

Glinder/Friedl

Gemeindehaushaltsrecht Baden-Württemberg

Neues Kommunales Haushalts-
und Rechnungswesen
mit Kassen- und Prüfungsrecht

Kohlhammer

Gemeindehaushaltsrecht Baden-Württemberg

Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
mit Kassen- und Prüfungsrecht

von

Peter Glinder,

Dr. rer. pol., Dipl.-Ökonom, Dipl.-Verwaltungswirt (FH) ist Abteilungsleiter
beim Rechnungsprüfungsamt der Landeshauptstadt Stuttgart
und Lehrbeauftragter an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und
Finanzen Ludwigsburg

und

Eric Friedl,

Dipl.-Finanzwirt (FH), geprüfter Bilanzbuchhalter (IHK) ist Prüfer
beim Rechnungsprüfungsamt der Landeshauptstadt Stuttgart
für den Aufgabenbereich der Stadtkämmerei und zugleich Beauftragter
für das Qualitätsmanagement des Rechnungsprüfungsamtes

Verlag W. Kohlhammer

Alle Rechte vorbehalten
© 2011 W. Kohlhammer GmbH Stuttgart
Gesamtherstellung:
W. Kohlhammer Druckerei GmbH + Co. KG Stuttgart
Printed in Germany

ISBN 978-3-17-021866-6

E-Book-Formate:

pdf: ISBN 978-3-17-029596-4

Vorwort

Das kommunale Selbstverwaltungsrecht gesteht den Kommunen die Finanzhoheit im Rahmen der Gesetze zu. Sie wird durch die Finanzpolitik des Gemeinderats und der Gemeindeverwaltung konkret ausgefüllt. Hierbei sind widerstreitende Interessen der Politik inhärent. Der ehemalige Stuttgarter Oberbürgermeister, Manfred Rommel, hat einmal spitz formuliert: „Finanzpolitik – das ist die Auseinandersetzung zwischen jenen Leuten, die eine Mark haben und zwei ausgeben wollen, und jenen anderen, die wissen, das das nicht geht.“ Was „gute“ Finanzpolitik auf die jeweilige Situation bezogen ausmacht, ist Gegenstand wirtschaftstheoretischer Abhandlungen, die nicht minder widerstreitend sind. Wie hingegen eine dem gesetzlichen Rahmen entsprechende Haushaltswirtschaft der Gemeinden in Baden-Württemberg auszusehen hat, ist Gegenstand unseres Fachbuches.

Die im Jahr 2009 durch Gesetz beschlossene Reform des Gemeindehaushaltsrechts bringt grundlegende Neuerungen für das Haushalts-, Rechnungs-, Kassen- und Prüfungswesen der Kommunen im Land Baden-Württemberg mit sich. Dabei wurden aus dem alten Recht auch zahlreiche Grundsätze und Regelungen beibehalten bzw. an die neuen Strukturen und die sich daraus ergebenden Erfordernisse angepasst.

Das vorliegende Fachbuch ist eine Praxishilfe für Mitarbeiter der Kämmerei und der Kasse, Budget- und Produktverantwortliche, Bewirtschaftungs-, Feststellungs- und Anordnungsbefugte, Mitarbeiter der Prüfungseinrichtungen und Rechtsaufsichtsbehörden, Gemeinderäte sowie natürlich jeden, der sich etwas näher mit der Materie befassen muss oder möchte. Durch das ausführliche Stichwortverzeichnis ist es auch als Nachschlagewerk geeignet. Die wesentlichen Punkte der Haushaltsplanung, der Haushaltsausführung (Bewirtschaftung, Kasse, Rechnungswesen bzw. Buchführung), des Jahres- und Gesamtabchlusses (einschließlich Bilanzierung) sowie der Prüfung werden aufgegriffen. Maßstab ist dabei nicht die Sicht des Theoretikers, sondern der Blickwinkel des Anwenders: so kurz und straff wie möglich, aber so viel wie für die Anwendung und das Verständnis in der Praxis nötig. Prozessbeschreibungen, Schaubilder, Buchungssätze, Nennung der Rechtsgrundlagen und dergleichen sichern eine anschauliche Darstellung, ohne die Abhandlung zu überfrachten. Dabei wird die neue Rechtslage gemäß den geänderten Abschnitten in der Gemeindeordnung zur Haushaltswirtschaft und zum Prüfungswesen sowie nach der neuen Gemeindehaushaltsverordnung und der neuen Gemeindekassenverordnung zugrunde gelegt.

Auch wenn die wesentlichen Punkte, insbesondere viele Aspekte des Alltagsgeschäfts, erläutert werden, kann eine solche Praxishilfe, die überschaubar bleiben möchte, natürlich nicht alle denkbaren Fragestellungen und Detailprobleme des hier behandelten komplexen Themas aufgreifen. Dafür ist der Rück-

Vorwort

griff auf vertiefende Kommentare und Fachpublikationen zu Einzelthemen erforderlich, die es mit zunehmender Praxiserfahrung zukünftig sicherlich vermehrt geben wird.

Das neue, auf der kommunalen Doppik basierende Gemeindehaushaltsrecht ist im Vergleich zur Kameralistik komplexer: z. B. statt Fälligkeitsprinzip nunmehr Ergebniswirksamkeitsprinzip und Kassenwirksamkeitsprinzip mit den sich daraus ergebenden Abgrenzungsfragen, statt Einnahmen und Ausgaben neuerdings mehrere Rechnungsgrößen (Ertrag/Aufwand, Leistungen/Kosten, Einzahlungen/Auszahlungen) sowie die Bewertungsproblematik von Vermögen und Schulden. Die Verfasser sind dennoch der Ansicht, dass für das Verständnis und den Umgang mit dem Neuen Kommunalen Haushaltsrechts nicht vorrangig der für das Handels- und Steuerrecht zertifizierte Finanzbuchhalter erforderlich ist. Vielmehr ist die engagierte Person gefordert, die in der gesamten Breite des kommunalen Haushaltsrechts bewandert ist (auch des alten, denn nicht alles ist neu), die dessen – über die reine Finanzbuchhaltung hinausgehenden – Spezifika kennt und sich mit Hilfe von Schulungen, Praxisaustausch und Literatur (wie z. B. dem vorliegenden Fachbuch) die eventuell noch fehlenden, erforderlichen Kenntnisse aneignet.

Unsere Praxishilfe befasst sich mit dem Kernhaushalt (Kämmereihaushalt) der Gemeinde und geht – außer im Zusammenhang mit dem Gesamtabschluss – nicht auf das Haushaltsrecht der Eigenbetriebe sowie der Sonder- und Treuhandvermögen mit Sonderrechnungen ein.

Das vorliegende Buch gibt den Wissenstand zum September 2010 wieder. Über Anregungen und konstruktive Kritik würden wir uns freuen. Uns ist bewusst, dass gerade bei der Erstbearbeitung einer solchen komplexen und vielschichtigen Thematik, die obendrein praxisbezogen sein soll, Fehler nicht ausbleiben können. Zudem bedürfen manche Regelungen des noch jungen Neuen Kommunalen Haushaltsrechts in Baden-Württemberg, insbesondere der neuen Gemeindehaushaltsverordnung, der (weiteren) Konkretisierung durch Verwaltungsvorschriften, Auslegungshilfen und dergleichen. Bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe, die mit der Reform erstmals Einzug ins Haushaltsrecht gefunden haben, ist noch vieles im Fluss. Für die Beurteilung ihrer Praxistauglichkeit ist die Rückkoppelung der Erfahrungen aus der praktischen Anwendung erforderlich. Auf die spätestens 2018 vorgesehene Evaluierung darf man deshalb gespannt sein.

Aus Gründen besserer Lesbarkeit haben wir darauf verzichtet, bei geschlechtsspezifisch verwendbaren Wörtern die weibliche Form mit aufzuführen. Wir bitten hierfür um Verständnis.

Last but not least unser Dank an alle diejenigen, die uns bei der Erstellung mit Rat und Tat geholfen haben.

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

<i>Vorwort</i>	V
<i>Abbildungsverzeichnis</i>	XV
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	XVII
<i>Literaturverzeichnis</i>	XIX

1	Zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts	1
1.1	Das Reformgesetz: Geltungsbeginn, Geltungsbereich, Evaluierung	1
1.2	Die Steuerungskonzeption des neuen Rechnungswesens . .	2
1.3	Drei-Komponenten-Rechnungssystem, Zwei-Komponenten-Planung	6
1.4	Zeitlicher Ablauf der Haushaltswirtschaft und des Prüfungswesens	9
2	Haushaltsplanung	10
2.1	Der kommunale Haushalt	10
2.1.1	Haushaltssatzung	10
2.1.2	Gesamthaushalt	13
2.1.3	Teilhaushalte	15
2.1.3.1	Produktorientierung	15
2.1.3.2	Teilergebnishaushalte	16
2.1.3.3	Teilfinanzhaushalte	19
2.1.4	Stellenplan	21
2.1.5	Anlagen zum Haushaltsplan	22
2.2	Erläuterung der Kontengruppen und Gliederungspositionen	26
2.2.1	Erträge	27
2.2.2	Aufwendungen, Kosten	29
2.2.3	Einzahlungen	31
2.2.4	Auszahlungen	33
2.2.5	Abgrenzung Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten	35
2.3	Haushaltsgrundsätze	35
2.3.1	Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung als Oberziel . . .	37
2.3.2	Sparsamkeits- und Wirtschaftlichkeitsgrundsatz	38
2.3.3	Doppelte Buchführung	39
2.3.4	Ergebniswirksamkeitsprinzip und Kassenwirksamkeitsprinzip	45
2.3.5	Grundsätze der Erzielung von Erträgen und Einzahlungen	50
2.3.6	Ausgleich des Ergebnishaushalts und Liquiditätssicherung	51

Inhaltsverzeichnis

2.3.6.1	Haushaltsausgleichsregeln	51
2.3.6.2	Liquiditätsmanagement, Kassenkredite, Geldanlagen.	52
2.3.6.3	Aussage über die finanzwirtschaftliche Lage	53
2.3.7	Haushaltswahrheit.	55
2.3.8	Bruttoveranschlagung	55
2.3.9	Klarheit, Einzelveranschlagung und sachliche Bindung	56
2.3.9.1	Deckungsfähigkeit	58
2.3.9.2	Über- und außerplanmäßiger Bedarf (Planabweichungen)	60
2.3.9.3	Nachtragshaushaltssatzung	63
2.3.10	Gesamtdeckung	66
2.3.11	Jährlichkeit und zeitliche Bindung (Ausnahme: Übertragbarkeit).	67
2.3.12	Dokumentationsgrundsätze	73
2.3.13	Weitere Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	75
2.4	Kosten- und Leistungsrechnung	75
2.5	Ablauf und Technik der Planung	77
2.6	Beratung und Beschluss durch den Gemeinderat	80
2.7	Prüfung und Genehmigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde	81
2.8	Öffentliche Bekanntmachung und Auslegung.	84
3	Haushaltsausführung	85
3.1	Bewirtschaftung	87
3.1.1	Bewirtschaftungsbefugnis.	87
3.1.2	Erträge, Einzahlungen	88
3.1.2.1	Bewirtschaftungsgebote, Stundung, Niederschlagung, Erlass	88
3.1.2.2	Zulässigkeit einzelner Arten von Bewirtschaftungsvorgängen	92
3.1.3	Aufwendungen, Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen	97
3.1.3.1	Erforderlichkeit und Zulässigkeit des Bewirtschaftungsvorgangs	97
3.1.3.2	Haushaltsermächtigung	101
3.1.3.3	Einhaltung des Vergaberechts.	103
3.1.3.4	Mittelbindung, Unterrichtung der Kasse	104
3.1.4	Vorläufige Haushaltsführung	104
3.2	Feststellung	106
3.2.1	Feststellungserfordernis	106
3.2.2	Feststellungsbefugnis	107
3.2.3	Sachliche Feststellung.	107
3.2.4	Rechnerische Feststellung.	108
3.3	Anordnung	109
3.3.1	Kassenanordnung	109
3.3.2	Anordnungsbefugnis	113
3.4	Kasse	114
3.4.1	Aufgaben und Organisation der Kasse.	114
3.4.1.1	Gemeindekasse	114

Inhaltsverzeichnis

3.4.1.2	Zahlstellen	116
3.4.1.3	Handvorschüsse	118
3.4.2	Buchführung	119
3.4.3	Zahlungsverkehr	121
3.4.4	Tagesabschluss	129
3.4.5	Mahnung, Beitreibung, Zwangsvollstreckung	131
3.4.6	Aufbewahrung von Zahlungsmitteln, Verwahrung von Gegenständen	137
3.5	Berichtspflicht gegenüber dem Gemeinderat	139
4	Jahresabschluss	141
4.1	Vorbemerkungen	141
4.1.1	Verhältnis des Gemeindehaushaltsrechts zum Handels- und Steuerrecht	141
4.1.2	Vertrauensschutz durchgeführter Bewertungen	142
4.1.3	Aufstellungspflicht, Funktion und Bestandteile des Jahresabschlusses.	142
4.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.	144
4.3	Allgemeine Grundsätze für die Gliederung.	148
4.4	Vermögensrechnung (Bilanz)	150
4.4.1	Gliederung der Vermögensrechnung (Bilanzgliederung)	151
4.4.2	Vermögensgegenstand	152
4.4.2.1	Begriff und Postenzuordnung.	152
4.4.2.2	Persönliche Zuordnung von Vermögensgegenständen	154
4.4.2.2.1	Sonderfall: Kommunale Sparkassenträgerschaften.	155
4.4.2.2.2	Sonderfall: Leasing	155
4.4.2.3	Anschaffungs- und Herstellungskosten	158
4.4.2.3.1	Anschaffungskosten.	159
4.4.2.3.2	Unentgeltlicher Erwerb	163
4.4.2.3.3	Herstellungskosten (Begriff und Abgrenzung)	169
4.4.2.3.4	Herstellungskosten (Umfang).	172
4.4.2.4	Abschreibungen	175
4.4.2.4.1	Planmäßige Abschreibung.	176
4.4.2.4.2	Außerplanmäßige Abschreibung	185
4.4.2.4.3	Abschreibung von Forderungen und Ausleihungen	188
4.4.2.4.4	Abschreibung beim unterjährigen Ausscheiden von Vermögensgegenständen	190
4.4.2.5	Zuschreibung.	190
4.4.3	Bilanzierung der Aktiva	191
4.4.3.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	191
4.4.3.2	Sachvermögen	192
4.4.3.2.1	Unbebaute Grundstücke	193
4.4.3.2.2	Grundstücksgleiche Rechte bei unbebauten Grundstücken	194
4.4.3.2.3	Bebaute Grundstücke.	194
4.4.3.2.4	Grundstücksgleiche Rechte bei bebauten Grundstücken	195
4.4.3.2.5	Infrastrukturvermögen.	195
4.4.3.2.6	Bauten auf fremden Grundstücken	196

Inhaltsverzeichnis

4.4.3.2.7	Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler	196
4.4.3.2.8	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	198
4.4.3.2.9	Betriebs- und Geschäftsausstattung	198
4.4.3.2.10	Vorräte.	200
4.4.3.2.11	Geleistete Anzahlungen	200
4.4.3.2.12	Anlagen im Bau	200
4.4.3.2.13	Finanzvermögen.	201
4.4.4	Bilanzierung der Passiva.	204
4.4.4.1	Kapitalposition	204
4.4.4.1.1	Basiskapital	204
4.4.4.1.2	Rücklagen	205
4.4.4.1.3	Fehlbeträge des ordentlichen Ergebnisses.	207
4.4.4.2	Passive Sonderposten	208
4.4.4.3	Bilanzierung der Schulden (im weiteren Sinne).	209
4.4.4.4	Rückstellungen	210
4.4.4.4.1	Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen	211
4.4.4.4.2	Höhe der Rückstellung	213
4.4.4.4.3	Pflichtrückstellungen	214
4.4.4.4.4	Weitere Rückstellungen (Kann-Rückstellungen).	219
4.4.4.4.5	Auflösung bzw. Inanspruchnahme und Wertanpassung von Rückstellungen	223
4.4.4.5	Verbindlichkeiten	225
4.4.4.6	Rechnungsabgrenzungsposten	229
4.4.4.6.1	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten.	230
4.4.4.6.2	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten	237
4.5	Inventur und Inventar	241
4.5.1	Grundsätze ordnungsgemäßer Inventur	243
4.5.2	Arten der Inventur	246
4.5.3	Inventurverfahren	246
4.5.4	Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren	247
4.5.4.1	Gruppenbewertung	248
4.5.4.2	Verbrauchsfolgeverfahren	251
4.5.4.2.1	Fifo-Verfahren	251
4.5.4.2.2	Lifo-Verfahren	252
4.5.4.3	Festwertverfahren	252
4.5.4.4	Stichprobeninventur.	255
4.5.4.5	Weitere Inventurvereinfachungsverfahren	256
4.5.4.6	Vor- und nachgelagerte Inventur	258
4.5.4.7	Befreiung von der Inventur	259
4.5.5	Inventurplanung	260
4.6	Ergebnisrechnung und Finanzrechnung	261
4.6.1	Rechnungslegung.	261
4.6.2	Planvergleich	263
4.6.3	Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung	264
4.7	Anhang	264
4.7.1	Pflichtangaben	265
4.7.2	Anlagen zum Anhang.	266
4.8	Rechenschaftsbericht	267

Inhaltsverzeichnis

4.8.1	Inhalt.	267
4.8.2	Jahresabschlussanalyse	270
5	Erste Eröffnungsbilanz.	276
5.1	Erstmalige Bewertung in der Eröffnungsbilanz	277
5.1.1	Sonderregelungen	278
5.1.1.1	Bestandsverzeichnisse oder Vermögensrechnung nach alter Fassung der GemHVO	279
5.1.1.2	Vermögensgegenstände, die innerhalb von sechs Jahren vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden	280
5.1.1.3	Immaterielle Vermögensgegenstände und bewegliche Vermögensgegenstände, die früher als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden	280
5.1.1.4	Vermögensgegenstände mit nicht ermittelbaren oder unverhältnismäßig aufwendig zu ermittelnden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die früher als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden.	281
5.1.1.5	Vermögensgegenstände, die vor dem 31.12.1974 angeschafft oder hergestellt wurden.	288
5.1.1.6	Wirkung der Werte aus der erstmaligen Eröffnungsbilanz .	288
5.2	Berichtigung der erstmaligen Erfassung und Bewertung in der Eröffnungsbilanz	289
6	Gesamtabschluss	292
6.1	Allgemeines	292
6.1.1	Verweis auf das Handelsgesetzbuch.	292
6.1.2	Bestandteile des Gesamtabschlusses.	293
6.1.3	Konsolidierungskreis	293
6.1.4	Befreiung vom Gesamtabschluss	295
6.1.5	Informationsrecht der Gemeinde	295
6.1.6	Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung ..	296
6.2	Konsolidierungsmethoden	296
6.2.1	Grad des Einflusses auf den zu konsolidierenden Aufgabenträger	296
6.2.2	Vollkonsolidierung	297
6.2.2.1	Kapitalkonsolidierung	298
6.2.2.1.1	Verrechnung	298
6.2.2.1.2	Unterschiedsbetrag	298
6.2.2.2	Schuldenkonsolidierung.	299
6.2.2.3	Zwischenergebniseliminierung.	299
6.2.2.4	Aufwands- und Ertragseliminierung	300
6.2.3	Eigenkapitalmethode	302
6.2.3.1	Wertansatz im ersten Gesamtabschluss	302
6.2.3.1.1	Buchwertansatz	302
6.2.3.1.2	Unterschiedsbetrag	302

Inhaltsverzeichnis

6.2.3.2	Wertansatz in den folgenden Gesamtab schlüssen	304
6.2.3.3	Angaben in Konsolidierungsbericht	304
6.3	Konsolidierte Ergebnisrechnung.	304
6.4	Konsolidierte Vermögensrechnung.	304
6.5	Kapitalflussrechnung	304
6.5.1	Cash Flow aus laufender Geschäftstätigkeit	305
6.5.2	Cash Flow aus der Investitionstätigkeit	307
6.5.3	Cash Flow aus der Finanzierungstätigkeit	308
6.5.4	Zusammenfassung der Mindestgliederungen	308
6.5.5	Aufstellung der Kapitalflussrechnung.	311
6.6	Konsolidierungsbericht	311
6.7	Befreiung vom Beteiligungsbericht	313
7	Steuerpflichten kommunaler Leistungen des Kernhaushalts	315
8	Prüfungswesen	319
8.1	Prüfungseinrichtungen	319
8.2	Aufgaben der örtlichen und überörtlichen Prüfung	321
8.2.1	Ordnungsmäßigkeit des Haushaltsvollzugs (sachliche Prüfung)	323
8.2.2	Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung (rechnerische und förmliche Prüfung)	325
8.2.2.1	Kassenprüfung.	327
8.2.2.2	Prüfung der Nachweise der Vermögensbestände	328
8.2.2.3	Programmprüfung und Anwendungsprüfung.	329
8.2.2.4	Korruptionsbekämpfung, Aufdeckung doloser Handlungen	330
8.2.3	Organisation und Wirtschaftlichkeit	335
8.2.4	Prüfungen der Ausschreibungsunterlagen und des Vergabeverfahrens.	335
8.2.5	Prüfung von Zuwendungen nach Maßgabe der Zuwendungsbestimmungen der Zuwendungsgeber (Verwendungsnachweisprüfung)	335
8.2.6	Prüfungen außerhalb des gemeindlichen Kernhaushalts	336
8.2.7	Beratende Tätigkeiten	336
8.3	Ablauf und Prozesse der Prüfung	336
9	Aufstellung, Feststellung und Bekanntgabe von Jahresabschluss und Gesamtab schluss	348
10	Abschließende Bemerkungen und Ausblick	349
Anhang 1	Zeilengliederung Ergebnishaushalt/-rechnung, Teilergebnishaushalt/-rechnung	350
Anhang 2	Zeilengliederung Finanzhaushalt/-rechnung, Teilfinanzhaushalt/-rechnung.	352

Inhaltsverzeichnis

Anhang 3	Spaltengliederung Ergebnis-, Finanz-, Teilergebnis-, Teilfinanzhaushalt	356
Anhang 4	Gliederung Investitionsübersicht zum Teilfinanzhaushalt. .	357
Anhang 5	Stellenplan.	359
Anhang 6	Übersicht über die aus Verpflichtungsermächtigungen voraussichtlich fällig werdenden Ausgaben	361
Anhang 7	Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Rücklagen, Rückstellungen und Schulden zu Beginn des Haushaltsjahres.	362
Anhang 8	Budgetübersicht gem. § 4 Abs. 5 GemHVO.	364
Anhang 9	Kontenklassen des Kontenrahmens Baden-Württemberg. .	366
Anhang 10	Kontenrahmen Baden-Württemberg	367
Anhang 11	Kommunaler Produktplan Baden-Württemberg.	394
Anhang 12	Spaltengliederung Ergebnis-, Finanz-, Teilergebnis-, Teilfinanzrechnung	398
Anhang 13	Tabelle zur Berechnung der oberen Fehlergrenze I.	399
Anhang 14	Beispielberechnung zum Monetary Unit Sampling.	400
	Stichwortverzeichnis	401

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Rechnungsgrößen der Kameralistik, erweiterten Kameralistik, Doppik	4
Abb. 2:	Drei-Komponenten-Rechnung, Zwei-Komponenten-Planung	8
Abb. 3:	Zeitlicher Ablauf der Haushaltswirtschaft und des Prüfungswesens	9
Abb. 4:	Inhalt der Haushaltssatzung	11
Abb. 5:	Inhalt des Haushaltsplans	13
Abb. 6:	Gliederung der Teilhaushalte	16
Abb. 7:	Pagatorischer und kalkulatorischer Wertbegriff	17
Abb. 8:	Erläuterung der Erträge	28
Abb. 9:	Erläuterung der Aufwendungen und Kosten	29, 30
Abb. 10:	Erläuterung der Einzahlungen	31, 32
Abb. 11:	Erläuterung der Auszahlungen	33, 34
Abb. 12:	Haushaltsgrundsätze und Ausnahmen	36, 37
Abb. 13:	Buchungsregeln	43
Abb. 14:	Deckungsfähigkeit	59
Abb. 15:	Zulässigkeit apl-A/üpl-A, Erforderlichkeit einer Nachtragshaushaltssatzung	65, 66
Abb. 16:	Übertragung oder Rückstellung: Beispiel einer nicht investiven Beschaffung	69, 70
Abb. 17:	Übertragung oder Rückstellung: Beispiel einer investiven Beschaffung	70, 71
Abb. 18:	Zulässigkeit von Haushaltsübertragungen	72
Abb. 19:	Kosten- und Leistungsrechnung	77
Abb. 20:	Budgetebene, Haushaltsposition und Kontierungsebene	78
Abb. 21:	Prüfung und Genehmigung der Haushaltssatzung durch Rechtsaufsichtsbehörde	81
Abb. 22:	Prozess der Haushaltsausführung – Teil 1	85
Abb. 23:	Prozess der Haushaltsausführung – Teil 2	86
Abb. 24:	Arten der Kassenanordnung	109
Abb. 25:	Prozesse des Forderungsmanagements	132
Abb. 26:	Bestandteile des Jahresabschlusses	144
Abb. 27:	Bilanzgliederung	152
Abb. 28:	Persönliche Zuordnung der Leasinggegenstände	156, 157
Abb. 29:	Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Erhaltungsaufwand	159
Abb. 30:	Anschaffungskosten	163
Abb. 31:	Zuwendungen	165
Abb. 32:	Herstellungskosten	172
Abb. 33:	Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung, Zuschreibung	176
Abb. 34:	Auszug aus dem Kontenrahmen für Abschreibungen ...	184

Abbildungsverzeichnis

Abb. 35: Abschreibungsplan	188
Abb. 36: Berechnung Basiskapital	204
Abb. 37: Arten von Rücklagen	205
Abb. 38: Abgrenzung der Schulden	210
Abb. 39: Rückstellungen	211
Abb. 40: Zeitliche Darstellung aktiver Rechnungsabgrenzungs- posten aus Sicht der Gemeinde	231
Abb. 41: Zeitliche Darstellung passiver Rechnungsabgrenzungs- posten aus Sicht der Gemeinde	238
Abb. 42: Sonderregelungen für die erste Eröffnungsbilanz bei der Bewertung nach § 62 GemHVO	279
Abb. 43: Bestandteile des Gesamtabchlusses	293
Abb. 44: Gliederungsschema zur Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit nach der direkten Methode.	306
Abb. 45: Gliederungsschema der Überleitungsrechnung zur Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit nach der indirekten Methode	306
Abb. 46: Gliederungsschema des Cashflow aus der Investitionstätigkeit.	307
Abb. 47: Gliederungsschema des Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit.	308
Abb. 48: Gliederungsschema I Cash Flow („Direkte Methode“)	308, 309
Abb. 49: Gliederungsschema II Cash Flow („Indirekte Methode“)	310, 311
Abb. 50: Einrichtungen der örtlichen und überörtlichen Prüfung.	320
Abb. 51: Prüfungsaufgaben und Prüfungsobjekte	322
Abb. 52: Prüfungsarten/Prüfungshandlungen	339
Abb. 53: Prüfungsablauf	346

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
AGGVG	Gesetz zur Ausführung des Gerichtsverfassungsgesetzes und von Verfahrensgesetzen der ordentlichen Gerichtsbarkeit
AiB	Anlagen im Bau
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
apl.	außerplanmäßig
Az.	Aktenzeichen
BBodSchG	Bundesbodenschutzgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BewRGR	Richtlinie für die Bewertung des Grundvermögens
BgA	Betriebe gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
DepV	Deponieverordnung
d. h.	das heißt
DIIR (IIR)	Deutsches Institut für Interne Revision
EigBG	Eigenbetriebsgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
ff.	fortfolgende
Fifo	first in – first out
gem.	gemäß
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung Baden-Württemberg
GemKVO	Gemeinekassenverordnung Baden-Württemberg
GemO	Gemeindeordnung Baden-Württemberg
GemPrO	Gemeindeprüfungsordnung
GewStG	Gewerbesteuerergesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKZ	Gesetz über kommunale Zusammenarbeit
GPAG	Gemeindeprüfungsanstaltsgesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GuV	Gewinn und Verlustrechnung
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
Gz	Geschäftszeichen
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
Hifo	highest in – first out
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
i. d. R.	in der Regel

Abkürzungsverzeichnis

IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IKS	interenes Kontrollsystem
InsO	Insolvenzordnung
i. S. d.	im Sinne der/des
i. V. m.	in Verbindung mit
KAG	Kommunalabgabengesetz
KrW-/AbfG	Kreiswirtschaftabfallgesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LBesG	Landesbesoldungsgesetz
LDSG	Landesdatenschutzgesetz
lfd.	laufend
LHO	Landeshaushaltsordnung
Lifo	last in first out
LKrO	Landkreisordnung
Lofo	lowest in – first out
LVwVG	Landesverwaltungsvollstreckungsgesetz
LVwVGKO	Vollstreckungskostenordnung
LWaldG	Landeswaldgesetz
o. g.	oben genannt
ö. r.	öffentlich-rechlich
p. r.	privatrechtlich
Rn.	Randnummer
SigG	Signaturgesetz
StGB	Strafgesetzbuch
StOGVO	Stellenobergrenzenverordnung des Landes
StWG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums
u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
UhVorschGDG BW	Unterhaltsvorschussgesetz Baden-Württemberg
UStG	Umsatzsteuergesetz
üpl.	überplanmäßig
vgl.	vergleiche
VgV	Vergabeverordnung
VOB	Verdingungsordnung für Bauleistungen
VOF	Verdingungsordnung für freiberufliche Leistungen
VOL	Verdingungsordnung für Leistungen
VV LHO	Allgemeine Verwaltungsvorschriften des Finanzministeriums zur Landeshaushaltsordnung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwV GemO	Verwaltungsvorschrift zur Gemeindeordnung Baden-Württemberg
WFA	Wohnungswirtschaftlicher Fachausschuss
WoBauG	Wohnungsbaugesetz
z. B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung

Literaturverzeichnis

- Amling, Thomas/Bantleon, Ulrich*, Handbuch der Internen Revision. Grundlagen, Standards, Berufsstand, Berlin 2007
- Bähr, Gottfried/Fischer-Winkelmann, Wolf E.*, Buchführung und Jahresabschluss, 8. Auflage, Wiesbaden 2003
- Bals, Hansjürgen*, Neues kommunales Finanz- und Produktmanagement. Erfolgreich steuern und budgetieren, 2. Auflage 2008, Postprint veröffentlicht auf dem Publikationsserver der Universität Potsdam
- Barro, Robert J.*, Are Government Bonds Net Wealth?, in: Journal of Political Economy, 1974, Jg. 82, S. 1095–1117
- Barro, Robert J.*, On the Determination of the Public Debt, in: Journal of Political Economy, 1979, Jg. 87, S. 940–971
- Baumbach/Hopt*, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 34. Auflage, München 2010
- Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 7. Auflage, München 2010
- Blümich/Falk/Uelmer/Haas*, Einkommensteuergesetz-Körperschaftsteuergesetz-Gewerbesteuersteuergesetz-Kommentar, München, Stand März 2010
- Bornhofen, Manfred*, Buchführung 1, 12. Auflage, Wiesbaden 2000
- Bornhofen, Manfred*, Buchführung 2, 15. Auflage, Wiesbaden 2003
- Brüning, Christoph*, Zur Reanimation der Staatsaufsicht über die Kommunalwirtschaft, in: DÖV, Heft 13, Juli 2010, S. 553–560
- Brüning, Christoph/Vogelsang, Klaus*, Die Kommunalaufsicht. Aufgaben, Rechtsgrundlagen, Organisation, 2. Auflage, Berlin 2009
- Faiß, Friedrich/Lang, Manfred/Notbeis, Klaus*, Kommunales Wirtschaftsrecht in Baden-Württemberg. Systematische Darstellung zur Finanzwirtschaft der Kommunen, 7. Auflage, Stuttgart 2002
- Dettmer, Harald/Prophete, Walter/Wegmeyer, Klaus*, Kommunales Haushalts- und Kaswesen, 3. Auflage, Bad Homburg vor der Höhe 1995
- Dölling, Dieter*, Handbuch der Korruptionsprävention für Wirtschaftsunternehmen und öffentliche Verwaltung, München 2007
- Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn*, Handelsgesetzbuch – Kommentar, 2. Auflage, München 2008
- Ebert, Günter*, Kosten- und Leistungsrechnung, 10. Auflage, Wiesbaden 2004
- Falterbaum/Bolk/Reiß*, Buchführung und Bilanz, 19. Auflage, Achim 2003
- Fiebig, Helmut*, Kommunale Rechnungsprüfung. Grundlagen, Aufgaben, Organisation, 4. Auflage, Berlin 2007
- Förschle, Gerhart/Peemöller, Volker (Hrsg.)*, Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, Heidelberg 2004
- Fudalla/Tölle/Wörstel/zur Mühlen*, Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung, 2. Auflage, Berlin 2007
- Fudalla/zur Mühlen/Wörste*, Doppelte Buchführung in der Kommunalverwaltung, 2. Auflage, Berlin 2005
- Ganske, Matthias*, Privatisierung des kommunalen Forderungsmanagements, Teile 1 und 2, in: ZKF, 5/2009, 6/2009, S. 97 ff.
- Gern, Alfons*, Kommunalrecht Baden-Württemberg, 9. Auflage, Baden-Baden 2009
- Glinger, Peter*, Berichtssysteme in der öffentlichen Verwaltung, in: Controller-Magazin, 6/2007, S. 575 ff.
- Glinger, Peter*, Kommunales Chancen- und Risikomanagement, in: Der Gemeindehaushalt 11/2008, S. 241 ff.

Literaturverzeichnis

- Glinger, Peter/Friedl, Eric*, Qualitätsmanagement in der kommunalen Rechnungsprüfung – am Beispiel des Rechnungsprüfungsamtes der Landeshauptstadt Stuttgart, in: der Gemeindehaushalt 4/2010, S. 86 ff.
- Häfner, Philipp*, Doppelte Buchführung für Kommunen nach dem NKF, 3. Auflage, Freiburg 2005
- Hüttche, Tobias*, Rechnungslegung – Bilanzierung und Bewertung nach HGB und IFRS im Einzel- und Konzernabschluss, 3. Auflage, München 2010
- Innenministerium Baden-Württemberg*, Leitlinien zur kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, 2. Auflage, Stuttgart 2002
- Innenministerium Nordrhein-Westfalen*, Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, Handreichung für Kommunen, 3. Auflage 2008
- Innenministerium Nordrhein-Westfalen*, Neues Kommunales Finanzmanagement – NKF-Kennzahlenset, Runderlass vom 19.2.2008
- Innenministerium Nordrhein-Westfalen*, Neues Kommunales Finanzmanagement – NKF-Leitfaden Haushaltssatzung, 30. Oktober 2006
- KGSt*, Forderungsmanagement – eine Arbeitshilfe, Bericht Nr. 8/2009
- Kunze/Bronner/Katz*, Gemeindeordnung für Baden-Württemberg, Kommentar, Stuttgart, Stand Juli 2008
- Lasar, Andreas/Fischer, Edmund*, Der konsolidierte Gesamtabchluss als Informations- und Steuerungsinstrument, in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, Juli 2010
- Lüder, Klaus*, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushaltswesens, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Stuttgart 1998
- Magin, Christian*, Kommunale Doppik: (Miss-)Verständnisse und Weiterentwicklungen, in: Der Gemeindehaushalt, 8/2007, S. 175–180
- Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Rubnke, Klaus*, Wirtschaftsprüfung. Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 3. Auflage, Stuttgart 2007
- Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, 2. Auflage, München 2008
- Newiak, Monique*, Prüfungsurteile mit Dollar Unit Sampling, Statistischer Diskussionsbeitrag Nr. 30, Universität Potsdam 2009
- Niemeier/Schlierenkämper/Schnitter/Wendt*, Einkommensteuer, 21. Auflage, Achim 2005
- Notheis, Klaus/Ade, Klaus*, Das Neue Kommunale Haushaltsrecht Baden-Württemberg, Leitfaden für Praxis, Aus- und Fortbildung, 2. Auflage, Stuttgart 2009
- Rose, Joachim*, Kommunale Finanzwirtschaft Niedersachsen, 4. Auflage, Stuttgart 2009
- Rothfuss, Peter*, Verwaltungsvollstreckung in Baden-Württemberg, Stuttgart 1994
- Scheel, Werner/Steup, Johannes*, Gemeindekassenrecht Nordrhein-Westfalen, Köln 1977
- Schmidt, Ludwig*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 20. Auflage, München 2001
- Schneider, Roman*, Der Mahnbescheid und seine Vollstreckung, 6. Auflage, Stuttgart 2008
- Streffing, Thomas/Mensmann, Matthias*, Strafbarkeit durch Unterlassen – ein Risiko für die Leitung örtlicher Rechnungsprüfung?, in: der Gemeindehaushalt 9/2010, S. 199 ff.
- Transparency International Deutschland e. V.*, Positionspapier: Zuwendungen auf kommunaler Ebene, 20.4.2008
- Wiedmann, Harald*, Bilanzrecht Kommentar zu den §§ 238 bis 342a HGB, München 1999
- Zingel, Harry*, Grundlagen der kaufmännischen Rechnungslegung, kleine Einführung in die wichtigsten Vorschriften und Methoden, Version 5.10 (2009), im Internet unter: www.zingel.de

1 Zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts

1.1 Das Reformgesetz: Geltungsbeginn, Geltungsbereich, Evaluierung

Mit dem **Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 4. Mai 2009**¹, wodurch in erster Linie die Vorschriften der Gemeindeordnung (GemO) zur Haushaltswirtschaft geändert und jene zum Prüfungswesen angepasst werden, sowie die auf Grundlage der GemO neu erlassenen Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) und Gemeindekassenverordnung (GemKVO) vom 11. Dezember 2009² wird das **Neue Kommunale Haushaltsrecht (NKHR)** für die Kommunen Baden-Württembergs eingeführt. Die Reform basiert auf empfohlenen Musterentwürfen, die von der Innenministerkonferenz am 21. November 2003 beschlossen wurden.³ Dieser Beschluss soll sicherstellen, dass bundesweit die Grundzüge der Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts und damit die interkommunale Vergleichbarkeit gewahrt sowie finanzstatistische Anforderungen erfüllt werden.

Nach Artikel 13 des Gesetzes ist bis spätestens zum Haushaltsjahre 2016 auf das neue Recht umzustellen. Bis zur Umstellung gelten die bisherigen Regelungen für die kameralistische Haushaltswirtschaft weiter. Wer früher umstellt, kann bis zum Haushaltsjahr 2015 eine Vergünstigung bei der Haushaltsausgleichsregelung in Anspruch nehmen. Der nach dem neuen § 95a GemO geforderte Gesamtabschluss ist abweichend davon frühestens erst ab dem Haushaltsjahr 2018 aufzustellen.

Die vor Inkrafttreten des Gesetzes für die freiwillige Einführung der kommunalen Doppik erteilten Ausnahmegenehmigungen nach der Experimentierklausel (§ 146 GemO a. F.) galten letztmalig für das Haushaltsjahr 2009. Ausnahmsweise kann das zuständige Regierungspräsidium die Genehmigungen für das Haushaltsjahr 2010 verlängern.

„Soweit die Kommunen bis zum Inkrafttreten des Reformgesetzes bereits mit der Bewertung ihrer Vermögensgegenstände begonnen haben und dabei die zum Bewertungszeitpunkt zur Verfügung stehenden Leitlinien zur kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg und die Referentenentwürfe des Innenministeriums vom Januar 2005 und August 2005 einschließlich Ihrer Fort-

1 GBl. 2009, S. 185. Abrufbar im Internet unter: <http://www.nkhr-bw.de/servlet/PB/show/1310178/GBl-2009185.pdf>.

2 GBl. 2009, S. 770 und S. 791. Abrufbar im Internet unter: <http://www.nkhr-bw.de/servlet/PB/menu/1168008/index.html>.

3 Abrufbar im Internet unter: http://www.im.nrw.de/bue/doks/nkf_imk1103.pdf.

Reform des Gemeindehaushaltsrechts

schreibung sachgerecht zugrunde gelegt haben, besteht für die durchgeführten Bewertungen Vertrauensschutz.“⁴

Außer für die Gemeinden gilt das Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts auf der Grundlage bestehender gesetzlicher Verweisungen auch für die Landkreise, die Gemeindeprüfungsanstalt, den Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg, den Kommunalverband für Jugend und Soziales Baden-Württemberg, die Region Stuttgart, die Regionalverbände und die Nachbarschaftsverbände. Des Weiteren ist es von den Eigenbetrieben und Zweckverbänden anzuwenden, die wahlweise nicht die handelsrechtliche kaufmännische Buchführung eingeführt haben.

Die Auswirkungen der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens werden spätestens nach Ablauf des Haushaltsjahres 2017 durch das Landesinnenministerium unter Mitwirkung der kommunalen Landesverbände überprüft (Artikel 13 Abs. 7).

1.2 Die Steuerungskonzeption des neuen Rechnungswesens

Die Reform des Gemeindehaushaltsrechts verfolgt folgende **Zielsetzungen**:⁵

- Die Kameralistik basiert auf einer geldvermögensorientierten Darstellung über Einnahmen und Ausgaben. Die Veränderung des Geldvermögens ergibt sich hierbei aus einer Veränderung des Zahlungsmittelbestands durch Ein- und Auszahlungen (Anordnungs-Soll = Zahlungs-Ist) zuzüglich der Veränderung von Kassenresten aus fällig gestellten Forderungen und Verbindlichkeiten (Differenz aus Anordnungs-Soll und niedrigerem Zahlungs-Ist). Der wertmäßige Bestand wird in der Geldvermögensrechnung ausgewiesen. Das Nichtgeldvermögen bleibt – mit Ausnahme kostenrechnender Einrichtungen (u. a. Gebührenhaushalte) – unberücksichtigt. Die Reform setzt nun an die Stelle dieser vorrangig zahlungsorientierten Teilsicht ein Rechnungssystem, das den Bestand und die Veränderung des gesamten Vermögens – dies umfasst alle zur Verfügung stehenden Ressourcen (neben den Zahlungsmitteln auch Sach- und sonstiges Finanzvermögen) und deren vollständige Finanzierung durch eigenes Kapital oder Verbindlichkeiten – darstellt. Die entscheidenden Veränderungsgrößen sind hier Ertrag (Ressourcenmehrung) und Aufwand (Ressourcenverbrauch), die im neuen Ergebnishaushalt verbucht werden. Zusätzlich wird die zahlungsorientierte Sicht über Ein- und Auszahlungen im neuen Finanzhaushalt abgebildet. Der Fokus beim Haushaltsausgleich liegt zukünftig nicht mehr auf den Einnahmen und Ausgaben, sondern auf den Erträgen und Aufwendungen. Dieses Ressourcenverbrauchskonzept entspricht dem **Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit**,

4 Schreiben des Innenministerium Baden-Württemberg vom 11.6.2007 (AZ: 2-2241-0/95-5), in: Leitfaden zur Bilanzierung nach den Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) in Baden-Württemberg, Stand: 19. Mai 2009, S. 16, im Internet abrufbar unter www.nkhr-bw.de.

5 Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 14/4002 vom 10. Februar 2009. Abrufbar im Internet unter: http://www.landtag-bw.de/WP14/Drucksachen/4000/14_4002_D.PDF.

wonach jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen selbst wieder ersetzen und keine Lasten einseitig in die Zukunft verschieben soll.

- Die bisherigen kameralen Ausgabeermächtigungen mit – häufig tief gegliederten – Haushaltsstellen werden auf der neuen Teilhaushalts- und Budgetebene (in etwa vergleichbar mit den bisherigen Einzelplänen oder Unterabschnitten) ersetzt durch nach Aufwandsarten und Auszahlungsarten gegliederte Budgetermächtigungen, die zumindest budgetintern weitgehend deckungsfähig sind. Die Teilhaushalte sind produktorientiert zu bilden, so dass produktbezogene messbare Leistungsziele beigefügt werden können. Damit tragen die Budgetverantwortlichen zugleich die Produktverantwortung, was dem Prinzip einer einheitlichen Fach- und Ressourcenverantwortung entspricht. Dies soll eine output- bzw. produktorientierte Steuerung der Verwaltung ermöglichen. Als Ergänzung zur bisher lediglich anlassbezogenen Unterrichtung des Gemeinderats ist dieser nunmehr unterjährig obligatorisch über die Erreichung der Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten.
- Als neues Rechnungssystem wird die kommunale doppelte Buchführung (kommunale Doppik) eingeführt. Für sie sind die im Handelsrecht geltenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen maßgeblich. Eine Wahlmöglichkeit für die erweiterte Kameralistik, mit der die beiden vorgenannten Zielsetzungen durch zusätzliche Neben- bzw. Abgrenzungsrechnungen auch erreicht werden könnten, besteht nicht. Auf die Option wurde verzichtet, da sich die Rechnungsergebnisse der beiden Systeme nicht vollständig angleichen lassen und damit interkommunale Vergleiche sowie die Aufstellung einer einheitlichen Finanzstatistik erschwert würden. Ebenso wenig wäre aus diesem Grund die Erstellung eines Gesamtabschlusses möglich.
- Um ein Gesamtbild der kommunalen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage einschließlich der „ausgelagerten“ Bereiche zu erhalten, wird der Jahresabschluss nach dem NKHR für den Kernhaushalt (auch Kämmereihaushalt genannt) der Gemeinde mit den Abschlüssen der von ihr beherrschten und abhängigen Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechnungsführung in einem Gesamtabschluss zusammengeführt (konsolidiert). Das ist mit Einführung des NKHR möglich, weil ab diesem Zeitpunkt alle zu konsolidierenden Einheiten die Doppik nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung – unter Beachtung spezifischer, sich aus dem jeweiligen Rechtskreis ergebender Abweichungen – eingerichtet haben.

Reform des Gemeindehaushaltsrechts

System	Bewegungsrechnung (Mehring/Verbrauch)			Bestandsrechnung	
	Einnahmen/Ausgaben (Veränderung des Geldvermögens)		Ertrag/ Aufwand (Veränderung des Gesamtvermögens)		Leistung/ Kosten (Veränderung des betriebsbedingten Vermögens)
	Einzahlungen/Auszahlungen (Veränderung des Zahlungsmittelbestands)	Fällig gestellte Forderungen/Verbindlichkeiten (Veränderung der Kassenreste)			
Kameralistik (bisheriges Recht)	Verwaltungs- und Vermögenshaushalt, Jahresrechnung (Soll = Ist)	Verwaltungs- und Vermögenshaushalt, Jahresrechnung (Δ Soll – Ist)		Nur kostenrechnende Einrichtungen (u. a. Gebührenhaushalte)	Geldvermögensrechnung (nur freiwillig Vollvermögensrechnung), Anlagennachweise kostenrechnender Einrichtungen
Erweiterte Kameralistik	Verwaltungs- und Vermögenshaushalt, Jahresrechnung (Soll = Ist)	Verwaltungs- und Vermögenshaushalt, Jahresrechnung (Δ Soll – Ist) \Rightarrow Aufnahme in die Vollvermögensrechnung	Ermittlung durch Abgrenzung von Einnahmen/Ausgaben	Ermittlung durch Abgrenzung von Einnahmen/Ausgaben, Produktinformationen	Vollvermögensrechnung
NKHR-Doppik	Finanzhaushalt, Finanzrechnung	Abbildung in der Vermögensrechnung	Ergebnishaushalt, Ergebnisrechnung	Teilergebnishaushalt, Teilergebnisrechnung, Produktinformationen	Vermögensrechnung (Bilanz)

Abb. 1: Rechnungsgrößen der Kameralistik, erweiterten Kameralistik, Doppik

Wirtschaftswissenschaftliche Fundierung des Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit.⁶

Vom klassischen Ökonomen Ricardo kommt die Aussage, dass Staatsschulden keine realwirtschaftlichen Wirkungen haben. Die Aussage ist auch als Ricardo-Barro-Äquivalenztheorem bekannt, weil es der amerikanische Ökonom Barro mathematisch formuliert und dabei die Prämissen für dessen Gültigkeit herausgearbeitet hat.

Ricardo unterstellt, dass der Staat nur unproduktive, also konsumptive Leistungen erbringt. Nimmt er dafür Schulden auf, verringern die Bürger in entsprechendem Umfang ihren privaten Konsum und sparen das Geld (indem sie die staatlichen Anleihen kaufen). Denn sie rechnen damit, dass sie bzw. die ihnen nachfolgenden Generationen in Zukunft höhere Steuern zahlen müssen, damit der Staat Tilgung und Zinsen seiner Schulden vornehmen kann. Im Ergebnis verdrängt somit staatlicher Konsum privaten Konsum (bei unveränderten privaten Investitionen), so dass die Höhe des volkswirtschaftlichen Kapitalstocks gleich bleibt. Es herrscht intergenerative Gerechtigkeit, da durch das gegenwärtige Sparen der Bürger eine Lastenverschiebung auf zukünftige Generationen unterbleibt.

Diese Aussage des Theorems kann sich ändern, wenn:

- 1. dem Staat auch produktive, d. h. investive Leistungen zugebilligt werden. Investitionen zeichnen sich durch längerfristigen Nutzen aus, der grundsätzlich auch nachfolgenden Generationen zugute kommt (was aber nichts darüber aussagt, ob die nachfolgenden Generationen den Nutzen gleich einschätzen, also unveränderte Präferenzen haben). Die staatlichen Investitionen erhöhen den volkswirtschaftlichen Kapitalstock, wenn nicht zugleich private Investitionen durch die staatliche Investitionstätigkeit verdrängt werden.*
- 2. die Bürger ihren privaten Konsum nicht einschränken. Einerseits müssen dann zukünftige Generationen wegen der höheren Steuern vermehrt durch Konsumverzicht sparen, was sich negativ auf die zukünftige Konjunktur auswirkt. Andererseits kann aber gegebenenfalls durch eine gegenwärtige positive konjunkturelle Wirkung ein höherer volkswirtschaftlicher Kapitalstock erwirtschaftet werden, dessen höherer Ertrag den zukünftigen Generationen zugute kommt. Welche Wirkung hier überwiegt, hängt von vielen Faktoren ab und ist Gegenstand von Kontroversen zwischen angebotsorientierten und nachfrageorientierten (keynesianischen) Ökonomen.*

Eine Konsequenz aus 1. ist schon seit langem im kommunalen Haushaltsrecht verankert: Kommunen dürfen Kredite nur für Investitionen aufnehmen. Im NKHR kommen nun weitere Konsequenzen aus 1. hinzu:

⁶ Vgl. Barro, Journal of Political Economy, 1974, Jg. 82, S. 1095–1117; vgl. Barro, Journal of Political Economy, 1979, Jg. 87, S. 940–971.

Reform des Gemeindehaushaltsrechts

- Die Kredittilgung ist in Form von Abschreibungen auf die durch die Investitionen angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände von den jeweils nutzenziehenden Generationen zu erwirtschaften.
 - Auch die ungewissen Verbindlichkeiten (Rückstellungen) sind als Teil der Gesamtschulden von der Generation zu erwirtschaften, die sie eingegangen ist bzw. verursacht hat.
- Konsequenzen aus 2. haben u. a. Eingang gefunden in das Stabilitäts- und Wachstumsgesetz des Bundes vom 8. Juni 1967.*

1.3 Drei-Komponenten-Rechnungssystem, Zwei-Komponenten-Planung

Das doppische Rechnungswesen nach dem NKHR besteht aus drei – oben bereits angesprochenen – Komponenten, die im Buchungsverbund geführt werden und ein vollständiges Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln sollen:

– *Vermögensrechnung (Bilanz):*

In ihr werden als zentrales Element der kommunalen Doppik und als zeitpunktbezogene Bestandsrechnung alle Vermögenspositionen (Aktiva) der Gemeinde den vollständigen Finanzierungs- bzw. Kapitalpositionen (Passiva) gegenübergestellt. Sie gibt somit Auskunft über Höhe und Zusammensetzung des Vermögens und des finanzierenden Eigen- und Fremdkapitals einer Gemeinde. Falls das nicht zweckgebundene Eigenkapital – bestehend aus dem Basiskapital (als positive Differenz zwischen dem Wert der Vermögensseite und dem Wert der restlichen Passivposten) und den Ergebnisrücklagen (Überschüsse vergangener Jahre) abzüglich der ausgewiesenen Fehlbeiträge vergangener Jahre – aufgebraucht ist und die Bewertung der restlichen Passivseite den Wert der Vermögenspositionen übersteigt (d. h. die Schulden und das zweckgebundene Eigenkapital der Kommune sind größer als ihr vorhandenes Vermögen = bilanzielle Überschuldung), ist auf der Aktivseite als Nettoposition ein nicht gedeckter Fehlbetrag auszuweisen, so dass immer der Wert der Aktivseite dem der Passivseite rechnerisch entspricht.

Eine Planvermögensrechnung (Planbilanz) ist nicht vorgeschrieben, kann aber auf freiwilliger Basis erstellt werden.

– *Ergebnisrechnung/Ergebnishaushalt, Teilergebnisrechnung/Teilergebnishaushalt:*

In der Ergebnisrechnung werden die ordentlichen und außerordentlichen Erträge (Ressourcenmehrung) und Aufwendungen (Ressourcenverbrauch) nach dem Grundsatz der Verursachung in dem Haushaltsjahr gebucht, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (Prinzip der Periodenabgrenzung bzw. der Ergebniswirksamkeit). Der Saldo von Erträgen und Aufwendungen erhöht als Überschuss das Eigenkapital in der Vermögensrechnung und verringert es als Fehlbetrag. Die Ergebnisrechnung entspricht dem Konzept der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung, allerdings mit einer den kommunalen Bedürfnissen angepassten Gliederung. Weil das Ziel kommunalen Handelns gemäß der Gemeinwohlorientierung und dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit primär die Aufgabenerfüllung bei Ausgleich

Drei-Komponenten-Rechnungssystem

von Ressourcenmehrung und Ressourcenverbrauch ist und nicht, wie bei privatwirtschaftlichen Unternehmen, die Erzielung eines Gewinns, wurde anstelle der Begriffe „Gewinn“ und „Verlust“ die Bezeichnung „Ergebnis“ gewählt.

Die Ergebnisrechnung ist in Teilergebnisrechnungen zu untergliedern, in denen nur die *ordentlichen*, in der Regel betriebsbedingten Erträge und Aufwendungen einschließlich jene aus internen Leistungen, also die ertrags- bzw. aufwandsgleichen Leistungen und Kosten, zuzüglich kalkulatorischer Kosten abgebildet werden. Die Teilergebnisrechnungen spiegeln also die Kosten- und Leistungssicht wider. Durch die vorgeschriebene produktorientierte Gliederung der Teilrechnungen sind die Leistungen und Kosten einzelnen Produktgruppen und Produkten zuordenbar.

Ergebnishaushalt und Teilergebnishaushalte bilden die Planungsseite ab und enthalten die voraussichtlich im Haushaltsjahr nach dem Grundsatz der Verursachung anfallenden Erträge und Aufwendungen der laufenden Verwaltungstätigkeit. In den Teilergebnishaushalten werden zusätzlich die Produktgruppen und ausgewählte Schlüsselprodukte mit ihren Kosten und Leistungen sowie den Leistungszielen und Kennzahlen abgebildet. Für den Ergebnishaushalt, der abgesehen von der unterschiedlichen Periodenabgrenzung (Abschreibungen, Bildung und Auflösung von Rückstellungen, aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen, Auflösung passivierter Zuweisungen und dergl.) mit dem kameraleen Verwaltungshaushalt vergleichbar ist, besteht grundsätzlich die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich des Saldos aus ordentlichen Erträgen und Aufwendungen. Für die Teilergebnishaushalte besteht keine Ausgleichspflicht.

– *Finanzrechnung/Finanzhaushalt, Teilfinanzrechnung/Teilfinanzhaushalt:*

In der Finanzrechnung werden die Einzahlungen (Mehring des Zahlungsmittelbestands) und die Auszahlungen (Reduzierung des Zahlungsmittelbestands) nach dem Kassenwirkksamkeitsprinzip in dem Haushaltsjahr gebucht, in dem sie bei der Gemeindekasse eingehen oder von ihr geleistet werden. Der Saldo von Einzahlungen und Auszahlungen erhöht als Mittelüberschuss die liquiden Mittel in der Vermögensrechnung und verringert sie als Mittelbedarf. Die Finanzrechnung entspricht dem Konzept der handelsrechtlichen Kapitalflussrechnung, nur, dass sie im Gegensatz zu ihr nicht indirekt aus der Gewinn- und Verlustrechnung nachträglich abgeleitet, sondern im Haushaltsjahr direkt laufend ermittelt bzw. gebucht wird.

Die Finanzrechnung ist parallel zu den Teilergebnisrechnungen in Teilfinanzrechnungen zu untergliedern. Diese enthalten obligatorisch die Zahlungen aus Investitionstätigkeit, fakultativ auch die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit. Die Zahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Kredite und vergleichbare Vorgänge) werden dagegen nicht in den Teilfinanzrechnungen, sondern nur zentral in der Finanzrechnung verbucht.

Auf der Planungsseite enthält der Finanzhaushalt – mit Ausnahme haushaltsfremder – alle voraussichtlich im Haushaltsjahr nach dem Kassenwirkksamkeitsprinzip anfallenden Einzahlungen und Auszahlungen. Er entspricht bezüglich der Zahlungen aus Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit (Aufnahme und Tilgung von Krediten) dem kameraleen Vermögenshaushalt. Für den Finanzhaushalt besteht zwar nicht die Pflicht zum Ausgleich,

Reform des Gemeindehaushaltsrechts

jedoch besteht die Pflicht der Kommune zur Sicherung ihrer Zahlungsfähigkeit.

Der Teilfinanzhaushalt enthält obligatorisch die Zahlungen aus Investitionstätigkeit. Zumindest die größeren geplanten Investitionsvorhaben eines Teilhaushalts sind in einer Investitionsübersicht mit den geplanten Zahlungen einzeln darzustellen. Die Gesamtheit aller Investitionsvorhaben ergibt den Investitionsplan der Gemeinde.

Die drei Rechnungskomponenten dienen der laufenden Verbuchung der Verwaltungsvorfälle zur Eröffnung, während des Haushaltsjahres und zum Jahresabschluss. Der Haushaltsplan bildet dagegen die Planungsseite ab und ist verbindliche Grundlage der Haushaltsausführung. Er bleibt weiterhin ein zentrales Steuerungsinstrument des Gemeinderats, in dem dieser der Verwaltung finanzwirtschaftliche Vorgaben macht. In diesen Vorgaben spiegeln sich die mehrheitsfähigen politischen Präferenzen des Gemeinderats hinsichtlich der im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung gesetzten Aufgabenschwerpunkte wider.

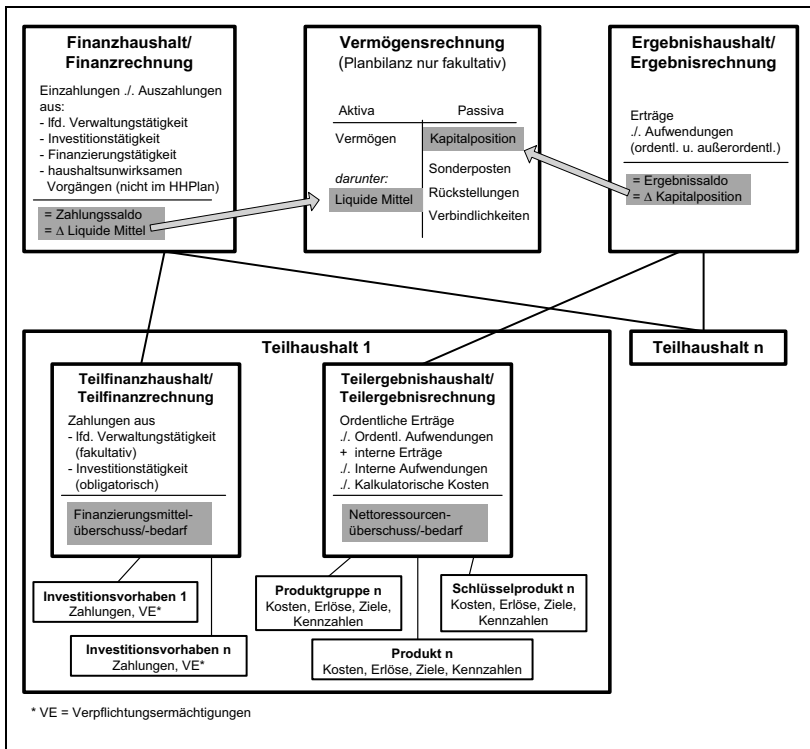


Abb. 2: Drei-Komponenten-Rechnung, Zwei-Komponenten-Planung

Ablauf Haushaltswirtschaft und Prüfungswesens

1.4 Zeitlicher Ablauf der Haushaltswirtschaft und des Prüfungswesens

Abbildung 3 zeigt den zeitlichen Ablauf der Haushaltswirtschaft und des Prüfungswesens, der sich mit der Gemeindehaushaltsreform nicht ändert. Er wird allerdings um Zeitvorgaben für den neu eingeführten Gesamtabschluss ergänzt. Die folgenden, jeweils prozessorientiert aufgebauten Kapitel des Buches entsprechen in ihrer Reihenfolge diesem zeitlichen Ablauf.

In der Regel beginnt im Frühjahr bzw. Sommer des Vorjahres (Planaufstellungsjahr) die konkrete Aufstellung des Haushalts. Die Frist zur Aufstellung der Haushaltssatzung und deren Vorlage bei der Rechtsaufsichtsbehörde ist eine Soll-Vorschrift. Erfolgt die Vorlage später, verschiebt sich gegebenenfalls der Abschluss der Prüfung und die Erteilung eventuell erforderlicher Genehmigungen durch die Rechtsaufsichtsbehörde in das Haushaltsjahr hinein. In einem derartigen Fall gelten bis zu diesem Zeitpunkt für das Haushaltsjahr die Vorschriften für die vorläufige Haushaltsführung. Bei den Fristen für die Aufstellung, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses handelt es sich um Ist-Vorschriften. Ausnahme: Die überörtliche Prüfung soll innerhalb von vier Jahren nach Ende des Haushaltsjahres vorgenommen werden.

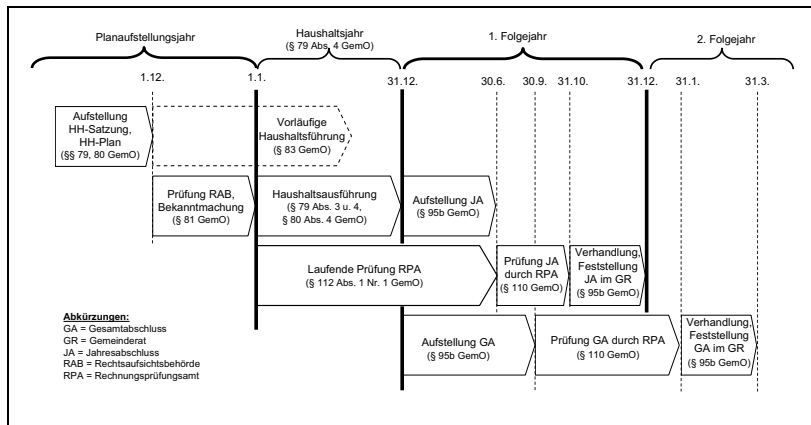


Abb. 3: Zeitlicher Ablauf der Haushaltswirtschaft und des Prüfungswesens