

Ein neues Rechnungswesen für die deutschen Gemeinden (Teil 2)¹

Mit der Abkehr von der Kameralistik hin zur Doppik, Kosten-/Leistungsrechnung (KLR), zu Kennzahlen wird der „Erfolg“ der Kommune, aber auch einzelner Organisationseinheiten bzw. der MitarbeiterInnen sichtbar und einschätzbar. Damit wird – entsprechend den Prinzipien des Public Governance – ein Beitrag zu mehr Transparenz geleistet.



Gunnar Schwarting

Viele Kommunen haben bereits heute innerhalb der Verwaltung ein System der Kostenrechnung, das über die so genannten kostenrechnenden Einrichtungen (das sind die typischen Gebührenhaushalte) hinausgeht. Allerdings ist es bisher erst selten auf die gesamte Verwaltung ausgeweitet worden. Das neue Haushaltsrecht verlangt im Prinzip eine flächendeckende Kosten- und Leistungsrechnung, die Ausgestaltung wird jedoch der einzelnen Kommune überlassen. Allerdings sollte dafür Sorge getragen werden, dass die KLR selbst nicht zu aufwendig wird, die Kostenrechnung selbst wiederum dem Wirtschaftlichkeitsprinzip entspricht. Das bedeutet, dass einfache und ggf. vergrößernde Systeme akzeptiert werden sollten, wenn ansonsten ein zu hoher Aufwand entstünde. Üblicherweise werden die Ergebnisse einer KLR zum Vergleich mit anderen Kommunen oder privaten Dritten herangezogen. Es ist daher wichtig, die zugrunde liegenden Berechnungsprinzipien und ihre jeweiligen Besonderheiten zu kennen, um nicht zu falschen finanz-wirtschaftlichen Schluss-

folgerungen zu gelangen. Unterschiedliche Produktabgrenzungen oder differierende Kostenzurechnungsschlüssel machen Ergebnisse der Kostenrechnung eben nicht unbedingt vergleichbar. Dies gilt umso mehr, als es an verbindlichen Vorgaben für die Kosten- und Leistungsrechnung im neuen Haushaltsrecht durchgängig fehlt. Den von verschiedenen Institutionen eingerichteten Vergleichsringen wird deshalb auch in Zukunft erhebliche Bedeutung zukommen.

Die neuen Bestimmungen sprechen ausdrücklich von der Kosten- und Leistungsrechnung; damit soll dem Leistungsaspekt gleichgewichtig Beachtung geschenkt werden. Dies ist gerade im Hinblick auf kommunale Aktivitäten, die – wie die Jugendarbeit oder die Kultur – zu keinen kostendeckenden unmittelbaren Erträgen führen, von großer Bedeutung, um eine rein betriebswirtschaftliche Ausrichtung der Steuerung zu vermeiden. Diese Gleichrangigkeit der Betrachtung ist allerdings nicht selbstverständlich; sie muss in der Praxis noch eingeübt werden.

Dies gilt auch für einen zweiten Aspekt: Mit der KLR und der Darstellung von Kennzahlen steht der „Erfolg“ des einzelnen Mitarbeiters oder der jeweiligen Organisationseinheit wesentlich stärker im Mittelpunkt als bisher;

dies gilt umso mehr als nicht nur der Haushalt, sondern auch die unterjährigen Berichte in öffentlicher Sitzung beraten werden. Das ist im Sinne dezentraler Aufgaben- und Ressourcenverantwortung zwar folgerichtig, darf aber nicht zu plakativer Nutzung, wie sie gerade im politischen Alltag nahe liegen mag, verleiten. Die Instrumente des neuen Haushaltsrechts sollen vor allem der Steuerung und damit der kontinuierlichen Verbesserung der Arbeit der Kommune, nicht in erster Linie der tagespolitischen Auseinandersetzung dienen.

Die drei Säulen der Doppik – Vermögen, Bilanz, Finanzhaushalt

Die Kameralistik, nach deren Prinzipien der Haushalt bisher geführt wurde, beruht auf Zahlungsvorgängen; sie wird von den Ein- und Ausgängen bei der Kasse geprägt (durch die Soll- und Ist-Buchungen hat allerdings auch sie einen zweiteiligen Charakter). Das der **kommunalen Doppik** zugrunde liegende System der kaufmännischen Buchführung ordnet alle Finanzvorgänge der jeweils davon berührten

¹ Zweiter Teil der erweiterten Fassung eines Vortrages, den der Verfasser unter dem Titel „Die Doppik hält Einzug – ein neues Rechnungswesen für die Kommunen in Deutschland“ im Rahmen des Round-Table-Gesprächs am 13.10.2006 des KDZ in Wien gehalten hat.

Rechnungsperiode zu. Am deutlichsten wird dies bei Investitionen: Sie sind in der Kameralistik in gesamter Höhe als Auszahlung zu buchen; sie gehören deshalb in den Vermögenshaushalt. In der Doppik hingegen werden die Aufwendungen für eine Investition über die gesamte Nutzungsdauer im Wege der Abschreibungen verteilt. Sie gehören deshalb zum laufenden Aufwand. Die Investition selbst schlägt sich dagegen unmittelbar in der Veränderung des Anlagevermögens in der Bilanz nieder. Vergleichbares gilt für investitionsbezogene Beiträge und Zuschüsse; sie waren in der Kameralistik jeweils zum Zeitpunkt ihrer Sollstellung als Einnahmen des Vermögenshaushalts zu buchen. In der Doppik werden sie zunächst in voller Höhe als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz aufgenommen und dann parallel zur Abschreibung aufgelöst und in dieser Höhe als periodischer Ertrag ausgewiesen.

Die bisherige Untergliederung in einen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt wird entfallen. Stattdessen werden alle laufenden Vorgänge im Ergebnishaushalt abgebildet, der vergrößert gesprochen der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung entspricht. Viele Positionen des Ergebnishaushalts entsprechen – von geringfügigen Abweichungen in der zeitlichen Zuordnung abgesehen – dem bisherigen Verwaltungshaushalt. Neu sind allerdings vor allem die Abschreibungen, die bisher nur im Ausnahmefall Berücksichtigung fanden und die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten. Demgegenüber gibt es die für den Haushaltsausgleich so bedeutsame bisherige Zuführung an den Vermögenshaushalt nicht mehr.

Als zweite Säule tritt die **Bilanz** hinzu, die erstmals das gesamte kommunale

Vermögen abbilden soll. Dazu bedarf es einer physischen Erfassung der Vermögensgegenstände, die in der Vergangenheit zwar schon hätte erfolgen sollen, aber nicht mit der nötigen Konsequenz gepflegt worden ist. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen. Dabei sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. Insbesondere gilt:

- die Wertansätze der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen;
- die Vermögensgegenstände sind einzeln und vorsichtig zu bewerten;
- die Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

Vermögensgegenstände mit einem Wert von weniger als € 410,- werden zwar im Rahmen der Inventur erfasst, gelten jedoch als geringwertige Wirtschaftsgüter und werden im Haushaltsjahr vollständig abgeschrieben. Bei Gegenständen, deren Wert unter € 60,- liegt, kann auf die Erfassung verzichtet werden; sie werden unmittelbar als Aufwand verbucht. Für bestimmte Vermögensgegenstände sind zudem Bewertungsvereinfachungen möglich. Dabei ist die Bewertung nicht in das Belieben der Kommune gestellt – in den Ländern sind die Bewertungsprinzipien durch ergänzende Richtlinien relativ fest umschrieben. Vermögensgegenstände, die der Abnutzung unterliegen, sind abzuschreiben; die Abschreibung erfolgt im Grundsatz linear, Abweichungen – z.B. ein degressives Verfahren – sind die Ausnahme. Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer und damit des jeweiligen Abschreibungssatzes sind Abschreibungstabellen maßgeblich, die in der Regel ebenfalls vom jeweiligen Innenministerium

veröffentlicht werden. Innerhalb des dort formulierten Rahmens ist die Nutzungsdauer nach den tatsächlichen Verhältnissen zu bemessen.

Da Vermögenswerte für den Übergang auf das neue Haushaltsrecht nicht vorliegen, sind Regelungen erforderlich, die für die Bewertung des in die erste Eröffnungsbilanz eingehenden Vermögens gelten (Erstbewertung). Dabei zeichnen sich bereits jetzt Abweichungen zwischen den Bundesländern ab; während Nordrhein-Westfalen vorsichtig geschätzte Zeitwerte vorsieht, setzen die anderen Bundesländer auch für diesen Fall die Anschaffungs- und Herstellungskosten an.

Anders als im kaufmännischen Rechnungswesen enthält das Rechnungswesen noch eine dritte Säule, den **Finanzhaushalt**, der (sehr vereinfachend gesprochen als Zusammenfassung des alten Verwaltungs- und Vermögenshaushalts) alle Zahlungsvorgänge – ev. (dies hängt von der konkreten Ausgestaltung des Rechts ab) aber auch nur die Investitionen – abbildet. Der Finanzhaushalt besitzt auf kommunaler Ebene deswegen eine besondere Bedeutung, weil allein dort die Investitionen konkret erfasst sind. Angesichts der Bedeutung der Investitionen für Haushaltsberatungen in einem Stadt- oder Gemeinderat wird diese Dreiteilung verständlich. Allerdings – dies unterscheidet die Finanzrechnung vom heutigen System – ist der Zahlungsvorgang selbst, nicht die Sollstellung für die Verbuchung entscheidend.

Ein Beispiel für neues kommunales Rechnungswesen – Stadt Salzgitter

Die Zusammenhänge zwischen den drei Komponenten des Haushalts

sind recht einfach. Die Finanzrechnung gibt Auskunft über den Stand der liquiden Mittel oder umgekehrt der kurzfristigen Finanzierungsnotwendigkeiten (das wäre im Grunde der bisherige Kassenkredit, der damit klarer als bisher im Haushalt ausgewiesen wird). Die Ergebnisrechnung zeigt, ob im Rahmen der laufenden Tätigkeit Überschüsse – sie erhöhen das Eigenkapital – oder Defizite – sie vermindern dementsprechend das Eigenkapital – gemacht werden. Die Bilanz wird zudem vor allem durch Zu- und Abgänge von Vermögensgegenständen und Veränderungen der Rückstellungen bzw. der Kreditverbindlichkeiten beeinflusst.

In der Bilanz sind neben allen Vermögensgegenständen auf der Aktivseite auch sämtliche Verbindlichkeiten abgebildet. Dazu zählen nicht nur die lang- und kurzfristigen Schulden sondern auch die Rückstellungen für Verbindlichkeiten, die in Zukunft anfallen oder zu erwarten sind. Sie machen im Haushalt der Stadt Salzgitter in Niedersachsen (D) immerhin mehr als 20 Prozent der Bilanzsumme aus (siehe Abb. 4). Die wichtigste Rückstellung betrifft im öffentlichen Bereich die Pensionszusagen, daneben kommen Rückstellungen aber auch für Altlasten, schwebende Verfahren oder unterlassene Instandhaltung in Betracht. Mit dem Ausweis von Rückstellungen wird auch ein erhöhtes Maß an Transparenz erreicht. Das sollte auch zu einer präziseren Bewertung von Risiken führen, die das neue Haushaltsrecht im Übrigen gleichfalls verlangt.

Neben den Rückstellungen sind es auf der Passivseite vor allem die Son-

derposten, die ins Gewicht fallen. Hier spielen in erster Linie die Beiträge und Zuschüsse für Investitionsvorhaben eine Rolle, die anteilig nach der Nutzungsdauer aufzulösen sind. Sie sind allerdings schon heute aus der Bilanzierung kommunaler Ver- und Entsorgungsbetriebe nicht unbekannt. Eine für das kommunale Haushaltswesen bisher völlig unbekannte Größe ist das Eigenkapital (das im Übrigen zwischen den Bundesländern wieder unterschiedlich bezeichnet wird). Die Interpretation bereitet deshalb auch Schwierigkeiten, denn ein hohes Eigenkapital sagt noch nichts über die finanzielle Leistungsfähigkeit der Kommune aus. Der Haushalt der Stadt Salzgitter endet übrigens mit einem negativen Eigenkapital – ein solches Ergebnis erscheint allerdings schon auf den ersten Blick mehr als kritisch.

Im Zuge der Diskussion um die Einführung der Doppik ist oft die Frage gestellt worden, welchen Aussagegehalt eine öffentliche Bilanz haben kann. Denn der ausgewiesene Vermögenswert ist – da in hohem Maße Infra-

struktureinrichtungen Eingang finden – kein Äquivalent für einen am Markt erzielbaren Veräußerungserlös. Er kann daher auch nicht als Sicherheit für ausstehende Verbindlichkeiten der Gemeinde angesehen werden, seien es Kreditverpflichtungen oder Rückstellungen für spezifische Sachverhalte. Auch der Wert des Eigenkapitals kann nicht mehr sein als eine rein rechnerische (Saldo-)Größe. Ein hohes Eigenkapital ist daher zwar nicht irrelevant, aber auch nicht hinreichend, um eine zufrieden stellende Finanzlage zu bezeichnen. Es ist sicher eine der wichtigsten Aufgaben der nächsten Zeit, für die Kommunen Hilfestellungen zu erarbeiten, um ein kommunale Bilanz „lesen“ zu können.

Transparenz für Rechnungsprüfung und Berichtswesen

Im geltenden Haushaltsrecht ist der Haushalt dann ausgeglichen, wenn

2 Die Bezeichnung der Bilanzpositionen weicht von den zitierten Rechtsvorschriften etwas ab; so ist die „Nettoposition“ das Eigenkapital.

Aktiva		Passiva	
Immaterielle Vermögensgegenstände		Nettoposition	
1. Lizenzen	1.083	1. Basis-Reinvermögen	-4.368
2. Geleist. Investitionszusch.	5.348	Sonderposten	
		6.432 1. Zuwendungen u. Umlagen für Vermögensgegenstände	70.214
Sachvermögen		2. Beiträge u.ä. Entgelte	19.130
1. unbebaute Grundstücke	18.473	3. Gebührensungleich	322
2. bebaute Grundstücke	18.046	4. Bewertungsausgleich*	37.727
3. Infrastrukturvermögen	209.325	Schulden	
4. Kunstgegenstände	2.572	1. Geldschulden	
5. Maschinen und Fahrzeuge	3.926	1. Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten	140.883
6. Betriebs- und Geschäftsausstattung	7.372	2. Liquiditätskredite	156.936
7. Verträge	35	3. Sonstige Geldschulden	25.998
8. Anlagen im Bau	536	256.285 2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistungen	1.745
Finanzvermögen		3. Transferverbindlichkeiten	3.878
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	7.727	4. Sonstige Verbindlichkeiten	9.399
2. Beteiligungen	766		
3. Sondervermögen	112.728	Rückstellungen	
4. Ausleihungen	174.931	1. Pensionsrückstellungen	89.115
5. Forderungen	22.701	2. Rückstellungen für Altersteilzeit	2.893
6. Sonstige Vermögensgegenstände	600	319.461 3. Sonstige Personalarückstellungen	10.482
Liquide Mittel		258 4. Sonstige Rückstellungen	20.977
Aktive Rechnungsabgrenzung			
		931 Passive Rechnungsabgrenzung	123.496
			38

* In dieser Position ist der „Instandhaltungslau“ zusammengefasst, der üblicherweise als Wertabschlag bei den einzelnen Vermögenswerten auf der Aktivseite berücksichtigt wird.

Abb. 4:
Eröffnungsbilanz der Stadt Salzgitter
zum 01.01.2005 (Werte in 1.000 Euro)²

die Einnahmen des Verwaltungshaushalts ausreichen, um alle Ausgaben des Verwaltungshaushalts zu decken und außerdem einen Betrag dem Vermögenshaushalt zuzuführen, der mindestens der planmäßigen Tilgung entspricht (Pflichtzuführung). Dies ist auch Gegenstand der Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde im Genehmigungsverfahren. Diese Betrachtungsweise gilt künftig nicht mehr, da die Tilgung nur eine untergeordnete Rolle spielt und die bisher geläufigen Zuführungen entfallen. Zunächst verlangt das neue Haushaltsrecht auf jeden Fall ein zumindest nicht negatives Eigenkapital; diese Anforderung ist eigentlich selbstverständlich (siehe aber Abb. auf S. 19). In der Praxis wird jedoch vermutlich der Ergebnishaushalt zur zentralen Größe für die Bestimmung des Haushaltsausgleichs. Als Grundsatz gilt, dass die ordentlichen (laufenden) Erträge so hoch sein müssen, dass alle ordentlichen (laufenden) Aufwendungen gedeckt sind. Zu den ordentlichen Aufwendungen gehören dabei nunmehr die Abschreibungen, zu den Erträgen die Auflösung der Sonderposten. Ob der Haushaltsausgleich damit künftig leichter oder schwerer wird, lässt sich nicht eindeutig beantworten; sehr vereinfachend gesprochen kommt es vor allem auf das Verhältnis der künftigen Abschreibungen zur heutigen Tilgung an (zusätzlich ist auch noch die Auflösung von Sonderposten zu beachten). Sind die notwendigen Abschreibungen höher als die Tilgung, ist der Haushaltsausgleich schwerer und umgekehrt. Welcher Sachverhalt zutrifft, hängt von einer Reihe von verschiedenen Faktoren ab. Ob darüber hinaus auch der Finanzhaushalt ausgeglichen sein muss (so die Anforderung in Rheinland-Pfalz) scheint zwi-

schen den Bundesländern durchaus differenziert gesehen zu werden. Schließlich sollen noch kurz die Aspekte der Prüfung angesprochen werden. Grundsätzlich wird am Vorrang der bisherigen örtlichen Rechnungsprüfung festgehalten. Die Anforderungen an die Rechnungsprüfung werden allerdings jetzt den Vorschriften für die Wirtschaftsprüfung von Unternehmen angeglichen. So soll die Prüfung darlegen, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde gibt. Zusätzlich ist der Lagebericht darauf hin zu überprüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und keine falsche Vorstellung von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde erweckt. Auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden, ist gesondert einzugehen. Das ist in Ergänzung zu den auch weiterhin geltenden Aufgaben der Prüfung eine ganz neue Qualität der Prüfung. Nachdem der Prüfungsbericht dem Bürgermeister zur Stellungnahme vorgelegen hatte, hat der Rechnungsprüfungsausschuss das Prüfungsergebnis in Form eines Bestätigungsvermerkes zusammen zu fassen. Analog zur Privatwirtschaft kann der Bestätigungsvermerk uneingeschränkt oder eingeschränkt erteilt bzw. versagt werden. Die erheblich ausgeweiteten Aufgaben der Rechnungsprüfung richten sich zwar prinzipiell an den Rechnungsprüfungsausschuss, sind aber ab einer gewissen Größenordnung im Grunde nur mit professioneller Unterstützung zu leisten. So wird ein Rechnungsprüfungsausschuss eine Risikoanalyse kaum bewerten können; das kann in der Regel bestenfalls ein – wie

in vielen Kommunen in Nordrhein-Westfalen – hauptamtlich geführtes Rechnungsprüfungsamt. Dazu bedarf es allerdings auch entsprechender Qualifikation in den Ämtern. Ob in Bundesländern, die wie Rheinland-Pfalz über nur wenige hauptamtlich geführte Rechnungsprüfungsämter verfügen, eine Prüfung durch den Ausschuss ausreicht, wird sich erst noch erweisen müssen.

Resümee

Deutschland hat sich – zumindest auf mittlere Sicht – für die Einführung der Doppik auf kommunaler Ebene entschieden. Das neue Haushaltsrecht betont aber zu Recht nicht nur einen neuen Rechnungsstil sondern verlangt auch den Einsatz von Steuerungsinstrumenten. Das ist zwar in der Theorie auch unbestritten, die praktische Umsetzung ist allerdings derzeit noch stark von der (technischen) Umstellung des reinen Rechnungswesens geprägt. Das ist angesichts des hohen Aufwandes, der mit der Erfassung und Bewertung des Vermögens, der Ermittlung von Rückstellungsbeträgen oder der Umwandlung bisher vereinnahmter Beiträge und Zuschüsse in Sonderposten auch durchaus verständlich. Hinzu kommt, dass in einem zweiten Schritt auch noch eine konsolidierte Gesamtbilanz, bestehend aus der Bilanz des Kernhaushalts und den Bilanzen der ausgegliederten Einrichtungen und Unternehmen, erstellt werden soll. Es ist jedoch unumgänglich, die Implementation der Steuerungselemente nicht aus den Augen zu verlieren. Mit der Erstellung einer Eröffnungsbilanz ist es jedenfalls nicht getan. ■

Prof. Dr. Gunnar Schwarting ist seit 1992 Geschäftsführer des Städtetages Rheinland-Pfalz.