

Dipl.-Ök. (TU) Karlheinz Happe



Doppik für Mandatsträger und Führungskräfte

Hessen



Band 6

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/Bewertungsbestimmungen
 4. Konten in der Doppik
 - 4.1. Bilanzveränderungen
 - 4.2. Bestandskonten und Erfolgskonten
 5. Von der Eröffnungsbilanz zur Schlussbilanz
 6. Kontenrahmen/Produktrahmen
 7. Planung des kommunalen Haushalts
 8. Doppik - Instrument der politischen Steuerung
 9. Glossar
- Abbildungsverzeichnis Teil A

B. **Haushaltsplanung**

1. Einleitung

2. Allgemeine Grundlagen
 3. Gesamthaushalt
 - 3.1. Wichtige, ausgewählte Ertragspositionen
 - 3.2. Erläuterung wichtiger Aufwandspositionen
 - 3.3. Rückstellungen und Abschreibungen
 - 3.4. 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
- 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
 - 3.2.1. Zuschlagskalkulation
 - 3.2.2. Äquivalenzzahlenkalkulation
 - 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
- 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 ist durch einen Beschluss der ständigen Innenministerkonferenz der Länder am 21. November 2003 beschlossen worden. In Hessen begann die Umstellung in den Kommunen sehr früh und ist abgeschlossen ¹. Neben der frühen Einführung der Doppik in den Gemeinden und Städten hat auch das Land Hessen seine Buchführung auf die Doppik umgestellt. Das nimmt vielen Gegnern der Doppik den „Wind aus den Segeln“, es kann in Hessen nicht argumentiert werden, dass der Umstellungsaufwand allein von den Kommunen getragen werden muss.

Ein aus heutiger Sicht später Einführungstermin ist in Baden-Württemberg festgelegt worden: 01.01. 2020. Hessen entschied sich für die flächendeckende Einführung der Doppik bis 2012. Das ist auch in den Kommunen Hessens geschehen. Die Haushaltsplanungen liegen landesweit im vorgegebenen zeitlichen Rahmen.

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 erfolgte die Planung des Haushaltsjahres 2019 zu den festgelegten Terminen. Die Bestätigung der doppelten Jahresabschlüsse liegt aber in vielen Fällen zeitlich deutlich zurück.

Mit dem Ziel, diesen Rückstau abzubauen, wurde im Januar 2015² der „Erlass zur Einhaltung fristgerechter Jahresabschlüsse (§ 112 Abs. 9 HGO) erlassen.

Die Handlungsabläufe innerhalb eines Verwaltungsjahres können als Kreislauf dargestellt werden:

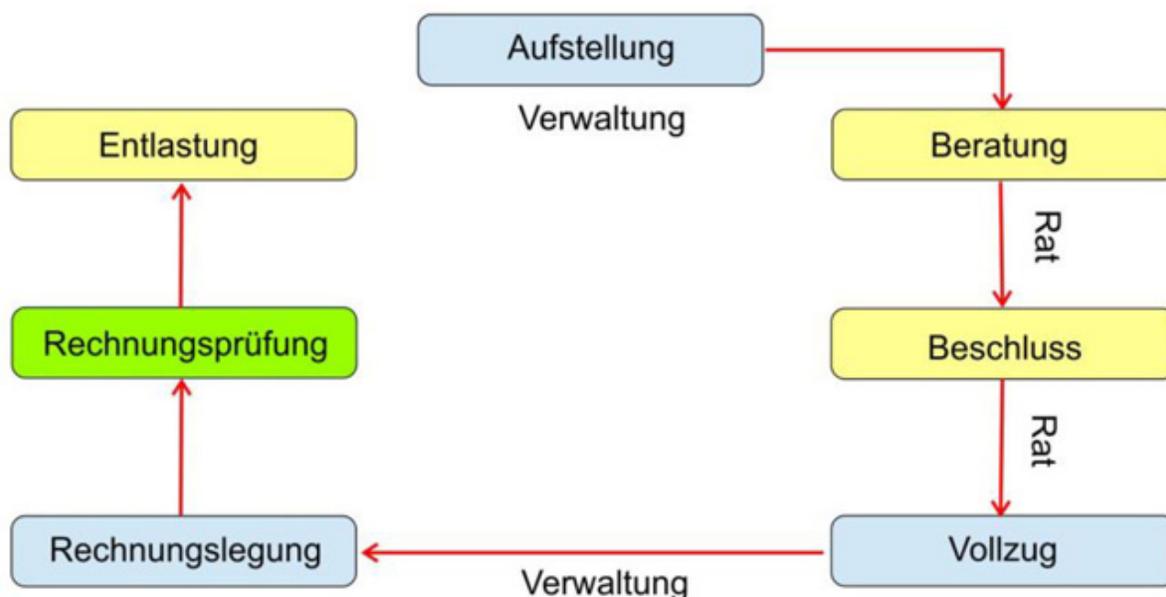


Abb. 1: Haushaltskreislauf

Gründe für die Einführung der Doppik

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.“³

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. Allerdings im doppischen Buchhaltungssystem erkennt der Adressat für welche Verwaltungsleistung werden welche Aufwendungen verbraucht. Beim Vergleich der Produkterstellung und deren Ressourcenverbrauch mit anderen Kommunen kann (unter Berücksichtigung objektiver Unterschiede) die Wirtschaftlichkeit, die ja vom Gesetzgeber in der Kommunalverordnung und, was noch wichtiger erscheint, 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 offensichtlich geworden, diesen Theorien mit erhöhter Transparenz entgegenzutreten. Viele, die diesen Bewegungen angehören, sehen in der Doppik eine Möglichkeit der Kommunen Eigentum der Steuerzahler zu vermindern. Dazu der Hinweis auf eine Veröffentlichung des NPD Landesverbandes Mecklenburg auf deren

Website (05.06. 2010).

„Mit der Einführung der Doppik wurde ein buchhalterisches System geschaffen, welches den Wechsel von der staatlichen Daseinsfürsorge zu einem gewinnorientierten Dienstleistungsunternehmen am Volk vollzieht. Das, was unsere Vorfahren in Jahrhunderten geschaffen haben, steht jetzt kurz vor dem Ausverkauf. Schon mit der Bezeichnung unseres Volkseigentums als Anlagevermögen wird die Richtung vorgegeben. Jedes Haus, jede Straße, selbst Flüsse und Wälder werden bewertet und bekommen einen Preis. Die Bahn wird

freigemacht für den Ausverkauf! Darüber hinaus löst die Doppik das Prinzip der Kostendeckung durch Gewinnmaximierung ab.“⁴

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 durch die Vorteile der Doppik kompensiert werden konnte. Um diesen Aufwand möglichst gering zu halten, kann 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. Hier ist demnach das Bundesland Hessen Vorbild für andere Bundesländer.

Auch ist es nicht sinnvoll Ressourcen für die Vorbereitung der Einführung der Doppik zu verbrauchen, um dann, wenn die doppische Haushaltssatzung von der Aufsichtsbehörde nicht genehmigt wird, per Ratsbeschluss die kamerale Rechnungslegung wieder einzuführen, die dann genehmigt wird. Dazu das Beispiel der Stadt Schleiz (Thüringen). Mit großem Enthusiasmus⁵ wird die Einführung der Doppik in die Öffentlichkeit getragen. Beschrieben und gelobt wird der Einsatz der Mitarbeiter/innen in der Kämmererei, die den Umstellungsprozess begleitet haben. Nun besteht der Vorteil der Doppik besonders darin, dass der tatsächliche Ressourcenverbrauch dargestellt wird, und ein Außenstehender kann beurteilen, in wie weit die Kommunen „vernünftig“ gewirtschaftet hat. Es wird auch dokumentiert, in welcher Höhe die genutzten Anlagegüter an Wert verloren haben (Abschreibungen). Der im ersten doppischen Haushaltsplan ausgewiesene Verlust muss nach den Regeln der Doppik in zukünftigen Verwaltungsjahren ausgeglichen werden. Das war den Ratsmitgliedern (federführend Mitglieder der CDU) wohl zu kompliziert. Die Bürger von Schleiz hätten die Bemühungen (Erträge zu erhöhen, Aufwendungen zu senken) nachvollziehen können. Der Rat entschied sich zur Rückkehr zur kameralen Rechnungslegung⁶, im Ergebnis kann ein auf die reinen Geldströme (Einzahlungen und Auszahlungen) abgestellter „ausgeglicher“ kameraler Haushalt dargestellt werden. Die Realität richtet sich allerdings nicht danach, wie ein

Rechnungswesen ausgestaltet wird, sondern in der Realität sind die Werteverluste, die nun nicht ausgewiesen werden, da, sie sind in sanierungsbedürftigen Straßen, Brücken, Schulgebäuden usw. sichtbar.

Hinzu kommt, dass die EU-Kommission seit einigen Jahren prüft, inwieweit bei der Rechnungslegung der Mitgliedsländer die Doppik 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.

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 realistisches 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 doppischen 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. Durch die erhöhte Transparenz werden Tendenzen in der wirtschaftlichen Entwicklung in die falsche oder richtige Richtung eher sichtbar und damit steuerbarer.

Praxistipp

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.

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 informatischen 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 Aufsichtsbehörde, Banken, interessierte Bürger, Ratsmitglieder...) sowie der Kapitalerhaltung (langfristige Sicherstellung des in der Eröffnungsbilanz als Basiskapital 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 ermöglichen.

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

2.2. Gesetzliche Grundlagen

Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung

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 müssen.

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: $1\text{€} = 1,41\text{ US \$}$
Anschaffungskosten $= 7.092,20\text{ €}$.

Zahlungsziel ist der 28. Februar des Folgejahres.

Zum 01.01. ist diese kurzfristige Lieferantenschuld zu bilanzieren.

Tageskurs*: $1\text{€} = 1,20\text{ US\$}$.

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 €.

*) Tageskurs am letzten Börsentag 01

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)⁷ 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 Bilanzrechtsmodernisierungs-Gesetz (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 Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuer-Gesetz (z. B.: bei Betrieben gewerblicher Art (BgA)).

Landesspezifische Regelungen für das Bundesland Hessen

Das kann keine abschließende Aufzählung sein, im Folgenden sind nur die aufgezeigt und kurz beschrieben, die einen großen Einfluss auf die doppische Haushaltsführung nehmen.

Gemeindehaushaltsverordnung Doppik - GemHVO⁸

(Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden)

Erster Abschnitt: *Haushaltsplan*

§ 1 Bestandteile des Haushaltsplans

§ 2 Ergebnishaushalt

§ 3 Finanzhaushalt

§ 4 Teilhaushalte, Budgets

§ 5 Stellenplan

§ 6 Vorbericht

§ 7 Haushaltsplan für zwei Jahre

§ 8 Nachtragshaushaltsplan

§ 9 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Zweiter Abschnitt: *Planungsgrundsätze*

Dritter Abschnitt: *Deckungsgrundsätze*

Vierter Abschnitt: Liquiditätssicherung, Rücklagen

Fünfter Abschnitt: Haushaltsausgleich und Ausgleich von Jahresfehlbeträgen

Sechster Abschnitt: Weitere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

Siebenter Abschnitt: *Buchführung und Inventar*

§ 32 Zweck der Buchführung und Buchführungspflicht

§ 33 Buchführung

§ 34 Bücher, Belege

§ 35 Inventar, Inventur

§ 36 Inventurvereinfachungsverfahren

§ 37 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

Achter Abschnitt: *Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden*

Neunter Abschnitt: Jahresabschluss

Zehnter Abschnitt: *Gesamtabschluss*

Gemeindekassenverordnung - GemKVO⁹

Praxistipp

Wichtige Bestimmungen sollten in jeder Bibliothek eines Abgeordneten sein. Via Internet (Website des Innenministeriums Hessen) lassen sich diese problemlos herunterladen. Mit den heutigen Kommunikationsgeräten (Handys; Smartphones) haben Sie diese dann auch stets verfügbar am Mann/an der Frau.

3. Zustandekommen des Jahresabschlusses

3.1. Inventur

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 mengen- (durch: Messen, Zählen, Wiegen, Schätzen) und wertmäßig erfasst (Bestandsaufnahme).

Nach der Art der Durchführung (Inventurverfahren) ¹⁰ werden unterschieden: die körperliche Inventur und die Buchinventur.

Körperliche Inventur: Die materiell vorhandenen („greifbaren“) Vermögensgegenstände sind durch Zählen, Messen, Wiegen sowie eventuell 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 werden¹¹.

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 zuzurechnen, wenn die nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind, und keine Regelungen des Ansatzverbotes greifen: **Wirtschaftliches**

Eigentum:¹²

„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 Verwertbarkeit¹³

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 410 Euro netto (hier ist: netto = ohne Umsatzsteuer) müssen nicht angesetzt werden.¹⁴

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

Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren¹⁵

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),¹⁶
- die permanente Inventur (Bestandserfassung rechnergestützt).

3.2. Das Inventar

A	Vermögen (gegliedert nach der Verweildauer in der Öffentlichen Verwaltung)
I	Anlagevermögen (steht der Kommune dauerhaft zur Verfügung) = Gebrauchsgüter. Vermögensgegenstände werden nach zu nehmender „Geldnähe“ (Liquidität) geordnet, das bedeutet: Grundstücke/Gebäude („geldfern“) stehen oben, 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 Verwaltung genutzt wird zum Anlagevermögen (siehe oben), alles was eine kürzere Verweildauer hat, ist dem Umlaufvermögen zuzurechnen. Die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Umlaufvermögen oder zum Anlagevermögen trifft die bilanzierende Kommune.
B	Verbindlichkeiten (Schulden) werden nach zunehmender Fälligkeit geordnet, langfristige Verbindlichkeiten werden über den kurzfristigen Verbindlichkeiten ausgewiesen. Der Schuldenbegriff kann dem Fremdkapital gleichgesetzt werden.
I	langfristige Verbindlichkeiten (zum Beispiel: Hypothekendarlehen, Investitionsdarlehen, ...)
II	kurzfristige Verbindlichkeiten (zum Beispiel: Lieferantenverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten aus Lohnsteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag, ...).
C	Eigenkapital (Basiskapital, Nettovermögen) Das Eigenkapital stellt den Teil des Vermögens dar, der nicht durch fremde Mittel finanziert worden ist. Das Eigenkapital ergibt sich rechnerisch als Differenz zwischen: Vermögen minus Verbindlichkeiten

Praxistipp

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 Bilanz¹⁷ 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).

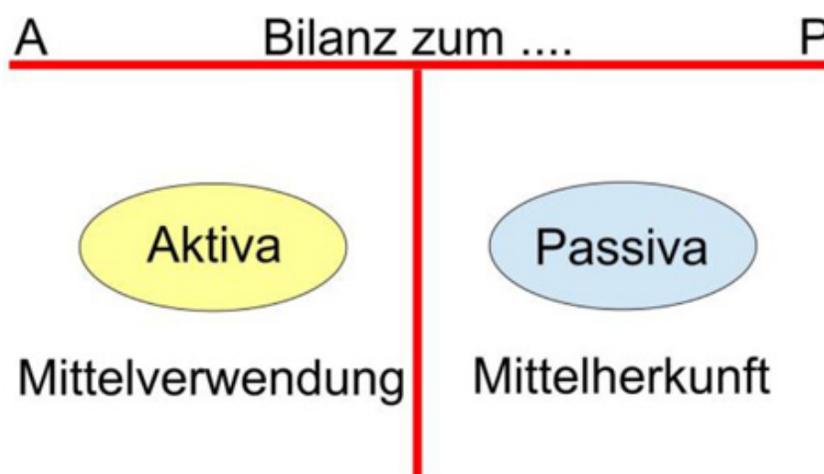


Abb.2: Bilanz, schematisch (eigene Darstellung)