenigen Modellkommunen in der Bundesrepublik praktiziert. Hervorzuheben ist hier die Stadt Wiesloch in Baden-Württemberg, die schon seit 1999 ihren Haushalt nur noch doppisch bewirtschaftet. Hinzu kommen die Landkreise Darmstadt und Lahn, die Gemeinde Dreieich, die auch schon seit 2002 eine doppische Haushaltswirtschaft im Alleinbetrieb eingeführt haben. All diese Kommunen arbeiten auf der Grundlage des NKR-Konzeptes von Prof. Lüder.

In Nordrhein-Westfalen wird nach den oben beschriebenen Regeln des NKF die Doppik bisher nur in der Gemeinde Hiddenhausen seit 2003 praktiziert. Die anderen Projektbeteiligten, wie beispielsweise die Städte Dortmund und Düsseldorf, buchen bereits Teilbereiche ihres Haushaltes doppisch, verabschieden ansonsten aber noch kamerale Haushaltspläne. Dieses System erfolgt, um mehr Praxis in der Anwendung der Doppik zu erhalten und zudem parallel die Definition der Produkte voranzutreiben.

Hinzu kommen viele Kommunen, die den Umstieg auf die Doppik unmit-

telbar vorbereiten, wie Stuttgart, München, Hannover u. a.

In Niedersachsen wurde das NKR auf Basis der Erfahrungen bei der Einführung der Doppik in der Stadt Uelzen und der Gemeinde Katlenburg in Südniedersachsen entwickelt. Bei beiden Kommunen läuft die Doppik im Alleinbetrieb. Die Stadt Salzgitter hat mittlerweile ihre erste Eröffnungsbilanz vorgelegt.

Um den Einsatz der NKR in der Praxis darzustellen, soll im Folgenden kurz die Vorgehensweise bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz in der Stadt Uelzen beschrieben und dargelegt wie diese schrittweise die weiteren Elemente der NKR eingeführt hat. Als weiteres Beispiel soll die Erstellung der Eröffnungsbilanz am Beispiel der Stadt Salzgitter dargestellt werden, da hier, in Abweichung vom Uelzener Konzept, keine Vermögensspaltung vorgenommen wurde und zudem in der Eröffnungsbilanz ein negatives Basis-Reinvermögen ausgewiesen wurde.

8.1. NKR in der Stadt Uelzen

Wie oben dargestellt wurde das NKR-Konzept in Niedersachsen erstmals in der Stadt Uelzen (ca. 35.000 Einwohner) eingeführt. Zum 1.1.2001 wurde eine NKR-Eröffnungsbilanz für die Kernverwaltung aufgestellt. Seit dem Haushalt 2003 erfolgt auch die Bewirtschaftung der Haushaltsmittel mithilfe der Doppik.

Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz wurden das Vermögen und die Schulden der Rechtseinheit „Stadt Uelzen“ auf die Kernverwaltung und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen „Gebäudewirtschaft“, „Betriebliche Dienste“ und „Stadtentwässerung“ aufgeteilt:

- Dabei entfiel der wesentliche Teil des immobilien, abnutzbaren Sachanlagevermögens auf den optimierten Regiebetrieb Gebäudewirtschaft.
- Der Bestand an Kanalisationssystemen und Abwasserbehandlungseinrichtungen und -anlagen wurde dem Eigenbetrieb Stadtentwässerung zugeordnet.
- Der Regiebetrieb Betriebliche Dienste verfügt über die Liegenschaften des Bauhofes der Stadt und das für die Durchführung von Aufträgen benötigte Sachanlagevermögen (Maschinen, Fahrzeuge, Geräte).
- Alle übrigen Vermögensgegenstände wurden bei der Kernverwaltung angesiedelt (Lüder 2003: 5).

Die im NKR-Konzept vorgeschlagene Spaltung in realisierbares und Verwaltungsvermögen wurde in Uelzen beibehalten. Demnach erfolgte die Bewertung des Verwaltungsvermögens zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Bewertung des realisierbaren Vermögens zu Veräußerungswerten (Zeitwerten am Bilanzstichtag) und die Bewertung der Schulden zu ihrem Auszahlungs- oder Rückzahlungswert (Lüder 2003: 6).

Die Grundlage für die Erfassung des Sachanlagevermögens war wie oben beschrieben das in Uelzen vorhandene Anlageverzeichnis, das „Vermögenssachbuch der Stadt Uelzen“. Dieses enthält das gewöhnliche Sachanlagevermögen und das Sachanlagenvermögen im Gemeingebrauch (z. B. Straßen). Da es aktuell geführt war, konnte auf eine Inventur verzichtet werden (Lüder 2003: 6).

Grundlage für die Erfassung des Finanzvermögens waren die Jahresabschlüsse der Beteiligungen und Einrichtungen, an denen die Stadt Uelzen Anteile hatte.

Grundlage zur Erfassung der Schulden waren das Schuldenverzeichnis und die in Anspruch genommenen Kassenkredite der Stadt Uelzen (Lüder 2003: 8).

Zusätzlich – da nicht aus den kameralen Abschlüssen ersichtlich – wurden voraussichtliche Schulden in Form von Rückstellungen gebildet. Im Fall von Uelzen waren dies Rückstellungen für die Altersversorgung der kommunalen Beamten und ihrer Hinterbliebenen (Pensionsrückstellungen) und Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten (Rückstellung für Altlastensanierung) (Lüder 2003: 9).

Die Berechnung der Höhe der Pensionsrückstellungen erfolgte nach dem „Teilwertverfahren“ gem. § 6a EstG zur Ermittlung der prognostizierten zukünftigen Versorgungszahlungen, welche die Beamten oder ihre Hinterbliebenen im Ruhestand erhalten werden. Die Berechnung erfolgte für die aktiven Beamten und für die Versorgungsempfänger (nicht mehr aktive Beamte und Hinterbliebene) zum 31.12.2000. Davon abgezogen wurde der Kapitalstock der Stadt bei der Niedersächsischen Versorgungskasse (Abb. 20) (Lüder 2003: 15).

Abbildung 20: Ergebnisse der Pensionsrückstellungs-Berechnung in Uelzen

	Aktive Beamte (62)	Versorgungsemp- fänger (42)	Gesamt
Rückstellungsberechnung zum 1.1.2001	15.081.476,86 DM	16.927.109,53 DM	32.008.586,39 DM
Versorgungsrücklage Nds. Versorgungskasse			-14.738,65 DM
Eröffnungsbilanz zum 1.1.2001			31.993.847,74 DM

Quelle: Lüder (2003: 18).

Grundlage für die Gruppierung des realisierbaren Vermögens waren die Kriterien, ob diese Gegenstände mit Gewinn- oder Wertsteigerungsabsicht gehalten wurden und ob sie marktfähig sind. Marktfähigkeit erfordert, dass es für die

betreffenden Vermögensgegenstände eine Nachfrage gibt und dass der Marktpreis ermittelbar ist.

Dem realisierbaren Sachvermögen wurden demnach unbebaute Grundstücke, Mietshäuser, Geschäftshäuser und verpachtete, landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen zugeordnet (Lüder 2003: 19). Der Verkehrswert dieser Gegenstände wurde in der Regel nach dem Vergleichsverfahren (§§ 13, 14 WertV) bzw. dem Ertragsverfahren (§§ 16 – 20 WertV) ermittelt (Lüder 2003: 21).

Die Grundstücke des Verwaltungsvermögens wurden mit Anschaffungswerten bewertet; wenn diese nicht vorhanden waren, wurden sie zu Erinnerungswerten in die Bilanz eingestellt. Auf eine „Ermittlung von Verkehrswerten [wurde] verzichtet“, da „bei einem nicht veräußerbaren Vermögensgegenstand [...] Verkehrswerte keinen höheren Informationsgehalt besitzen als Festwerte.“ (Lüder 2003: 34).

Gebäude des Verwaltungsvermögens wurden zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet: Zwischenzeitlich geleistete Instandsetzungs- und Erweiterungsinvestitionen wurden hinzu gesetzt und um die kumulierten planmäßigen Abschreibungen vermindert. Dabei wurden ermittelte Wertminderungen durch außerplanmäßige Abschreibungen berücksichtigt (Lüder 2003: 35).

Grundstücke für Straßen, Plätze und andere Verkehrsflächen wurden zu ihrem Anschaffungswerten angesetzt; wenn diese nicht ermittelbar waren, erfolgte eine Bewertung von 1,- DM/qm². Bei Straßendecken wurde unterlassene Instandhaltung durch eine pauschale Nutzungsdauer von 25 Jahren berücksichtigt. Ältere Straßendecken wurden mit 1,- DM angesetzt. Ein analoges Verfahren wurde für die Grünflächen etc. praktiziert (Lüder 2003: 39). Kulturgüter wurden entsprechend ihrer Anschaffungswerte bzw. zu Schätzwerten aktiviert.

Die Beteiligungen wurden sämtlich dem Verwaltungsvermögen zugeordnet, da diese (z. B. Gebäudewirtschaft etc.) für die Aufgabenerfüllung benötigt werden. Allerdings wurden Beteiligungen wie an den Stadtwerken und an der Gesellschaft für Wohnungsbau als entwidmungsfähig deklariert, da diese als potenziell veräußerbar gelten können, da sie nicht für das unmittelbare Verwaltungshandeln notwendig sind (Lüder 2003: 41).³⁷

Auf Grundlage dieser Daten konnte zum 1.1.2001 eine Eröffnungsbilanz für die Kernverwaltung erstellt werden. Eine konsolidierte Bilanz soll erst als letzter Schritt des Gesamtprozesses der Einführung des NKR erfolgen (siehe Abb. 21).

³⁷ Mittlerweile ist die Beteiligung an der GWK verkauft worden.

Abbildung 21: Eröffnungsbilanz der Stadt Uelzen zum 1.1.2001 (in DM)

Aktiva		Passiva	
Verwaltungsvermögen	148.286.674,26	Nettoposition	112.663.071,49
Immaterielles Vermögen	300.000	Basis-Reinvermögen	64.843.819,11
Sachvermögen	89.249.332,09	Sonstige Rücklagen	2.287.029,69
Gewöhnliches	10.573.747,03	Sonderposten für	45.532.22,69
Sachanlagever.		Investitionszuweisungen	
Sachanlagever. im Gemeingebrauch	78.675.585,06		
Finanzanlagen	58.737.342,17		
Realisierbares Vermögen	43.784.151,82	Schulden	79.152.259,77
Sachvermögen	37.228.195,87	Geldschulden	46.707.886,44
Finanzvermögen	6.558.956,55	Transferverbindlichkeiten	0,00
		Verbindlichkeiten aus	320.493,77
Finanzanlagen	1.696.955,87	Leistungen	
Forderungen aus Leistungen	297.924,53	Sonstige Verbindlichkeiten	130.031,82
Sonstige Forder.	51.310,88		
Liquide Mittel	3.067.082,13	Pensionsrückstellungen	31.993.847,74
		Passive Rechnungsabgrenzungsposten	255,494,82
Summe Aktiva	192.070.826,08		192.070.826,08

Quelle: Lüder (2003: 51).

Gemäß des NKR-Konzeptes sind aus der Bilanz folgende Informationen abzuleiten: Zwar verfügt die Stadt Uelzen zum Bilanzstichtag über Basis-Reinvermögen von 64.843.819,11 DM und würde nach kaufmännischer Lesart nicht als überschuldet gelten. Gemäß des NKR-Konzeptes berechnet sich der Verschuldungsstand jedoch aus den Schulden vermindert um die Aktiva des realisierbaren Vermögens und beträgt 35.3681.07,95 DM. Die Stadt Uelzen ist demnach überschuldet.

Der Haushaltsplan wird seit dem Jahr 2003 in Uelzen doppisch aufgestellt (Abb. 22). Gemäß des NKR-Konzeptes wurden dabei jetzt erstmals die Ressourcenverbräuche im Ergebnishaushalt abgebildet. Gleichzeitig wurde der Haushaltsplan in Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne nach Produktbereichen untergliedert. Mit der Haushaltsaufstellung 2005 wurde diese um Produktbeschreibungen ergänzt und mit Kennzahlen zur Erreichung von Leistungszielen verbunden.³⁸

³⁸ Den kompletten Haushalt mit Ergebnishaushalt, Finanzhaushalt und Teilergebnishaushalten sowie Beispielen für die Produkte und Kennzahlen sind in der Dokumentation des Modellprojekts Uelzen unter <http://www.uelzen.de/dokumente/87876/Haushaltswesen.pdf> abrufbar.

Abbildung 22: Ergebnishaushalt Uelzen 2003

Lfd. Nr.				Bezeichnung	Ist 2001	Haushaltsansatz 2002	Haushaltsansatz 2003	
10			+	Steuern und andere Abgaben	26.342.434	24.134.500	22.791.500	
20			+	Zuweisungen und Beiträge	9.958.630	8.731.800	7.638.100	
30			+	Sonstige Transfererträge	1.682.407	857.600	607.100	
40			+	Gebühren, Beiträge	2.547.235	2.310.400	2.317.700	
50			+	Privatrechtliche Leistungsentgelte	882.408	863.200	915.300	
60			+	Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen	9.142.395	10.437.300	9.427.100	
70			+	Finanzerträge	2.939.147	2.955.400	3.143.300	
80			+	Aktivierete Eigenleistungen	0	0	0	
90			+	Sonstige ordentliche Erträge	0	0	0	
100			+	=	Ordentliche Erträge	53.494.657	50.290.200	46.840.100
110			+	Personalaufwendungen (davon: Vorabdotierungen)	8.355.554	8.691.600	8.580.500	
120			+	Versorgungsaufwendungen (davon: Vorabdotierungen)	397.788	427.200	1.585.300	
130			+	Sachaufwendungen	15.937.329	16.935.500	17.305.800	
140			+	Planmäßige Abschreibungen	0	0	3.133.000	
150			+	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	1.397.356	1.159.200	1.305.200	
160			+	Transferaufwendungen (davon: Vorabdotierungen)	25.730.903	25.723.300	25.450.500	
170			+	Sonstige ordentliche Aufwendungen	0	0	0	
178			+	Summe der global veranschlagten Mehrergebnisse der Teilhaushalte aus Vorperioden	0	0	0	
179			-	=	Ordentliche Aufwendungen	51.818.930	52.936.800	56.757.400
180			=		Ordentliches Jahresergebnis	1.675.728	-2.646.600	-10.520.200
182			-		Ergebnisvortrag aus Vorjahren	0	0	0
185	+		=		Veranschlagtes ordentliches Ergebnis	1.675.728	-2.646.600	-10.520.200
190			+		Realisierte a. o. Erträge	72.387	21.100	0
200			-		Realisierte a. o. Aufwendungen	0	0	0
210		+/-	=		Realisiertes a. o. Ergebnis	72.387	21.100	0

Quelle: Lüder u. a. (2004).

Beim Haushalt 2003 sind die Rechnungslegung für 2001 und der Haushaltsansatz 2002 noch aus dem kameralen System übernommen worden. Von daher sind dort Abschreibungen und Rückstellungsaufwendungen nicht berücksichtigt. Man sieht eine Verschlechterung des ordentlichen Jahresergebnisses gegenüber dem kameralen Haushalt 2002 in Höhe von fast 8 Mio. € Diese Verschlechterung ist aber nicht allein auf nicht zahlungswirksame Aufwendungen wie Abschreibungen und Pensionsrückstellungen zurückzuführen, sondern beruht vor allem auf Mindereinnahmen bei Steuern und Transferleistungen. Nach Auskunft der Kämmerei der Stadt Uelzen beträgt die durch die Umstellung des Haushaltswesens bedingte Verschlechterung ca. 1,5 Mio. € gegenüber dem kameralen Haushalt.³⁹

Fazit:

Das Beispiel der Stadt Uelzen zeigt, dass die Umsetzung des NKR-Konzeptes in die Praxis funktioniert. Innerhalb von fünf Jahren konnten die wichtigsten Bausteine des NKR realisiert werden: Erstellung der Eröffnungsbilanz, Aufstellung und Abrechnung eines ressourcenorientierten Haushalts, Legung der Grundlagen für die Outputsteuerung durch Definition von Produkten und Kennzahlen. Parallel dazu wird mit den Informationen der Doppik die Kosten- und Leistungsrechnung in Uelzen eingeführt. Zur flexiblen Haushaltsführung sind mit dem Haushaltsplan 2003 auf der Ebene der Fachbereiche Budgets eingeführt worden. Dabei hat Uelzen sich für die sog. beschränkte Netto-Budgetierung entschieden. Außerdem sind die Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen grundsätzlich in das Folgejahr übertragbar (Stadt Uelzen 2005: 282).

Die Einführung des NKR ist in Uelzen immer noch im vollem Gange. Bei der Aufstellung des Haushaltsplans 2005 im März 2005 war noch kein vollständiger Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2003 vorhanden. Es fehlt somit die Jahresrechnung 2003 und die daraus resultierende Vermögensrechnung (Bilanz). Auch bei den Produktbeschreibungen fehlen Informationen zu den konkreten Produktkosten. Hier wird noch einiges an Arbeit zu leisten sein. Zudem fehlt eine konsolidierte Bilanz, die erst als letzter Schritt erstellt werden soll. Wann der Prozeß abgeschlossen sein wird, ist noch nicht absehbar.

Betrachtet man die konkreten Zahlen des Ergebnishaushaltes wird der Haushaltsausgleich im Fall von Uelzen durch die Einführung des NKR jedoch deutlich schwieriger. Auf Grund der finanziellen Struktur kommt es hier offenbar zu einer „Verschlechterung“ gegenüber dem kameralen System in Höhe von ca. 1,5 Mio. € Für die laufende Ergebnisplanung geht die Stadt Uelzen von Jahresdefiziten zwischen 5,5 bis 6, 3 Mio. € in den nächsten vier Jahren aus. Dementsprechend hat die Stadt Uelzen ein Haushaltssicherungskonzept verabschiedet, welches mittelfristig den Ergebnishaushalt wieder ausgleichen

³⁹ Telefongespräch mit Herrn Regner, Kämmerei der Stadt Uelzen am 19.8.2005.

soll. Zudem hat der Rat die Gewerbesteuer erhöht und eine Reihe von Prüfaufträgen beschlossen, mit denen ermittelt werden soll, ob eine vollständige Privatisierung bestimmter Bereiche rentierlich wäre. Das Land Niedersachsen hat der Stadt Uelzen eine Bedarfszuweisung in Höhe von 2 Mio. € gewährt (Stadt Uelzen 2005: 11).

8.2. NKR in Salzgitter – Erstellung der Eröffnungsbilanz

Als erste bundesdeutsche Großstadt hat die Stadt Salzgitter (108.000 Einwohner) am 31. März 2005 eine Eröffnungsbilanz zum 1.1.2005 vorgelegt.

Bei der Einführung des NKR werden in Salzgitter die im NKR definierten Ziele vorab festgelegt. Damit verbunden ist die Erstellung einer Eröffnungsbilanz, die Einführung des Drei-Komponentenrechnungssystems, die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung, die Implementierung eines output-orientierten Haushalts mit Produktbudgets und die Vorbereitungen zur Erstellung einer konsolidierten Bilanz. Für ihre Umsetzung gibt es einen Zeit- und Projektplan (Grunewald 2003: 104).

In Abweichung zum Konzept des NKR hat man sich in Salzgitter gegen die optionale Vermögensspaltung entschieden. Dabei berief man sich auf die Argumente der in Kapitel 7 geschilderten Bedenken gegen die Vermögensspaltung.

Bei der Vermögensbewertung wurde aus „Effizienzgründen [...] auf die Ermittlung von historischen Anschaffungs- und Herstellungswerten für unbebaute Grundstücke verzichtet.“ (Stadt Salzgitter 2005: 1).

Auch bei bebauten Grundstücken wurde die Bewertung auf Grund von Bodenrichtwerten unter Abzug eines sachgerechten, objektbezogenen Gemeinbedarfsabschlages von ca. 70 Prozent vorgenommen. Mit dem Abschlag sollen die zur Nutzbarmachung der Fläche (insbesondere Sportanlagen) erforderlichen Abriss- und Entwicklungskosten abgebildet werden. Bei Gewerbe- und Erbbaugrundstücken wurde dagegen der volle Bodenrichtwert bilanziert.

Gebäude wurden aus Effizienzgründen einheitlich zum Sachwertverfahren gemäß Wertermittlungsverordnung auf Basis der Normalherstellungskosten 2000 bewertet und zu Wiederbeschaffungszeitwerten angesetzt.

Auch für das Infrastrukturvermögen (Straßen, Wege und Plätze) wurde eine Bewertung anhand der Wiederherstellungswerte unter Berücksichtigung von Alterswertminderungen und unterlassener Instandhaltung vorgenommen. Für die Bewertungsdifferenz aus den Zeitwerten und den durch die Rückindizierung gewonnenen fiktiven Anschaffungs- und Herstellungskosten wurde in der Bilanz nach § 96 Abs. 4 E-NGO ein Sonderposten für den Bewertungsausgleich als Bestandteil der Nettoposition passiviert (Stadt Salzgitter 2005: 1).

Die Stadt Salzgitter hat damit die im NKR-Niedersachsen vorgeschriebene Bewertung zu AK/HK nicht realisiert. Dies war möglich auf Grund einer Ver-

einbarung im Rahmen der Empfehlungen der Arbeitsgruppe Inventurvereinfachung des niedersächsischen Innenministeriums. Hier wurden Verfahren für Kommunen entwickelt, die sich nicht in der Lage sahen, eine Wertermittlung auf Basis von AK/HK zu praktizieren (Stadt Salzgitter 2005: 1).

Abbildung 23: Eröffnungsbilanz der Stadt Salzgitter zum 1.1.2005

Aktiva	01.01.2005	01.01.2005	Passiva	01.01.2005	01.01.2005
	EUR	EUR		EUR	EUR
1. Immat. Vermögensgegenstände			1. Nettoposition		
1. Lizenzen	1.083.398,75		1. Basis-Reinvermögen		
2. Geleistete Investitionszuschüsse	5.348.361,71		1. Basis-Reinvermögen	-4.367.945,10	
		6.431.760,46	2. Sonderposten		
2. Sachvermögen			1. Zuwendungen für Vermögen	70.214.185,30	
1. unbebaute Grundstücke	16.472.746,40		2. Beiträge und ähnliche Entgelte	19.130.030,45	
2. bebaute Grundstücke	18.046.459,04		3. Gebührenaussgleich	321.835,76	
3. Infrastrukturvermögen	209.325.455,09		4. Bewertungsausgleich (Rückindizier.)	37.727.395,31	
4. Kunstgegenstände	2.571.835,22			127.393.446,82	
5. Maschinen und Fahrzeuge	3.925.958,42		2. Schulden		123.025.501,72
6. Betriebs- u. Geschäftsausstattung	7.371.811,19		1. Geldschulden		
7. Vorräte	35.283,00		1. Verbindl. a. Krediten f. Investitionen	140.883.113,61	
8. Anlagen im Bau	535.870,92		2. Liquiditätskredite	156.936.248,93	
		258.285.419,28	3. Sonstige Geldschulden	25.998.136,00	
3. Finanzvermögen				323.817.498,54	
1. Anteile an Unternehmen	7.727.119,58		2. Verbindlichkeiten Lieferungen/Leist.	1.744.576,60	
2. Beteiligungen	765.000,00		3. Transferverbindlichkeiten	3.877.927,00	
3. Sondervermögen	112.728.485,13		4. Sonstige Verbindlichkeiten	9.399.314,36	
4. Ausleihungen	174.931.029,79		3. Rückstellungen		338.839.316,50
5. Forderungen	22.700.792,34		1. Pensionsrückstellungen	89.114.502,00	
6. Sonstige Vermögensgegenstände	608.238,58		2. Rückstellungen für Altersteilzeit	2.893.142,00	
		319.460.665,42	3. sonstige Personalarückstellungen	10.482.163,35	
4. Liquide Mittel		258.474,39	4. sonstige Rückstellungen	20.976.508,56	
5. Aktive Rechnungsabgrenzung		931.177,78			123.466.315,91
			4. Passive Rechnungsabgrenzungsposten		36.363,20
		585.367.497,33			585.367.497,33

Quelle: Stadt Salzgitter (2005: 1).

Betrachtet man die Eröffnungsbilanz (Abb. 23) fällt sofort ins Auge, dass die Stadt Salzgitter mit einem negativen Basis-Reinvermögen in Höhe ca. 4,4 Mio. € in die Doppik startet. Würde man dies auf ein kaufmännisches Unternehmen übertragen, würde schon zu Beginn der Geschäftstätigkeit die Insolvenz drohen, bzw. überhaupt kein Eintrag im Handelsregister erfolgen, außer die Gesellschafter – in diesem Fall wohl die Bürger – wären bereit, den Negativbetrag durch zusätzliche Einlagen wieder auszugleichen. Hier zeigt sich deutlich der Unterschied des NKR zum kaufmännischen Rechnungswesen.

Dass das Zahlenwerk mit einem Minus von 4,4 Mio. Euro zwischen Vermögen und Verbindlichkeiten abschließt, sei nach Aussagen des Oberbürgermeisters Helmut Knebel zwar nicht erfreulich. Aber es schaffe mehr Transparenz als in der Kameralistik. „Wir können unsere Finanzmisere jetzt endlich in ganzer Deutlichkeit darstellen.“ (Frankfurter Rundschau 2005).

Damit würde auch die Neigung nachhaltiger zu denken und zu entscheiden, zunehmen. Mit einer schonungslosen Bilanz könnte eine Kommune auch energischer gegenüber Bund, Land und der Kommunalaufsicht auftreten. Bei neuen Aufgaben könne besser auf eine Kostenübernahme gedrängt werden.

In Salzgitter erwartet der Kämmerer Ekkehard Grunewald ein Defizit im Ergebnishaushalt in Höhe von 39 Mio. € Nach alter kameraler Rechnung wären es nur 31 Mio. € gewesen. Insgesamt gehen die Verantwortlichen in Salzgitter davon aus, dass wenn in allen Kommunen Deutschlands die Doppik eingeführt würde, das Defizit um 30-40 Milliarden Euro ansteigen wird. „Die Erfüllung der Maastricht-Kriterien wäre noch weiter weg.“ (Frankfurter Rundschau 2005).

Fazit:

Salzgitter bleibt sicherlich kein Einzelfall. Es ist anzunehmen, dass viele bundesdeutsche Kommunen ähnliche Probleme haben und mit einem negativen Basis-Reinvermögen in die Doppik starten werden. Zudem wird auch in Salzgitter der Haushaltsausgleich schwerer. Zumindest in Frage gestellt werden muss nach den Erfahrungen in Salzgitter auch das Konzept der Vermögensspaltung und der Bilanzierung der Vermögensgegenstände zu Anschaffungs- und Herstellungskosten. Was nützt dieses Konzept, wenn es in der Realität durch die Macht des Faktischen nicht praktiziert werden kann? Hier orientiert sich meiner Meinung nach das NKF-Konzept in NRW näher an den realen Problemen gerade der Großstädte in der Bundesrepublik.

9. Schluss

Wie oben dargestellt, wird das NKR in den nächsten Jahren in den meisten bundesdeutschen Kommunen eingeführt werden. Ungeachtet der länderspezifischen Regelungen und Abweichungen, die in Kapitel 6 dargestellt wurden, kann man davon ausgehen, dass innerhalb der nächsten 5 – 10 Jahre die

Mehrheit der Kommunen das Neue Kommunale Rechnungswesen praktizieren wird. Allerdings ist auch davon auszugehen, dass mehrere Jahre vergehen, bis das NKR voll läuft und alle notwendigen Informationen zur Erreichung seiner Ziele zur Verfügung stellt.

In dieser Arbeit wurde versucht darzustellen, welches die Ziele bei der Einführung des NKR sind. Durch die Abbildung des Ressourcenverbrauches soll das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit verwirklicht werden und eine bessere Informationsgrundlage für eine effektive und effizientere Verwaltungssteuerung sowohl intern als auch extern zur Verfügung gestellt werden. Zudem soll die bisherige Inputsteuerung der Ressourcen durch eine Outputsteuerung der Leistungen ergänzt werden (siehe Kapitel 4).

Betrachtet man das Konzept und seine Realisierung in der Praxis, kommt man zu der Erkenntnis, dass der Ressourcenverbrauch einer Kommune mit dem NKR in der Tat abgebildet werden kann. Das Beispiel Uelzen zeigt, dass dies möglich und sinnvoll ist. Von daher ist davon auszugehen, dass dieses Ziel erreicht wird.

Die Beispiele in Uelzen und Salzgitter haben aber auch gezeigt, dass in vielen Kommunen der Ausgleich des Ergebnishaushaltes schwerer zu erreichen sein wird, als bislang der Ausgleich des Verwaltungshaushaltes. Diese Prognose wird trotz anderweitiger Aussagen von Experten (siehe Kapitel 7) von den meisten kommunalen Finanzverantwortlichen geteilt. Sollte dies wirklich flächendeckend der Fall sein, wird das unmittelbare Folgen für die Bürgerinnen und Bürger durch weitere Leistungskürzungen und Abgabehöhen nach sich ziehen. Auch der Privatisierungsdruck wird sicherlich zunehmen. Es ist auch zu erwarten, dass die Investitionen der Kommunen noch weiter zurückgehen, welches negative gesamtwirtschaftliche Folgen hätte und wiederum zu verminderten Steuereinnahmen führen würde.

Angesichts der chronisch angespannten Finanzlage müssen den Kommunen daher meiner Meinung nach Übergangsfristen in Bezug auf den Haushaltsausgleich eingeräumt werden. Mit dem im NKF in NRW geschaffenen Instrument der Ausgleichsrücklage (siehe Kapitel 6) wird ein solches Instrument geschaffen. Zwar ist der damit verbundene Eigenkapitalverzehr zu Ungunsten künftiger Generationen sicherlich nicht erstrebenswert, aber was hilft das beste Prinzip wenn es real nicht umsetzbar ist. Sollte es tatsächlich so sein, dass die Kommunen nicht genügend Erträge haben, um die Aufwendungen für ihre gegenwärtigen gesetzlichen Aufgaben zu kompensieren, bleibt ihnen für einen Übergangszeitraum nichts anderes übrig, als diesen Ressourcenverbrauch auch einzugestehen. Es nicht hinnehmbar, dass innerhalb kürzester Zeit die jetzige Generation die Fehler der vorherigen Generationen in der Haushaltswirtschaft komplett kompensieren sollen, hier muss es eine zeitliche Streckung zur Erreichung des Haushaltsausgleiches geben. Außerdem können die Ressourcen einer Kommune, im Gegensatz übrigens zu den meisten Umweltressourcen,

wieder aufgebaut werden, sobald die Erträge die Aufwendungen übersteigen. Auf dieses Ziel gilt es hinzuarbeiten.

Allerdings sind auch positive Effekte zu berücksichtigen. Durch den Zwang, beispielsweise Pensionsrückstellungen zu erwirtschaften, werden Kommunen bestrebt sein, ihren Beamtenanteil zu reduzieren. Im bisherigen kameralen System wurden Beamte bevorzugt eingestellt, da diese in der Kameralistik aufgrund der geringeren Lohnnebenkosten scheinbar kostengünstiger als Angestellte waren, da deren Versorgungsbezüge erst nach Ende ihrer Dienstzeit kassenwirksam wurden. Im neuen System wirkt sich die Reduzierung der Anzahl von aktiven Beamten gegenüber der Anzahl der Versorgungsempfänger durch die Auflösung der Rückstellung ertragswirksam aus.

Auch durch die Berücksichtigung von Abschreibungen bei Investitionen werden die tatsächlichen Kosten transparent und Informationen über den Erhaltungszustand von Gebäuden können auch aus dem Rechnungswesen abgelesen werden. Allerdings werden sich die kommunalen Entscheidungsträger auch fragen, was sie mit diesen Informationen anfangen sollen, wenn keine Mittel vorhanden sind um den Verfall zu stoppen. Dies ist jedoch keine Frage des Rechnungswesens.

Die Arbeit hat auch gezeigt, dass das NKR dazu geeignet ist, tatsächlich bessere Informationen für eine effektivere und effizientere Verwaltungsteuerung zu liefern. Allerdings ist das nur dann der Fall, wenn wirklich alle Instrumente des NKR eingesetzt werden. Das heißt, es darf nicht bei der einfachen Implementierung des Drei-Komponenten Rechnungswesens bleiben. Um eine effektive Verwaltungssteuerung zu gewährleisten und auch den internen und externen Informationsbedarf zu befriedigen ist es zwingend notwendig, das Augenmerk auf die Definition der Produkte und die damit verbundene Outputsteuerung mittels Kennzahlen und anderen Leistungsmerkmalen zu richten. Erst wenn diese Informationen vorhanden sind, ist eine bessere Steuerung der Ressourcen möglich. Das Gleiche gilt für die zwingend notwendige Implementierung der Kosten-Leistungsrechnung. Der doppische Haushalt allein liefert nicht die notwendige Informationsgrundlage. Es ist aber zu befürchten, dass diese Bausteine des NKR in einigen Kommunen unvollständig oder sehr spät eingeführt werden, da hier den Kommunen vom Gesetzgeber ein nicht unerheblicher Gestaltungsspielraum gelassen wird. An dieser Stelle sind die politischen Entscheidungsträger in einer Kommune gefragt, auf die schnelle Einführung auch dieser Instrumente des NKR zu drängen, allein um ihrer gesetzlichen Pflicht der Haushaltssteuerung und -überwachung auch in Zukunft nachgehen zu können (siehe Kapitel 7).

Dabei sind diese Instrumente des NKR nicht neu. Schon das neue Steuerungsmodell sah die Einführung von Kosten-Leistungsrechnungen und einer verstärkten Outputsteuerung vor. Es wurde auch versucht, diese Ziele im Rahmen der Kameralistik zu realisieren. Diese Bemühungen sind aber im Lau-

fe der 90er Jahre in vielen Kommunen ins Stocken geraten. Mit der Einführung des NKR besteht die Chance, hier einen neuen Anlauf zur Implementierung dieser dringend notwendigen Reformschritte zu nehmen.

Verbunden mit der Einführung des NKR sind auch andere Elemente des NSM: Vor allem bedeutet es eine Abkehr von der zentralen Mittelbewirtschaftung in einer Kommune durch die Dezentralisierung der Ressourcenverantwortung durch Netto-Budgetierung in den Produktbereichen und eine damit verbundene Umorganisation der Verwaltungsgliederung. Auch diese Instrumente wurden schon in der Kameralistik erfolgreich praktiziert. Die Gefahr bei der Einführung des NKR besteht allerdings jetzt darin, dass diese notwendigen internen Reformschritte erst mal zurückgestellt werden, bis das neue Haushaltswesen implementiert wird. Dazu gibt es keine Veranlassung: Die mit der dezentralen Ressourcenverantwortung in der Kameralistik gewonnenen Erkenntnisse sind Voraussetzung für eine erfolgreiche Einführung des NKR und müssen zudem noch durch individuelle Anreizsysteme, wie beispielsweise durch leistungsbezogenen Elemente bei der Tarifgestaltung, für die Mitarbeiter komplettiert werden. Sonst würde man auf Jahre hinaus diesen wichtigen Umsetzungsbaustein zu einem effektiveren Verwaltungshandeln nicht zur Verfügung haben. Auch hier sind die politischen Entscheidungsträger gefragt, die richtigen Vorgaben zu machen.

Fraglich ist auch, ob mit der Einführung des NKR die kommunale Haushaltswirtschaft wirklich transparenter für Externe sein wird. Nach Durchsicht der bisherigen doppelstrichigen Haushaltspläne muss dies deutlich verneint werden. Selbst Menschen mit Kenntnissen im kaufmännischen Rechnungswesen werden hier Schwierigkeiten haben sich einzuarbeiten. Mit dem NKR wird zwar die Kameralistik abgelöst. Es entsteht aber ein völlig neues eigenständiges Rechnungswesen, welches sich in vielen Bereichen vom kaufmännischen Rechnungswesen unterscheidet. Wie in Kapitel 5 zur Haushaltsplanung dargestellt, liegt dies vor allem an den unterschiedlichen Zielen, die mit dem entsprechenden Rechnungswesen verbunden sind. Das NKR mit all seinen Komponenten hat sowohl Bestandteile des internen als auch des externen Rechnungswesens. Hinzu kommen die planerischen Komponenten, die sowohl den politischen Entscheidungsträgern, als auch der Öffentlichkeit zur Verfügung stehen sollen. Dagegen gilt die Aufstellung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung im kaufmännischen Bereich als Bestandteil des externen Rechnungswesens, welches Auskunft über die Entwicklung des Vermögens geben soll. Die Steuerung des Unternehmens erfolgt aber in erster Linie über Instrumente des internen Rechnungswesens, wie der Kosten- und Leistungsrechnung. Beim NKR versucht man beides zu kombinieren. Hier entsteht ein eigenes System mit einer eigenen Sprache und Logik. Genauso wie bei der Kameralistik erfordert dies eine komplette Einarbeitung in die Thematik sowohl für Interne als auch für Externe.

Um so unerfreulicher ist die Tatsache, wie in Kapitel 6 dargestellt, dass es die Verantwortlichen in der Bundesrepublik nicht geschafft haben, sich auf ein einheitliches neues Rechnungswesen zu verständigen. Im Extremfall entstehen in jedem Bundesland unterschiedliche Rechnungssysteme. Dies fängt beim Wahlrecht zwischen Doppik und erweiterter Kameralistik an und endet bei den unterschiedlichen Regelungen zur Vermögensbewertung und zum Haushaltsausgleich. Die Verwirklichung des Ziels von interkommunalen Vergleichen wird dadurch deutlich erschwert. Selbst wenn es in einem Bundesland einheitliche Grundlagen gibt und ein interkommunaler Vergleich zumindest theoretisch möglich wäre, muss man die Sinnhaftigkeit solcher Verfahren in Frage stellen. Eine Großstadt wie Hannover mit über 500.000 Einwohnern mit den viel kleineren Kommunen in Niedersachsen zu vergleichen macht nicht viel Sinn. Hier ist ein Vergleich mit anderen Städten dieser Größe wie Stuttgart oder Dortmund notwendig. Wenn dort aber andere Regeln herrschen, ist ein Vergleich nicht möglich.

In diesem Zusammenhang muss das im NKR-Konzept zu Grunde gelegte Speyerer Verfahren zur Vermögensspaltung und zur Ermittlung der Werte in der Eröffnungsbilanz in Frage gestellt werden. Dabei sind die damit verbundenen Ziele nachzuvollziehen. Es ist sicherlich sinnvoll, das wirkliche Schuldendeckungspotential einer Kommune zu ermitteln, um Aussagen über die Auswirkungen von Investitionen zu erhalten. Es ist auch sinnvoll das Verwaltungsvermögen zu Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bilanzieren. Da diese in der Regel niedriger sein werden als die Zeitwerte für die gleichen Gegenstände, würde sich dieses Verfahren auch positiv auf zukünftige Abschreibungen für abnutzbare Vermögensgegenstände auswirken. Der Haushaltsausgleich würde dadurch einfacher werden.

Die Einwände dagegen müssen jedoch ernst genommen werden. Die Vermögensspaltung ist, wie in Kapitel 7 dargestellt, manipulationsanfällig und für Städte mit großen Vermögensmassen auch arbeitsintensiv oder gar unmöglich. Nicht umsonst sprechen sich gerade große Städte aus Gründen der Praktikabilität gegen dieses Verfahren aus. Das Gleiche gilt für die Ermittlung der Vermögenswerte in der Eröffnungsbilanz nach Anschaffungs- und Herstellungskosten. Meiner Meinung steckt hinter Forderung nach der Ermittlung von Zeitwerten aber auch die Absicht das Vermögen einer Kommune durch Aufdeckung der stillen Reserven zu erhöhen, obwohl dies von keinem der Akteure offen ausgesprochen wird. Dieses Ziel wird durch die Zeitwertbewertung des nicht abnutzbaren Vermögens z. B. in Form von Grundstücken auch erreicht. Allerdings bedeutet es auch in der Zukunft für alle Gegenstände des abnutzbaren Vermögens eine höhere Abschreibung, da die Zeitwerte als fingierte Anschaffungs- und Herstellungskosten die Grundlage für die weitere Abschreibung liefern werden. Ungeklärt sind auch noch die Probleme, die auf Grund der Vermögensspaltung mit der Erstellung der konsolidierten Bilanz verbun-

den sind.

Das von Lüder geforderte Prinzip scheint in der Praxis nicht flächendeckend umsetzbar. Von daher sollte man sich in diesem Fall am kleinsten gemeinsamen Nenner orientieren. Das NKF in NRW bietet dazu die Grundlage und scheint zudem praxisnäher zu sein. Ein Kompromiss ist notwendig, um wieder zu einem in großen Teilen einheitlichen Rechnungswesen in der Bundesrepublik zu kommen. Ob dies noch möglich sein wird sei dahin gestellt, anzunehmen ist vielmehr, dass hier auch weiterhin unter dem Deckmantel des Föderalismus politische Streitigkeiten zu Lasten der Effektivität und Transparenz ausgetragen werden.

Eins ist mit der Einführung des NKR in die öffentliche Haushaltswirtschaft jedoch sicher: Die Kommunen werden, bevor es einen Nutzen aus diesem neuen System gibt, erhebliche Mittel aufwenden müssen, um es zu implementieren. So fallen alleine bei der Stadt Hannover einmalige Kosten von 6 Mio. Euro an. Hinzu kommen Folgekosten für Lizenzen, Wartung etc. in Höhe von 2,4 Mio. Euro jährlich (Landeshauptstadt Hannover 2003: 2). In Anbetracht solcher für alle zugänglichen Zahlen erscheinen dagegen Aussagen, beispielsweise des Landes Niedersachsen, zu den Kosten der Einführung ein wenig zynisch: So kann nach Meinung der niedersächsischen Landesregierung der Umstellungsaufwand bei den Kommunen nicht zuverlässig und auch nicht allgemein ermittelt werden. Zudem bestünden sowieso Anpassungsbedarfe für die bestehende Software. Man geht auch davon aus, dass „wegen der im neuen Haushaltsrecht systematisch angelegten Anreize zu mehr Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit (...) sich der Aufwand über einen mittelfristigen Zeitraum amortisieren“ werde (Beckedorf 2005: 38).

Das Land ist daher auch nicht bereit, sich an den Kosten zu beteiligen, da „die Reform des kommunalen Haushaltsrechts [...] keine neue Aufgabenübertragung [ist], sondern eine grundlegende Modernisierung vorhandener Verfahrensvorschriften. Sie unterliegt deshalb nicht dem Konnexitätsprinzip.“⁴⁰

In eigener Sache denken die Länder anders: mit Ausnahme der Stadtstaaten Bremen und Hamburg hat mittelfristig kein Land in der Bundesrepublik Pläne für ein neues doppisches Rechnungswesen. Dies wird u. a. deswegen abgelehnt, da die Kosten für eine solche Maßnahme in Anbetracht der kritischen Haushaltslage nicht gerechtfertigt sind.

Trotz all dieser Bedenken ist die Einführung des NKR notwendig und überfällig. Es ist nicht akzeptabel, dass in der heutigen Zeit die öffentliche Verwaltung keine Angaben zu ihrem vollständigen Ressourcenverbrauch oder zu ihrem Vermögen machen kann. In Zeiten immer knapper werdender öffentlicher

⁴⁰ Konnexität besagt, dass keine Aufgaben von einer übergeordneten Behörde an eine untergeordnete Behörde abgegeben werden darf, ohne dass es zu auch zu entsprechenden Mittelübertragungen kommt. Das Prinzip der Konnexität soll in einigen Bundesländern in die Verfassung aufgenommen werden. Vgl. Beckedorf (2005: 38).

Mittel und wachsender Komplexität von Entscheidungen wird es umso dringlicher, für Transparenz zu sorgen. Nur so besteht die Chance mittelfristig die Verwaltungssteuerung zu verbessern.

Die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts wird die gegenwärtige Finanzkrise der Kommunen jedoch nicht beseitigen können. Es ist sogar anzunehmen, dass sie erst mal verschärft wird.

„Die Ursachen der Finanzknappheit der öffentlichen Haushalte liegen nicht allein im Haushaltsrecht.“ (Pünder 2005: 22). Von der Reform sind keine kurzfristigen Erfolge zur Lösung struktureller Haushaltsprobleme zu erwarten. Die Kommunen können schon bislang nur über Kredite ihre Verwaltungshaushalte ausgleichen, manche sind dazu jetzt schon nicht mehr in der Lage (Pünder 2005: 22).

Die Ursachen für die Finanzknappheit der Kommunen sind in anderen Bereichen zu verorten. Es besteht vor allem ein Einnahmen- und ein Aufgabenproblem. Mit jeder Steuerreform, die eine weitere Entlastung der Bürger vorsieht, sinken auch die Anteile der Kommunen an diesen Mitteln. Die Kosten von Firmenfusionen und -käufen können viele Unternehmen abschreiben, so dass sie auf Jahre keine Gewerbesteuer mehr zahlen müssen. Die Länder haben zudem flächendeckend in den letzten Jahren ihre Finanzausgleichsmittel reduziert. Diese Einnahmeverluste sind oftmals, selbst bei striktestem Sparkurs, von den Kommunen nicht zu kompensieren. Hinzu kommen Aufgabenverlagerungen von Bundes- und Landesebene auf die Kommunen ohne entsprechenden finanziellen Ausgleich. Viele Kommunen können nicht einmal ihre gesetzlichen Pflichtaufgaben erledigen. Hieran wird auch ein Neues Kommunales Rechnungswesen nichts ändern, hier hilft nur eine neue umfangreiche Gemeindefinanzreform, die eine substantielle Verbesserung bewirkt und die prekäre finanzielle Situation der Kommunen abfedert.

Literaturverzeichnis

Adam, Berit (2005): Analyse der Unterschiede zwischen den (beabsichtigten) kommunalen haushaltsrechtlichen Regelungen in Nordrhein-Westfalen, Hessen und Niedersachsen, in: der gemeindehaushalt, Stuttgart, 2005 (106. Jg., Heft Juli 2005), S. 150-157.

Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003a): Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen, 2003, S. 8 – 38. <http://doppik-hessen.de/images/gemhvo-doppik.pdf>, besucht am 10.4.2005.

Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003b): Synopse zur Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen, 2003. http://www.doppik-hessen.de/images/synopse_gemhvoen-doppik.pdf, besucht am 10.4.2005.

Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ und „Unterausschuss Reform des

- Gemeindehaushaltsrechts (UARG) der Innenministerkonferenz (IMK)**“ (2003): Reform des Gemeindehaushaltsrechts: Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen. 2003, http://www.doppik-hessen.de/images/bericht_an_die_imk.pdf, besucht am 10.3.2005.
- Bauer, Ludwig/Maier, Michael** (2004): Doppischer Haushaltsausgleich für Kommunen – ein kritischer Ländervergleich, in: *der gemeindehaushalt* 12/2004, S. 265-272.
- Beckedorf, Rainer** (2005): Neues kommunales Rechnungswesen für Niedersachsen, in: *Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung*, Jg. 75, Heft Januar, Berlin 2005, S. 36-38.
- Biskoping-Kriening, Ludwig** (2005): Das neue kommunale Finanzmanagement (NKF) in Nordrhein-Westfalen, in: *Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung*, Jg. 75, Heft Januar, Berlin 2005, S. 30-32.
- Eichhorn, Peter** (1987): Allgemeine und Öffentliche Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Doppik und Kameralistik, in: Eichhorn, Peter (Hrsg.): *Doppik und Kameralistik. Festschrift für Ludwig Mülhaupt zur Vollendung d. 75. Lebensjahres*, Baden-Baden 1987, S. 48-62
- Frankfurter Rundschau** (2005): Schonungslose Bilanz als Basis politischer Entscheidungen, in: *FR*, Ausgabe vom 25.4.2005, Frankfurt am Main 2005.
- Fuchs, Manfred/Zentgraf, Helmut** (1981): *Betriebsabrechnung in öffentlichen Einrichtungen*, Göttingen, 1981.
- Gablers Wirtschaftslexikon** (2005), Band Bf – E, 16. Aufl., Wiesbaden, 2005.
- Gesetz zur Neuordnung des Gemeindehaushaltsrechts und zur Änderung gemeindefinanzrechtlicher Vorschriften**, Hannover, 2005, unter: http://cdl.niedersachsen.de/blob/images/C9103499_L20.pdf, besucht am 14.08.2005.
- Grunewald, Ekkehard** (2003): Praxisbeispiel Salzgitter – Modellprojekt Doppik, in: Klieve, Martin (Hrsg.): *Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement*, Recklinghausen 2003, S. 103-113.
- Hauschild, Mathias** (2005): Reform des Gemeindehaushaltsrecht aus DLT-Sicht längst überfällig, in: *Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung*, Jg. 75, Heft Januar, Berlin 2005, S. 11-14.
- Homann, Klaus** (2001): *Kommunales Rechnungswesen*, Wiesbaden 2001.
- Hunold, Claus** (2003): *Kommunale Kostenrechnung*, Wiesbaden 2003.
- Jahnke, Frank** (2003a): Haushaltsgliederung im NKF, in: Klieve, Martin (Hrsg.): *Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement*, Recklinghausen 2003, S. 92-102.
- Jahnke, Frank** (2003b): Haushaltsausgleich im NKF, in: Klieve, Martin (Hrsg.): *Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement*, Recklinghausen 2003, S. 178-191.
- Klieve, Martin** (2003a): Einführung, in: Klieve, Martin (Hrsg.): *Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement*, Recklinghausen 2003, S. 5-9.
- Klieve, Martin** (2003b): Grundlagen des NKF, in: Klieve, Martin (Hrsg.): *Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement*, Recklinghausen 2003, S. 26-33.

- Knöll, Heinz Dieter/Grunert, Gerrit** (1997): *Verwaltungsökonomie, Betriebswirtschaftliche Kostenrechnung in der öffentlichen Verwaltung*, Baden-Baden 1997.
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt)** (1997): *Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept*, Bericht 7/1997, Köln 1997.
- Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt)** (1993): *Das neue Steuerungsmodell*, Köln 1993.
- Landeshauptstadt Hannover** (2003): *Beschlussdrucksache 1129/2003 Neues Kommunales Rechnungswesen für die Landeshauptstadt Hannover*, Hannover 2003.
- Lehmann, Patrick** (2003): *Der (neue) kommunale Haushalt als Informationsgrundlage für die Politik*, in: Klieve, Martin (Hrsg.): *Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement*, Recklinghausen 2003, S. 10-25.
- Leupold, Oskar** (1942): *Die Verwaltungsbuchführung der deutschen Gemeinden nach den neuesten reichsrechtlichen Vorschriften*, Leipzig 1942, zitiert nach: Lüder (2001: 7).
- Lüder, Klaus** (1999): *Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesen (Speyerer Verfahren)*, Stuttgart 1999.
- Lüder, Klaus** (2001): *Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen: Anforderungen, Konzept, Perspektiven*. Berlin 2001.
- Lüder, Klaus** (2003): *Dokumentation Eröffnungsbilanz – Pilotprojekt Stadt Uelzen*, Speyer 2003.
- Lüder, Klaus u. a.** (2004): *Dokumentation des Modellprojekts Uelzen, Teil C: Haushaltswesen*, Uelzen, 2004, unter: <http://www.uelzen.de/dokumente/87876/Haushaltswesen.pdf> besucht am 10.08.2005.
- Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.)** (2003): *Neues Kommunales Finanzmanagement*, Freiburg 2003.
- Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport** (2003): *Neues kommunales Rechnungswesen in Niedersachsen – Eckpunkte für die Reform des niedersächsischen Gemeindehaushaltsrechts*, Hannover 2003.
- Notheis, Klaus** (2005): *Neues kommunales Rechnungswesen (NKR) in Baden Württemberg – Entscheidung für das Optionsmodell*, in: *Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung*, Jg. 75, Heft Januar, Berlin 2005, S. 22-29.
- Offene Fragen zum neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen**, Ergebnisse eines Kolloquiums am 18. und 19. Februar 2002 in Potsdam veranstaltet durch das Kommunalwissenschaftliche Institut der Universität Potsdam (KWI), S 6, unter: http://www.uni-potsdam.de/u/kwi/aktuelles/stell_nkhr/stell_nkhr_koll_feb02_end.pdf, besucht am 27.7.2005.
- Potthoff, Erich** (1995): *Entwicklungsgeschichte der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre*, in: Eichhorn, Peter (Hrsg.): *Betriebswirtschaftliche Erkenntnisse für Regierung, Verwaltung und öffentliche Unternehmen*, Baden-Baden 1995, S. 35-46.
- Projektdokumentation Uelzen** (2003): *Aufbau einer Kosten- und Leistungsrechnung*, Uelzen, 2003, S. 13 <http://www.uelzen.de/dokumente/87876/Kostenrechnung.pdf>, abgerufen am 10.08.2005.

- Pünder, Herrmann** (2005): Der „doppische“ Kommunalhaushalt – ein neuer Rechnungsstil für eine neue Kommunalverwaltung, in: Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, Heft Januar, Berlin, 2005, S. 18-21.
- Rahe, Christian** (2003): Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) in Niedersachsen: Vermögensbewertung in der Stadt Salzgitter, in: Klieve, Martin (Hrsg): Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement, Recklinghausen 2003, S. 114-138.
- Rose, Joachim** (1995): Haushaltswirtschaft der niedersächsischen Gemeinden, Hannover 1995.
- Schierenbeck, Henner** (1987): Zur Integration von kaufmännischer und kameralistischer Buchführung, in: Eichhorn, Peter (Hrsg.): Doppik und Kameralistik, Baden-Baden 1987, S. 112-126.
- Schmidt, Waldemar** (2003): Produktorientierte Steuerung mit Zielen und Kennzahlen am Beispiel des Neuen Haushalts der Stadt Heidelberg, in: Klieve, Martin (Hrsg): Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement, Recklinghausen 2003, S. 139-177.
- Schuster, Falko** (2001): Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden, München 2001.
- Stadt Salzgitter** (2005): Anhang zur Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005, Salzgitter 2005.
- Stadt Uelzen** (2005): Haushaltsplan 2005 – Doppisch, Uelzen 2005.
- Strobl, Heinz** (2005): Reform des Gemeindehaushaltsrechts – Aufgabe und Beitrag der Innenministerkonferenz, in: Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, Heft Januar, Berlin 2005, S. 15-17.
- Ufer, Uwe** (2003): Der Produkthaushalt und das Neue Kommunale Finanzmanagement – Nutzen für kommunale Mandatsträger, in: Klieve, Martin (Hrsg): Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement, Recklinghausen 2003, S. 69-91.
- Ulrich, Grit** (2005): Konzeptionen der Bewertung des kommunalen Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung der Kriterien des HGB, in: Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, Heft Januar, Berlin 2005, S. 42-44.
- Wöhe, Günter**: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München 1990, zitiert nach: Zahradnik (2003: 37).
- Zahradnik, Stefan** (2003): Von der Kameralistik zur Doppik und der Nutzen für die Kommunalpolitik, in: Klieve, Martin (Hrsg): Der doppische Haushalt – Neues kommunales Finanzmanagement, Recklinghausen 2003, S. 34-68.

Autorenangaben

Diplom-Sozialwirt (FH), Politologe (M.A.) Andreas Wyborny
Am Schatzkampe 10
D – 30163 Hannover
Tel. +49 / (0)511 / 616 22084
Fax: +49 / (0) 511 / 616 22491
E-Mail: Andreas.Wyborny@region-hannover.de

WDP – Wismarer Diskussionspapiere / Wismar Discussion Papers

- Heft 01/2006: Christian Andersch/Jürgen Cleve: Data Mining auf Unfalldaten
- Heft 02/2006: Kathrin Behlau: Arbeitszeitmodelle im Kinderzentrum Mecklenburg – Job-Sharing und Arbeitszeitkonten –
- Heft 03/2006: Christin Possehl: Das Eigenkapitalverständnis des IASB
- Heft 04/2006: Ines Pieplow: Zur Problematik der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital nach IAS 32
- Heft 05/2006: Rüdiger-Waldemar Nickel: Der Markenwert. Ermittlung – Bilanzierung – Auswirkungen von IFRS
- Heft 06/2006: Jost W. Kramer: Sozialwirtschaft – Zur inhaltlichen Strukturierung eines unklaren Begriffs
- Heft 07/2006: Monika Paßmann: Potential und Grenzen automatischer Verhaltensmuster als Instrument erfolgreichen Selbstmanagements
- Heft 08/2006: Mandy Hoffmann/Antje Deike: Analyse der Auslandsaktivitäten von Unternehmen in Westmecklenburg
- Heft 09/2006: Jost W. Kramer: Grundkonzeption für die Entwicklung eines Qualitätsmanagements im sozialwirtschaftlichen Bereich
- Heft 10/2006: Dierk A. Vagts: Ärztliche Personalbedarfsermittlung in der Intensivmedizin
- Heft 11/2006: Andreas Beck: Die sozialwirtschaftliche Branche als qualitatives Ratingkriterium – unter besonderer Berücksichtigung von NPO-Krankenhäusern
- Heft 12/2006: Robert Löhr: Tax Due Diligence bei Kreditinstituten – eine Betrachtung ausgewählter Bilanz- und GuV-bezogener Analysefelder bei der Ertragsbesteuerung
- Heft 13/2006: Kristine Sue Ankenman: Austrian Neutrality: Setting the Agenda
- Heft 14/2006: Jost W. Kramer: Co-operative Development and Corporate Governance Structures in German Co-operatives – Problems and Perspectives
- Heft 15/2006: Andreas Wyborny: Die Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Doppik) und ihre Einführung in die öffentliche Haushaltswirtschaft