

Dipl.-Oec.(TU), Dipl.-Wi.-Ing.(FH)  
Karlheinz Happe

# Doppik für Mandatsträger und Führungskräfte (ÖVw)

Band 12: Nordrhein-Westfalen



# Inhalt

## A. Grundlagen

1. Einführung
  2. Grundlagen des Rechnungswesens
    - 2.1. Gliederung des Rechnungswesens
    - 2.2. Gesetzliche Grundlagen
  3. Zustandekommen des Jahresabschlusses
    - 3.1. Inventur
    - 3.2. Das Inventar
    - 3.3. Bilanz
      - 3.3.1. Aufbau und Gliederung der Bilanz
      - 3.3.2. Ausgewählte Bilanzpositionen
      - 3.3.3. Ansatzvorschriften und Bewertungsbestimmungen
      - 3.3.4. Bewertung der Aktiva und Passiva (eine Auswahl)
  4. Konten in der Doppik
    - 4.1. Bilanzveränderungen
    - 4.2. Bestandskonten und Erfolgskonten
  5. Kontenrahmen/Produktrahmen
  6. Planung des kommunalen Haushalts
  7. Doppik - Instrument der politischen Steuerung
  8. Glossar
- Abbildungsverzeichnis Teil A

## **B. Haushaltsplanung**

1. Einleitung
  2. Allgemeine Grundlagen
  3. Gesamthaushalt
    - 3.1. Ergebnisplan
      - 3.1.1. Wichtige ausgewählte Ertragspositionen
      - 3.1.2. Erläuterung wichtiger Aufwandspositionen
      - 3.1.3. Rückstellungen und Abschreibungen
    - 3.2. Finanzhaushalt
  4. Teilhaushalte
    - 4.1. Gliederungsmöglichkeiten der Teilhaushalte
    - 4.2. Bestandteile der Teilhaushaltspläne
  5. Der Haushaltsausgleich
  6. Anlagen zum Haushaltsplan
  7. Budgetierung
  8. Steuerung des Haushaltsausgleichs
  9. Grundsätze der Konzernrechnungslegung
- Abbildungsverzeichnis Teil B

## C. **Produktkalkulation**

1. Grundbegriffe der Kostenrechnung
2. Kostenartenrechnung
  - 2.1. Aufgaben der Kostenartenrechnung
  - 2.2. Einteilungsmöglichkeiten der Kostenarten
  - 2.3. Erfassung und Bewertung von Kostenarten
3. Kostenrechnung in der Öffentlichen Verwaltung
  - 3.1. Kostenstellenrechnung
  - 3.2. Produktkalkulation
    - 3.1.1. Zuschlagskalkulation
    - 3.2.2. Äquivalenzkennzahlenkalkulation
    - 3.2.3. Divisionskalkulation
4. Grundzüge der Deckungsbeitragsrechnung
  - 4.1. Fixe und variable Kosten
  - 4.2. Deckungsbeitragsrechnung
5. Flexible Plankostenrechnung
6. Prozesskostenrechnung
7. Auswertung der Kostenrechnung
8. Verwaltungscontrolling
  - 8.1. Grundlagen
  - 8.2. Verwaltungskennzahlen, Rentabilität, CashFlow

Abbildungsverzeichnis Teil C

Literaturverzeichnis

# A. Grundlagen

## 1. Einführung

### **Begriff der Doppik in der Öffentlichen Verwaltung.**

Doppik ist ein Kunstwort, das den Begriff doppelte Buchführung abkürzt. Die Abkürzung steht für DOPPELtes Buchen in Konten. Diese klassische Definition betrifft eigentlich nur das Buchen im Zusammenhang mit der laufenden Buchhaltung, und hier nicht, wie man vermuten könnte, alles wird doppelt erfasst, sondern lediglich, dass jede Veränderung des Vermögens, der Schulden sowie des Basiskapitals auf mindestens zwei Bilanzpositionen erfasst wird. Im Zusammenhang mit der Einführung der Doppik in der Öffentlichen Verwaltung wurde der Begriff inhaltlich erweitert. Er umfasst nun nicht nur das eigentliche Buchen, sondern auch alle Arbeiten und Ergebnisse, die im Zusammenhang mit der Haushaltsplanung, Haushaltsdurchführung und dem Jahresabschluss stehen. Das sind im Einzelnen:

- Haushaltsplanung und Haushaltsvollzug,
- Abschlussbuchungen,
- Erstellen der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Finanzrechnung,
- Erstellen des Anhangs und des Lageberichtes.

In Abgrenzung zu der in der Privatwirtschaft üblichen doppelten Buchführung mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung wird, bei der in der Öffentlichen Verwaltung praktizierten Doppik ein so genanntes 3-Komponenten-Modell verwendet. Dieses umfasst die Vermögensrechnung (entspricht der Bilanz), Ergebnisrechnung (entspricht der

GuV) und Finanzrechnung (entspricht vereinfacht der klassischen kameralen Rechnung), das durch ein viertes Modul - der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) zu einem 4-Komponenten-Modell ergänzt wird (Integrierte Verbundrechnung). Auf die letztgenannte Komponente ist nicht zu verzichten, da der doppische Haushalt zukünftig auf der Basis von Produkten erstellt wird, deren Kosten können nur mit den Instrumentarien der KLR den Produkten korrekt zugeordnet werden. Damit wird es den Adressaten des doppischen Abschlusses ermöglicht, sich ein genaueres Bild von der wirtschaftlichen Gesamtsituation der Kommune zu verschaffen. Die Transparenz ist gegenüber kameralistischen Haushalten deutlich höher, u.a. ist aus Teilergebnisrechnungen nachvollziehbar, welche Leistung (welches Produkt) in der Kommune wirtschaftlich erstellt worden ist, welche Leistung eine Verschlechterung/Verbesserung des Ergebnisses verursacht hat.

Die Kommune besteht in der Regel nicht nur aus der eigentlichen Verwaltung, sondern in vielen Fällen sind der Kommune Eigenbetriebe und Beteiligungen an erwerbswirtschaftlich geführten Unternehmen zu zurechnen. Die Doppik macht es auf der Grundlage eines einheitlichen Buchhaltungssystems möglich, alle beteiligten Einrichtungen zu einem fiktiven Unternehmen zusammen zu fassen. Im Ergebnis entsteht ein Jahresabschluss, der die Kommune in ihrer Gesamtheit darstellt - der „Gesamtabschluss“.

### **Gründe für die Einführung der Doppik**

Mit der erfolgreichen Einführung der Doppik werden für die Öffentlichen Verwaltungen mehr Kostentransparenz und ein insgesamt effizienteres Arbeiten erwartet. Die Umstellung in den Kommunen soll laut Beschluss der ständigen Innenministerkonferenz der Länder vom 21. November 2003 bis spätestens 2012 abgeschlossen sein. Allerdings

handhaben die Länder dies uneinheitlich. In Thüringen und Bayern gilt ein Wahlrecht für die Kommunen (also Doppik oder erweiterte Kameralistik). Ein später Einführungstermin ist in Baden-Württemberg festgelegt worden: 01.01. 2020. Nord-Rhein-Westfalen entschied sich für die flächendeckende Einführung der Doppik bereits recht früh. Das Projekt hieß „Epos.NRW“ (Einführung von Produkthaushalten zur outputorientierten Steuerung - Neues Rechnungswesen).<sup>1</sup> und bedeutet den Wechsel von der bisherigen kameralistischen auf das kaufmännische Rechnungswesen in Nordrhein-Westfalens Verwaltung.

Der Landtag von Baden-Württemberg hat am 22. April 2009 im Rahmen des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts die Umstellung der Kommunalhaushalte auf die Doppik beschlossen. Dafür wurde eine relativ lange Frist bis spätestens 2016 vorgesehen. Später wurde diese Frist bis 2020 verlängert. Daher sind viele, gerade kleinere Kommunen noch recht unerfahren bezüglich der Interpretation und Kommunikation ihrer Haushalte und deren Inhalte. Das war auch der Grund diese Arbeit recht spät zu veröffentlichen (als elfte Darstellung der Doppik für Mandatsträger Und Führungskräfte).

Der gesamte Umstellungsprozess hat mehr Ressourcen gebunden als dies zunächst angenommen werden konnte. Daraus resultiert bei der Realisierung des Kreislaufes innerhalb eines Verwaltungsjahres ein „Rückstau“ bei der Rechnungslegung der jeweiligen Jahresabschlüsse. In vielen Fällen erfolgt die Planung des Haushaltsjahres 2021 zu den festgelegten Terminen. Die Bestätigung eines doppischen Jahresabschlusses liegt aber in vielen Fällen zeitlich deutlich zurück.

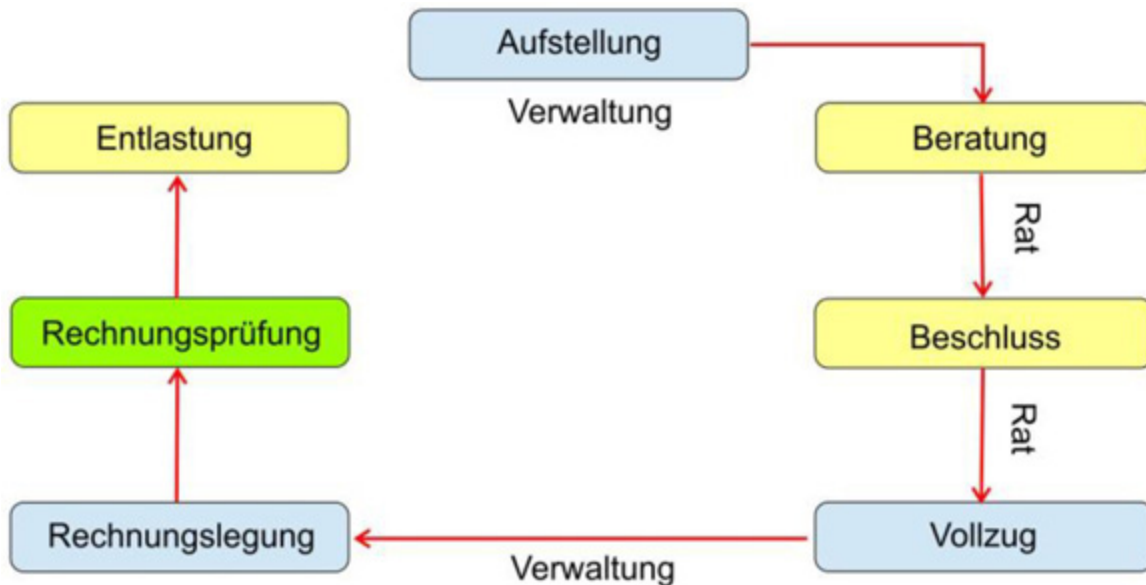


Abb. 1: Haushaltskreislauf

Bevor Argumente für die Einführung der Doppik angeführt werden, hier ein Zitat aus Goethes Wilhelm Meisters Lehrjahre:

*„Welchen Überblick verschafft uns nicht die Ordnung, in der wir unsere Geschäfte führen! Sie lässt uns jederzeit das Ganze überschauen, ohne daß wir nötig hätten, uns durch das Einzelne verwirren zu lassen. Welche Vorteile gewährt die doppelte Buchhaltung dem Kaufmanne! Es ist eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes, und ein jeder guter Haushalter sollte sie in seiner Wirtschaft einführen.“<sup>2</sup>*

Die Diskussion über die Einführung (Sinn der Doppik) ist bis heute noch nicht abgeschlossen. In einigen Fällen, in denen eine abwehrende Haltung eingenommen wird, ist aber auch Unwissenheit häufige Ursache.

Unabhängig, ob kameralistisch oder doppisch „gebucht“ wird, ein Ausgleich der Ausgaben/Aufwendungen durch Einnahmen/Erträge muss in beiden Systemen erfolgen.

Im doppischen Buchhaltungssystem erkennt der Außenstehende auch Aufwendungen, bei denen kein Geld fließt (nicht auszahlungswirksame Aufwendungen, z.B.



Abschreibungen), die aber dennoch den Wert des Vermögens einer Kommune negativ beeinflussen. Außerdem erkennen die Adressaten (bspw. die Bürger) des doppelten Buchhaltungssystem für welche Verwaltungsleistung werden welche Ressourcen in welcher Höhe verbraucht. Beim Vergleich der Produkterstellung und deren Ressourcenverbrauch mit anderen Kommunen kann (unter Berücksichtigung objektiver Unterschiede) die Wirtschaftlichkeit, die vom Gesetzgeber im Grundgesetz gefordert wird, nachvollzogen werden. Entscheidungen der Verwaltung können hinsichtlich ihrer Wirtschaftlichkeit bewertet werden. Tatsächlich war in den vergangenen Jahren das Interesse der Bürger/innen an kommunalen Haushaltsentscheidungen weniger ausgeprägt. Mit der öffentlichen Diskussion um Theorien der „Verschwörung und Verschleierung des Establishments“ ist die Notwendigkeit offensichtlicher geworden, diesen Theorien mit erhöhter Transparenz entgegenzutreten.

*Die seriösen Argumente, die gegen die Einführung der Doppik bestehen, beziehen sich auf den hohen Aufwand, der bspw. für die Inventur des kommunalen Vermögens erforderlich ist und (bisher) nicht immer durch die Vorteile der Doppik kompensiert werden konnte. Um diesen Aufwand möglichst gering zu halten, hätte auf Erfahrungen von Kommunen aus anderen Bundesländern (die die Umstellung bereits realisiert haben) zurückgegriffen werden, um bereits gemachte Fehler bei der Einführung der Doppik nicht zu wiederholen. Hinzu kommt, dass die EU-Kommission prüft, inwieweit bei der Rechnungslegung die Doppik in den Mitgliedsländern anzuwenden ist, und ob dieses Verfahren im Rahmen einer transparenteren Haushaltskontrolle für alle Mitgliedsstaaten angewandt werden soll. In einigen europäischen Ländern (Großbritannien, die nordischen Länder, Frankreich, Schweiz, Österreich, ...) wird dieses Rechnungslegungsverfahren bereits über Jahre genutzt.*

In den folgenden Ausführungen sollen einige, ausgewählte Vorteile, die sich aus der Einführung der Doppik ergeben, aufgezeigt werden.

Zu dieser Problematik gab es 2019 eine Initiative des Landes Nord-Rhein-Westfalen und der Hansestadt Hamburg „Mehr Transparenz für öffentliche Haushalte“.<sup>3</sup> Es wird eine Einführung der Doppik nicht nur für die Kommunen, sondern auch für die Bundesländer und den Bund selbst vorgeschlagen. Im Ergebnis wurden von den Initiatoren die

**„Berliner Thesen:**

1. Eine flächendeckende Harmonisierung der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor erscheint in Deutschland auf allen öffentlichen Ebenen (Bund/Länder/Kommunen) geboten.
2. Als Rechnungslegungsstandard ist die Doppik mit Ergebnis-, Vermögens- und Finanzrechnung für eine nachhaltige und generationengerechte Haushaltsführung zielführend.
3. Der Erfolg einer Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland ist maßgeblich von der Bereitschaft der einzelnen öffentlichen Ebenen abhängig, hierbei mitzuwirken, zu kooperieren und sich abzustimmen.
4. Die Entwicklung harmonisierter europäischer Standards für die Rechnungslegung („European Public Sector Accounting Standards“ - EPSAS) wird zu einem europäischen Standard für die Rechnungslegung von öffentlichen Gebietskörperschaften führen, in dem alle zugehörigen Einheiten zu konsolidieren sind.
5. Deutschland muss seine ablehnende Haltung gegenüber einer Harmonisierung der Rechnungslegung durch

EPSAS aufgeben, um noch Einfluss auf Vorstellungen der EU-Kommission zu nehmen.“<sup>4</sup> veröffentlicht.

Die Doppik **erfasst den kompletten Ressourcenverbrauch**. Das ist einer der wesentlichen Vorteile der Doppik. Durch sie werden die gesamten Ressourcen und deren Verbrauch dargestellt, auch die Aufwendungen, die in der Kameralistik nicht in dieser Form ausgewiesen wurden (Abschreibungen als Wertminderung des Anlagevermögens, Rückstellungen als ungewisse Verbindlichkeiten). Dadurch wird es möglich, die tatsächliche wirtschaftliche Situation einer Gemeinde, einer Stadt oder eines Landkreises darzustellen. Die Doppik führt zu einer **verbesserten Transparenz** der Aufgaben der öffentlichen Verwaltung. Jeder (Bürger, Politiker, Aufsichtsbehörde, ...) kann sich ein realistischeres Bild von der wirtschaftlichen Situation seiner Verwaltung machen bis hin zur Berücksichtigung von Beteiligungen der Gemeinde.

Die Doppik erbringt den Nachweis, inwieweit generationengerecht und nachhaltig gewirtschaftet wird. In der gegenwärtigen Diskussion spielt die **intergenerative Gerechtigkeit** eine nicht unbedeutende Rolle. Die wird durch die Berücksichtigung von zukünftigen Zeiträumen (Rückstellungen, zeitliche Abgrenzungen) im doppelischen Rechnungswesen gewahrt. Jedem Interessierten wird deutlich gemacht, wenn Belastungen in die Zukunft verschoben wurden und damit nachfolgende Generationen belastet werden. Die Doppik liefert bessere **Entscheidungsgrundlagen** und bessere Steuerungsinformationen. Insbesondere Führungskräfte sowie Mandatsträger erhalten mit den Dokumenten der Doppik Instrumentarien, die es ihnen erlauben, politische Entscheidungen sachgerechter als bisher zu treffen. Durch unterjährige Vergleiche der Teil-Ergebnisrechnungen mit der Haushaltsplanung kann steuernd eingegriffen werden. Die outputorientierte Steuerung zeigt auf, welche Ressourcen

für welche Produkte verbraucht wurden. Mit der Einführung der Doppik wird es den kommunalen Einrichtungen möglich, eine Vielzahl von Instrumenten aus dem betriebswirtschaftlichen Controlling zur Steuerung einzusetzen.



*Aus den angeführten Vorteilen ergibt sich für Kommunalpolitiker die folgende Zusammenfassung: Nur wer einen detaillierten Überblick über sein Vermögen, seine Schulden und sein Basiskapital (Eigenkapital), seine Erträge und Aufwendungen hat, kann Entscheidungen treffen, die die Gegenwart und die zukünftige Entwicklung der Kommune beeinflussen. Die viel zitierte höhere Transparenz muss durch die "Anwender" auch genutzt werden.*

- 
- 1 Finanzministerium NRW 2019.
  - 2 Johann Wolfgang von Goethe (1953).Band 4, Seite 130
  - 3 Finanzministerium NRW 11. September 2019.
  - 4 Finanzministerium NRW 2019.

## **2. Grundlagen des Rechnungswesens**

### **2.1. Gliederung des Rechnungswesens**

Das Rechnungswesen (REWE) ist ein Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre. Es dient der vollständigen, systematischen Erfassung, Überwachung und informatorischen Verdichtung der durch den Verwaltungsprozess entstehenden Geld- und Leistungsströme.

Das Rechnungswesen untergliedert sich in zwei Teilbereiche:

#### **Externes Rechnungswesen**

Die externe Rechnungslegung bildet die wirtschaftliche Situation der Verwaltung nach außen ab (Finanzbuchhaltung). Dargestellt wird die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Verwaltung, gegliedert in Bilanz, Erfolgsrechnung und Finanzrechnung. Rechtliche Grundlagen sind das Handelsgesetzbuch (HGB), steuerrechtliche Regelungen sowie landesspezifische Bestimmungen zum Rechnungswesen. Es entspricht den oben beschriebenen Inhalten der Doppik (Buchführung, Inventar, Jahresabschluss (Bilanz, Ergebnisrechnung und Anhang), Lagebericht, Sonderbilanzen, Zwischenbilanzen, Konzernabschluss).

Die Aufgaben des Rechnungswesens bestehen in der Dokumentation (lückenlose und systematische Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle), der Information und Rechenschaftslegung (für/gegenüber Aufsichtsbehörden, Banken, interessierten Bürgern, Ratsmitgliedern ...) sowie der Kapitalerhaltung (langfristige Sicherstellung des in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen „Eigenkapitals“).

Das **interne Rechnungswesen** entspricht der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR). Es hat die Aufgabe, den

Ressourcenverbrauch für die Produkte (interne und externe) einer Kommune so genau wie möglich zu erfassen (Produktkalkulation). Die möglichst verursachungsgerechte Produktkalkulation wird perspektivisch eine produktorientierte Haushaltsplanung erleichtern.

Dem internen Rechnungswesen werden weitere Teilbereiche zugeordnet: Betriebswirtschaftliche Statistik, Vergleichsrechnung und Planungsrechnung.

## **2.2. Gesetzliche Grundlagen**

### **Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung<sup>5</sup>**

Ein Jahresabschluss muss, wie die gesamte Buchführung, den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung entsprechen. Diese Ordnungsmäßigkeit wird vom beauftragten Prüfer dann auch testiert. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung (GoB) sind ein Regelwerk des Rechnungswesens mit Rechtsnormcharakter, d.h., die Anwendung der GoB ist verbindlich. Nur ein Teil der GoB ist in Gesetzestexten niedergelegt (z.B. Handelsgesetzbuch/HGB), nicht kodifizierte GoB beruhen auf Empfehlungen und Gutachten, wissenschaftlichen Diskussionen und Gepflogenheiten der Praxis usw. Einige wichtige Grundsätze werden im Folgenden erläutert:

**Generalnorm:** Beinhaltet die Forderung, dass die Buchführung den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung (GoB) entsprechen muss.

**Stichtagsprinzip:** Die Jahresabschlüsse beziehen sich nach der Erstellung der Eröffnungsbilanz immer auf den 31.12. eines Haushaltsjahres. Das Haushaltsjahr ist gleich dem Kalenderjahr.

#### **Vollständigkeit:**

Danach sind alle Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) zu erfassen. Das

ermöglicht, dass das gesamte Vermögen sowie alle Schulden und das Eigenkapital (Basiskapital) erkennbar sind.

### **Saldierungsverbot:**

Vermögenspositionen dürfen nicht mit Kapitalpositionen saldiert werden, ebenso wenig ist das Saldieren von Erträgen und Aufwendungen erlaubt. Die Kommune ist also verpflichtet, beispielsweise Mieterträge und Mietaufwendungen voneinander getrennt in der Ergebnisrechnung auszuweisen.

### **Bilanzkontinuität:**

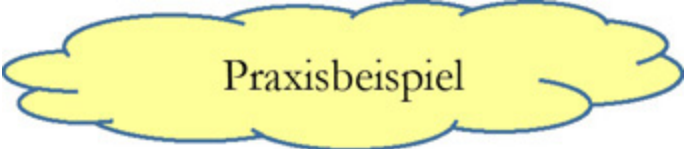
Fordert, dass bei den der Eröffnungsbilanz folgenden Abschlüssen eine „Stetigkeit“ (formal und materiell) einzuhalten ist. Die formale Stetigkeit bezieht sich auf die Darstellung des Jahresabschlusses (z.B.: Beibehaltung einer einmal gewählten Gliederungstiefe). Die materielle Stetigkeit fordert die Beibehaltung von Wertansätzen. Der Bestand in der Schlussbilanz eines Haushaltsjahres muss dem Anfangsbestand des unmittelbar folgenden Haushaltsjahres entsprechen.

### **Einzelbewertung:**

Jeder Vermögensgegenstand und jede Schuldenposition sind einzeln zu bewerten, sollte das nur mit hohem Aufwand oder gar nicht möglich sein, so können geregelte Ausnahmen zur Anwendung kommen (z.B.: Festwerte).

### **Kaufmännische Vorsicht:**

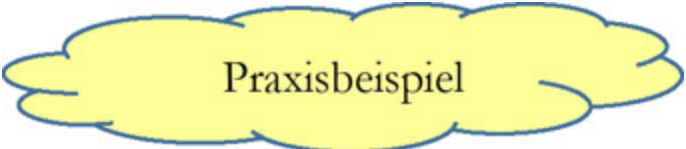
Der Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht fordert den Bilanzierenden auf, von zwei möglichen Wertansätzen einer Aktivposition den niedrigeren von beiden anzusetzen.



Praxisbeispiel

*Die Kommune xy hat ein Grundstück (Brachland) im Besitz, dessen Anschaffungskosten betragen 500.000 €. Kurz vor Abschluss der Eröffnungsbilanz wird der Wert des Grundstückes in einem Gutachten mit 1,5 Mio. € ausgewiesen. Solange das Grundstück noch im Besitz der Kommune ist, ist nach dem Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht das Grundstück mit den historischen Anschaffungskosten (hier: 500.000 €) zu bilanzieren. Erst bei einem Verkauf muss der dann erzielte Gewinn bilanziert werden.*

Bei Schuldenpositionen ist es umgekehrt: Von zwei möglichen Wertansätzen einer Schuldenposition ist der höhere von beiden zum Ansatz zu bringen.



### Praxisbeispiel

*Im November kauft eine Stadt Rohstoffe in den USA. Die Lieferung geht am 12. November ein, Rechnungsbetrag 10.000 US\$. Tageskurs am 12. November: 1€ = 1,41 US \$ (Anschaffungskosten = **7.092,20 €**). Zahlungsziel ist der 28. Februar des Folgejahres. Zum 01.01. ist diese kurzfristige Lieferantenschuld zu bilanzieren. Der Tageskurs zum letzten Börsentag im Dezember: 1€ = 1,20 US\$.*

*Nach dem Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht sind diese kurzfristigen Verbindlichkeiten mit: **8.333,33 €** zu bilanzieren und nicht mit ihren Anschaffungskosten von: 7.092,20 €.*

### **Dokumentation der intergenerativen Gerechtigkeit:**

Mit dem Jahresabschluss auf der Grundlage der Regeln der Doppik erkennt der Leser alle Sachverhalte, die einen Bezug zu zukünftigen Haushaltsjahren aufweisen (Rückstellungen; langfristige Verbindlichkeiten (Kredite), aktive und passive Rechnungsabgrenzung...).



**Aufbewahrungsfristen** für Handelsbücher, Inventare, Abschlüsse, PC-Programme und Belege: 10 Jahre. Bei einer PC-gestützten Buchhaltung müssen die gespeicherten Dateien innerhalb dieses Zeitraums lesbar gemacht werden können. Das kann wichtig werden, wenn in diesem Zeitraum ein Wechsel des Buchhaltungsprogramms stattfinden sollte.

## **Bundesweite Regelungen**

Das Handelsgesetzbuch (HGB)<sup>6</sup> regelt seit seinem Inkrafttreten (01. Januar 1900) die Handelsgeschäfte der Kaufleute. Diese Rechtsgrundlage hat sich über Jahre hinweg bewährt, auch wenn sie mehrfach überarbeitet worden ist, zuletzt mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) im Mai 2009. Für die Einführung der Doppik und die entsprechenden landesspezifischen Regelungen haben viele Bestimmungen des HGB Pate gestanden: u.a.: § 240 Inventar; § 243 - Aufstellungsgrundsatz; § 255 - Bewertungsmaßstäbe (Anschaffungskosten, Herstellungskosten);

§ 266 Gliederung der Bilanz. Neben dem HGB bestimmen weitere bundesweit geltende Regelungen auch die kommunalen Abschlüsse, wie das Körperschaftssteuer- und das Umsatzsteuer-Gesetz (z.B.: bei Betrieben gewerblicher Art (BgA)).

## **Landesspezifische Regelungen für Nordrhein-Westfalen**

### **(1)** Gesetz zur Einführung

des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für  
Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen

(NKF Einführungsgesetz NRW - **NKFEG NRW**)

### **(2)** Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen

#### **(GO NRW)**

Die Gemeindeordnung enthält u.a. Vorschriften zu den folgenden Sachverhalten:

- Haushaltsgrundsätze,
- Ablauf und Erstellung Haushaltssatzung/Haushaltsplan,
- ....

**(3)** Verordnung über das Haushaltswesen der Kommunen im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunalhaushaltsverordnung Nordrhein-Westfalen - **KomHVO NRW**)

Die Gemeindehaushaltsverordnung enthält<sup>7</sup> Bestimmungen zum Haushaltsplan und zur mittelfristigen Finanzplanung (u. a. §§ 1 bis 10), Planungs- und Deckungsgrundsätze (§ 11 und § 20), enthält Vorschriften zu grundsätzlichen Sachverhalten der Doppik, wie bspw. Buchführung, Bewertungsvorschriften, Ansatzvorschriften, u.v.a.....



*Wichtige Bestimmungen sollten in jeder Bibliothek eines Abgeordneten sein. Via Internet: <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/eposnrw> lassen sich diese problemlos herunterladen. Mit den heutigen Kommunikationsgeräten (Handys; Smartphones) haben Sie diese dann auch stets verfügbar.*

---

<sup>5</sup> Barbara Wischermann, Barbara 2018. Gabeler Wirtschaftslexikon

<sup>6</sup> Bundesministerium der Justiz 1897.

<sup>7</sup> KomHVONRW

## 3. Zustandekommen des Jahresabschlusses

### 3.1. Inventur<sup>8</sup>

#### **Inventur - Begriff**

Im Rahmen der Erstinventur sowie zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres ist von der Kommune eine mengen- und wertmäßige Erfassung ihrer Vermögensgegenstände und Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten durchzuführen. Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten werden mengenmäßig (durch: Messen, Zählen, Wiegen, Schätzen) und wertmäßig erfasst (Bestandsaufnahme).

Nach der Art der Durchführung (Inventurverfahren)<sup>9</sup> werden unterschieden: die körperliche Inventur und die Buchinventur.

**Körperliche Inventur:** Die materiell vorhandenen („greifbaren“) Vermögensgegenstände sind durch Zählen, Messen, Wiegen sowie durch Schätzen mengenmäßig zu erfassen. Die Ermittlung des Wertes eines Vermögensgegenstandes erfolgt im günstigsten Fall auf der Basis historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die ermittelten Werte sind, um folgende Sachverhalte zu mindern: Kumulierte Abschreibungen, Beschädigungen, Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit, Qualität und Zustand. Für die Bestimmung der Art einzelner Vermögensgegenstände ist eine ausreichende Sachkunde der aufnehmenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter erforderlich.

**Buch-Inventur:** Die Art, Menge und der Wert der Vermögensgegenstände und Schulden kann nur über Aufzeichnungen (Bücher) ermittelt werden. Das betrifft u.a.

Forderungen, Guthaben bei Kreditinstituten, Verbindlichkeiten, Rückstellungen sowie aktive und passive Abgrenzung. Eine besondere Form, der nicht körperlichen Inventur ist vom Gesetzgeber erlaubt, nämlich dann, wenn für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens beispielsweise eine Anlagenkartei (PC-Programm) geführt wird, aus der die Zu- und Abgänge, sowie die Wertminderungen und eventuelle Zuschreibungen zeitnah erfasst werden. Der Bestand kann dann zum jeweiligen Bilanzstichtag (Eröffnungs-, Schlussbilanz) diesen Unterlagen entnommen werden.

Bei der Inventur müssen die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (diese entsprechen den GoB) beachtet werden<sup>10</sup>.

Neben der Nutzung von Informationen aus Büchern der Buchführung können unter bestimmten Umständen Informationen aus anderen Dokumenten verwendet werden.

### **Arten der Vermögensgegenstände und Schulden**

Bei der Erstinventur müssen Vermögensgegenstände (Anlage- und Umlaufvermögen), Schulden, Rückstellungen sowie aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten vollständig erfasst werden. Ein Gegenstand ist dem Vermögen einer Kommune zu zurechnen, wenn die nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind, und keine Regelungen des Ansatzverbotes greifen:

#### **Wirtschaftliches Eigentum:<sup>11</sup>**

„Wirtschaftlicher Eigentümer ist danach, wem dauerhaft, also für die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes, Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten an dem Vermögensgegenstand zustehen.“

Es sind also die folgenden Fragen zu stellen und zu beantworten:

- Übt die Kommune die tatsächliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand aus?

- Trägt die Kommune Gefahr und Risiko? sowie
- Kann die Kommune den rechtlichen Eigentümer von der Nutzung des Wirtschaftsgutes während der Vertragsdauer ausschließen?

Beispiele für die Nichtübereinstimmung zwischen juristischem und wirtschaftlichem Eigentum können u.a. Leasing, Bauten auf Grundstücken Dritter, Kommissionsgeschäfte, Treuhandverhältnisse, Factoring, Pensionsgeschäfte und unberechtigter Eigenbesitz, Sicherungsübereignungen, Eigentumsvorbehalt, sein.

### **Selbstständige Verwertbarkeit<sup>12</sup>**

Vermögensgegenstände sind dann aufzunehmen, wenn diese selbstständig verwertbar sind, d.h., wenn diese durch Veräußerung, Einräumung eines Nutzungsrechts, bedingten Verzicht sowie Zwangsvollstreckung ein wirtschaftlich nutzbares Potenzial hinsichtlich der Deckung der kommunalen Schulden darstellen. Vermögensgegenstände müssen theoretisch in Geld transformiert werden können. Dabei ist eine abstrakte Veräußerbarkeit für die Aktivierung des Vermögensgegenstandes ausreichend.

### **Wertgrenzen**

Vermögensgegenstände mit einem Wert unter 800 Euro netto (hier ist: netto = ohne Umsatzsteuer) müssen nicht angesetzt werden.<sup>13</sup>

Kriterien, die den Wertansatz für Verbindlichkeiten/Schulden bestimmen, sind: Wirtschaftliche Vermögensbelastung, Außenverpflichtung und Inanspruchnahme ist wahrscheinlich.

### **Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren<sup>14</sup>**

Es können drei Inventurverfahren zu verschiedenen Zeitpunkten angewendet werden. Die Zeitpunkte der Inventur werden durch Inventursysteme charakterisiert. Als Inventursysteme gelten:

die Stichtagsinventur (die Inventur erfolgt zum vorgegebenen Stichtag), die vor- oder nachverlegte Inventur (die Inventur bei Gegenständen des Vorratsvermögens kann bis zu 3 Monate vor dem Bilanzstichtag bzw. bis zu 2 Monate nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden), die Stichproben-Inventur (der Bestand darf mittels statistischer Verfahren ermittelt werden).<sup>15</sup>

die permanente Inventur (hier erfolgt die laufende Erfassung bspw. über Buchhaltungsprogramme). In diesem Fall muss einmal jährlich eine körperliche Inventur durchgeführt werden.

## 3.2. Das Inventar <sup>16</sup>

A	Vermögen (gegliedert nach der Verweildauer in der Öffentlichen Verwaltung)
I	Anlagevermögen (steht der Kommune dauerhaft zur Verfügung) - Gebrauchsgüter. Vermögensgegenstände werden nach zunehmender „Geldnähe“ (Liquidität) geordnet, das bedeutet Grundstücke und Gebäude („geldfern“) stehen im Inventar ober, Bargeld („geldnah“) wird weiter unten ausgewiesen.
II	Umlaufvermögen (nicht zum dauerhaften Verbleib vorgesehen) - Verbrauchsgüter. Die Grenze für die Dauer liegt bei einem Jahr. Demnach zählt alles, was länger als ein Jahr in der Kommune genutzt wird zum Anlagevermögen (siehe oben), alles was eine kürzere Verweildauer in der Kommune hat, ist dem Umlaufvermögen zu zurechnen. Die Zuordnung (Umlaufvermögen/ Anlagevermögen) trifft die zu bilanzierende Kommune.
B	Verbindlichkeiten (Schulden, Fremdkapital) werden nach zunehmender Fälligkeit geordnet. Langfristige Verbindlichkeiten werden über den kurzfristigen ausgewiesen. Der Schuldenbegriff kann den Verbindlichkeiten und dem Fremdkapital gleichgesetzt werden.
I	Langfristige Verbindlichkeiten: Hypothekendarlehen, Investitionsdarlehen, ...
II	Kurzfristige Verbindlichkeiten: Lieferantenverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten aus Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag, Verbindlichkeiten gegenüber Sozialträgern, ..
C	Eigenkapital (Basiskapital, Nettovermögen) stellt den Teil des Vermögens einer Kommune dar, der nicht durch fremde Mittel finanziert worden ist. Es ergibt sich rechnerisch aus der Differenz zwischen: Vermögen minus Verbindlichkeiten

Abb. 2: Inventar



*Hier wird nochmals deutlich, dass die Bewertung des Vermögens letztendlich die Höhe des Basiskapitals bestimmt. Deshalb ist es wichtig, dass der die Eröffnungsbilanz bestätigende Rat über die zur Anwendung gebrachten Bewertungen unterrichtet wird, oder aber die Bewertungsmethoden einfordert (siehe [3.3 Bilanz](#)).*

## **3.3. Bilanz**

### **3.3.1. Aufbau und Gliederung der Bilanz**

Die Bilanz<sup>17</sup> einer Kommune ist die Gegenüberstellung des Vermögens und des Kapitals in Kontenform. Der Begriff des Kontos soll an dieser Stelle im Zusammenhang mit dem Bilanzbegriff näher erklärt werden. Ein Konto in der Buchhaltung ist immer ein T-Konto. Der senkrechte Strich dieses „T“ stellt bei einer Bilanz die Abgrenzung zwischen Vermögen und Kapital dar. Wenn Sie ein wenig Fantasie walten lassen, können Sie in dem T-Konto eine abstrahiert dargestellte Balkenwaage erkennen. Die italienische Bezeichnung einer solchen Waage ist: Bilancia. Demnach ist die Bezeichnung Bilanz nichts anderes als die Ableitung aus dem italienischen Stammwort. Das für die Funktionsweise der doppelten Buchführung Entscheidende ist, dass die Waage (Bilanz) im Gleichgewicht stehen muss. Die linke Seite der Bilanz wird als Aktivseite (oder Aktiva), die rechte Seite als Passivseite (oder Passiva) bezeichnet. Der Anlass und der Zeitpunkt der Aufstellung sind der Bilanz hinzuzufügen (Eröffnungsbilanz, Schlussbilanz, Zwischenbilanz).



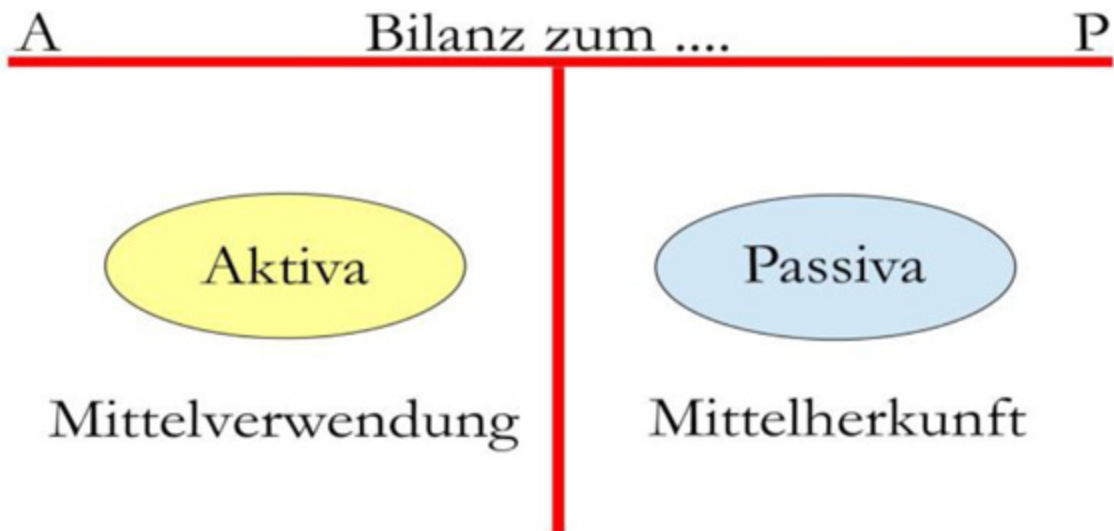


Abb. 3: Bilanz, schematisch (eigene Darstellung)

A	Bilanz zum ...		P
0	Aufwendungen zu Erhaltung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit	1	Eigenkapital
1	Anlagevermögen	1.1	Allgemeine Rücklage
1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	1.2	Sonderrücklage
		1.3	Ausgleichsrücklage
		1.4	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag ...
1.2	Sachanlagen <i>Grundstücke, ..., Wald und Forsten, sonstige unbebaute Grundstücke, ..., Schulen, ..., Infrastrukturvermögen</i>	2	Sonderposten <i>für Zuwendungen, für Beiträge, für den Gebührenaussgleich, Sonstige Sonderposten,</i>
1.3	Finanzanlagen <i>Anteile an verbundenen Unternehmen, Wertpapiere des Anlagevermögens ...</i>	3	Rückstellungen <i>Pensionsrückstellungen, für die Rekultivierung, Instandhaltungsrückstellungen, ...</i>
2	Umlaufvermögen <i>Vorräte, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere des ULV, liquide Mittel</i>	4	Verbindlichkeiten <i>Anleihen, Investitionskredite, Liquiditätskredite, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, ...</i>
3	Aktive Rechnungsabgrenzung	5	Passive Rechnungsabgrenzung
4	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag		
Summe Aktiva			Summe Passiva

Abb. 4: Bilanzgliederung nach § 42 KomHVONRW (modifiziert)

### 3.3.2. Ausgewählte Bilanzpositionen

**Sachanlagen:** Zum Sachvermögen gehören: Unbebaute und bebaute Grundstücke, das Infrastrukturvermögen (Straßen; Brücken; ...), Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler, Technische Anlagen/Maschinen, Fahrzeuge sowie Gegenstände der Geschäftsausstattung.

Zum **Umlaufvermögen** gehören: Vorräte (im weitesten Sinn Materialbestände in Form von: Rohstoffen, Hilfs- und Betriebsstoffen, Fertigteilen u.a.). In den Fällen, in denen eine Kommune Gegenstände des Anlagevermögens selbst erstellt (Eigenleistung) müssen die zum Bilanzstichtag fertiggestellten und die noch nicht fertiggestellten Eigenleistungen als „fertige Erzeugnisse“ bzw. „Unfertige Erzeugnisse“ im Bestand des Umlaufvermögens bilanziert werden.

Einen Teil des Umlaufvermögens werden die **Forderungen** ausmachen, diese sind zum Nennbetrag zu bewerten. Der Forderungsbestand sollte zum Bilanzstichtag hinsichtlich seiner Qualität geprüft werden (einwandfreie Forderungen, zweifelhafte Forderungen sowie uneinbringbare Forderungen). Das hat entsprechende Auswirkungen auf zukünftige Wertansätze zur Folge. Der Bestand an liquiden Mitteln ist gleichfalls im Finanzvermögen auszuweisen. In dieser Position werden sich auch mögliche kameralistische Rücklagen in der Eröffnungsbilanz wiederfinden.

**Finanzanlagen:** In erster Linie sind hier die Beteiligungen der Kommune zu bilanzieren, aber auch langfristige Wertpapiere. Die Beteiligungen werden mit den Anschaffungskosten bilanziert. Es erfolgt keine planmäßige Abschreibung. Bei einer dauerhaften Wertminderung der Beteiligung ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.