

Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcen- verbrauchskonzept:

Leitlinien für ein neues kommunales Haushalts-
und Rechnungsmodell auf doppischer Grundlage

Copyright 1995 KGSt Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung und Quellenangabe unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeisung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Kommunale Gemeinschaftsstelle (KGSt)

Lindenallee 13-17

50968 Köln (Marienburg)

Telefon 0221/3 76 89-0

Telefax 0221/3 76 89-59

Internet-Mail: Vorname.Nachname@kgst.de

Internet: <http://www.kgst.de>

KGSt-Bericht Nr. 1/1995

Köln, den 15.02.1995

Az. : 20 4 06/1

**Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchs-
konzept:**

Leitlinien für ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungsmodell auf doppischer Grundlage

Zusammenfassung

Im Mittelpunkt der Reformbemühungen zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen steht zunehmend die Forderung, die Kameralistik durch die kaufmännische doppelte Buchführung (Doppik) zu ersetzen.

Der Bericht beschreibt zunächst die Notwendigkeit für eine flächendeckende Erfassung und Abbildung des gesamten Ressourcenbestandes und -verbrauchs im Haushaltsplan und in der -rechnung. Deshalb wird empfohlen, das dem derzeitigen Haushalts- und Rechnungswesen zugrunde liegende „Geldverbrauchs-konzept“ durch das „Ressourcenverbrauchs-konzept“ abzulösen. Die Begründungen ergeben sich insbesondere aus den Zielen des Neuen Steuerungsmodells.

Vor diesem Hintergrund wird der Übergang auf das doppische Rechnungssystem empfohlen, da es insbesondere aufgrund seiner konzeptionellen Ausrichtung auf die Ermittlung des Ressourcenverbrauchs besser geeignet ist, die neuen Informationsanforderungen zu erfüllen.

Ausgehend von diesen beiden Hauptzielen entwickelt der Bericht die Leitlinien für ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungsmodell. Er liefert damit Grundlagen für die weitere Diskussion und Konkretisierung und für die notwendigen politischen und gesetzgeberischen Entscheidungen.

Verteiler

Verwaltungschef/-in
Dezernenten/-innen; Referenten/-innen
Controlling
10 Hauptamt
14 Rechnungsprüfungsamt
20 Kämmerei
Fachbereichs- bzw. Amtsleiter/-innen
Datenzentrale/Rechenzentrum

Inhalt

1	Anlaß und Ziele des Berichts	7
2	Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchs- konzept	9
3	Von der Kameralistik zur Doppik	11
4	Bestandteile und Struktur des neuen Haushalts- und Rechnungsmodells	13
4.1	Systembestandteile	13
4.2	Produktorientierte Gliederung	15
4.3	Rechnungskreiskonzept	16
5	Der Verwaltungshaushalt neuer Art	17
5.1	Rechnungsziele und -inhalte	17
5.2	Grundstruktur des Verwaltungshaushalts	19
5.3	Besonderheiten auf der Aufwandsseite	20
5.3.1	Abschreibungen	20
5.3.2	Zinsen	22
5.3.3	Aufwendungen für Ausgaben zukünftiger Perioden	23
5.4	Besonderheiten auf der Ertragsseite	23
5.5	Deckungsgrundsätze	24
5.5.1	Regeln für den Ausgleich des Verwaltungshaushalts	24
5.5.2	Bedeutung und Verwendung von Überschüssen und Fehlbeträgen	26
6	Die Bilanz	26
6.1	Rechnungsziele und -inhalte	26
6.2	Grundstruktur der Bilanz	26
6.3	Ausweis des Sachanlagevermögens	27
6.3.1	Umfang der Vermögenserfassung	27
6.3.2	Bewertung des Sachanlagevermögens	27
6.3.3	Behandlung von buchmäßigen Wertsteigerungen bzw. -verlusten	28
6.3.4	Behandlung von zuweisungs- und beitragsfinanziertem Vermögen	29
6.4	Finanzanlagevermögen	30
6.5	Vorratsvermögen	30
6.6	Forderungen	31
6.7	Liquide Mittel	31
6.8	Aktive Rechnungsabgrenzung	31
6.9	Eigenkapital	32
6.10	Rückstellungen	33
6.11	Verbindlichkeiten	33
6.12	Passive Rechnungsabgrenzung	34

7	Der Vermögenshaushalt neuer Art	34
7.1	Ziele und Inhalte	34
7.2	Grundstruktur des Vermögenshaushalts	34
7.3	Cash-Flow	35
7.4	Der Investitionsbegriff	36
7.5	Haushaltsreste im Vermögenshaushalt	36
7.6	Folgekosten von Investitionen	37
8	Verrechnung interner Leistungen	37
9	Kosten- und Leistungsrechnung	37
10	Finanzrechnung	38
11	Finanzwirtschaftliche Kennzahlen	39
12	Finanzstatistik und volkswirtschaftliche Gesamt- rechnung	39
13	Kontenrahmen	39
14	Übergangs- und Einführungsprobleme	40
15	Zusammenfassung	42
16	Gutachtliches Verfahren	45
 Anlagen		
1	Literaturverzeichnis	47
2	Übersicht: Elemente, Daten und Funktionen im neuen Haus- halts- und Rechnungsmodell	48
3	KGSt-Projekte zum „Neuen Haushalts- und Rechnungs- modell“	49

1 Anlaß und Ziele des Berichts

Das kommunale Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen wurde für die damaligen Länder der Bundesrepublik Deutschland zuletzt Mitte der 70er Jahre erheblich umgestaltet. Die Reformen erfolgten seinerzeit vor allem im Hinblick auf die Erfordernisse der gesamtwirtschaftlichen Steuerung. Gleichzeitig wurden verstärkt betriebswirtschaftliche Elemente eingeführt, insbesondere die Möglichkeit, kalkulatorische Kosten auszuweisen. Auf dieser Basis gab es anschließend viele pragmatische örtliche Weiterentwicklungen. Beispielhaft seien die Ausdehnung der Veranschlagung kalkulatorischer Kosten über den Muß-Bereich hinaus, die Erweiterung des Umfangs der verwaltungsinternen Leistungsverrechnungen und die Einrichtung von im Haushaltsrecht nicht vorgesehenen Gebührenausgleichsrücklagen genannt.

Diese Entwicklungen haben jedoch das Grundkonzept und die Standard-Praxis des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens nicht verändert. Nach wie vor

- o werden im wesentlichen nur Einnahmen und Ausgaben erfaßt,
- o steht der Nachweis des Ausgleichs von Einnahmen und Ausgaben (Haushaltsausgleich) im Zentrum des Rechnungskonzepts,
- o mangelt es an einer vollständigen und flächendeckenden Vermögens- und Schuldenrechnung,
- o werden Rechnungen zur Wirtschaftlichkeit der Verwaltung (insbesondere Kosten- und Leistungsrechnungen) nur vereinzelt erstellt,
- o fehlt es an einer systematischen und flächendeckenden Information über die erstellten Produkte und die damit verbundenen Ressourcenverbräuche,
- o mangelt es an Transparenz für die Informationsadressaten in Politik, Verwaltung und Öffentlichkeit .

Besonders deutlich treten die Mängel des derzeitigen Haushalts- und Rechnungswesens bei den Kommunen hervor, die das Neue Steuerungsmodell (vgl. KGSt 1993 a) und die Budgetierung (vgl. KGSt 1993 b) einführen. Viele Verwaltungen streben Verbesserungen auf der Basis der laufenden HKR-Programme („optimierte Kameralistik“) an, indem

- o fehlende Informationen zusätzlich aufgenommen (z.B. Abschreibungen, Zinsen und Leistungsverrechnung außerhalb der kostenrechnenden Einrichtungen sowie Produktinformationen) und
- o die Informationen des Haushalts für die Budgetverantwortlichen in Politik und Verwaltung neu sortiert und gegliedert werden.

Andere Verwaltungen experimentieren mit der Einführung der doppelten kaufmännischen Buchführung, meist zunächst nur für einzelne Bereiche („optimierte Regiebetriebe“) und unter paralleler Weiterführung der kameralen Rechnung.

Die - teilweise jahrzehntealte - wissenschaftliche und fachpraktische Diskussion um die Schwächen des kommunalen Haushalts- und Rechnungssystems (zum aktuellen Stand vgl. insbesondere Lüder 1994) hat damit ein neues Stadium erreicht:

Ausgelöst durch

- o **die zunehmenden Schwierigkeiten, die langfristige Aufgabenerfüllung sicherzustellen, und**
- o **die wachsenden Anforderungen an Effektivität und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns**

und inhaltlich geprägt durch

- o **die Informationsbedürfnisse bei der Einführung des Neuen Steuerungsmodells**

beginnt sich die Überzeugung durchzusetzen, daß eine tiefgreifende Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungssystems notwendig ist.¹

In den deutschen Kommunalverwaltungen hat damit ein Veränderungsprozeß begonnen, der auch in vielen anderen Industriestaaten im Gange ist (vgl. OECD 1993). Da dort die Entwicklung teilweise bereits weiter vorangeschritten ist, ergeben sich auch von daher Anlässe und Anregungen zur kritischen Überprüfung der eigenen Positionen.

Für die Entwicklung in Deutschland - und unter Berücksichtigung der anderen Rahmenbedingungen auch für die österreichischen KGSt-Mitglieder - will der vorliegende Bericht Orientierungshilfen geben. Für Pilotverwaltungen wird es damit leichter, rechtzeitig die Weichen richtig zu stellen und einzelne Reformbausteine so zu konzipieren, daß sie am Ende in das neue System passen, auch wenn sie zunächst noch auf der Basis der Kameralistik entwickelt werden.

Gleichzeitig soll eine über die derzeitigen Reformkommunen hinausgehende breite Diskussion angeregt werden.

Die in einzelnen Kommunen begonnenen Reformen im Haushalts- und Rechnungswesen und das in diesem Bericht konzipierte Gesamtmodell sind auf Dauer nicht ohne Änderungen des Haushaltsrechts zu verwirklichen. Der Bericht soll deshalb auch Grundlagen für die Meinungsbildung insbesondere in den kommunalen Spitzenverbänden bieten, damit von dort die kommunalen Erfahrungen und Interessen rechtzeitig in den Dialog mit den Landesgesetzgebern eingebracht werden können. Am Ende und als Voraussetzung der flächendeckenden Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungsmodells muß eine umfassende Reform des Haushaltsrechts stehen.

¹ Vor diesem Hintergrund hat der Finanz-Ausschuß des Deutschen Städtetages im Oktober 1993 die Vorlage eines von ihm eingesetzten Arbeitskreises gutgeheißen, in der u.a. gefordert wird: „Das kommunale Rechnungswesen soll künftig auf der Grundlage des kaufmännischen doppelten Rechnungswesens eingerichtet werden.“

Der vorliegende Leitlinienbericht analysiert den Umfang des Veränderungsbedarfs und entwickelt daraus die Konturen des neuen Haushalts- und Rechnungskonzepts:

- o Dort, wo es Alternativen in Grundsatzfragen gibt, werden diese aufgezeigt und bewertet, um im o.g. Sinne die erforderlichen (finanz-) politischen Entscheidungen und die entsprechenden Rechtsänderungen vorzubereiten.
- o Details und Konkretisierungen bleiben späteren Arbeitsschritten vorbehalten. Über die dazu geplanten Arbeiten der KGSt informiert Anlage 3.

2 Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchskonzept

Eine grundsätzliche Überprüfung des kommunalen Haushalts- und Rechnungskonzepts hat von folgender Frage auszugehen: Wie müssen Haushalts- und Rechnungswesen sowie Berichterstattung gestaltet sein, um die Nutzer der Informationen möglichst optimal mit den Informationen versorgen zu können, die sie aktuell und in Zukunft für Planungen, Entscheidungen sowie zum Steuern und Kontrollieren benötigen? Die Antwort auf diese Frage ist vor dem Hintergrund der oben skizzierten und mit dem Begriff "Neues Steuerungsmodell" schlagwortartig zusammengefaßten Entwicklungen neu zu geben. Die Anforderungen, die örtlich an den Informationsgehalt des Haushalts- und Rechnungswesens gestellt werden, können sehr unterschiedlich sein und sich je nach Problemlage im Zeitablauf verändern. Stets geht es aber bei der Neugestaltung des Haushalts- und Rechnungswesens um Informationen der folgenden Art:

- o Informationen als Grundlage für die Planungen, Entscheidungen und Kontrollen in den politischen Gremien (Haushaltsplanung und Kontrolle des Haushaltsvollzugs) und zur entsprechenden Information der Öffentlichkeit,
- o Informationen zur Sicherstellung der langfristigen finanziellen Leistungs- bzw. Überlebensfähigkeit der Kommune,
- o Informationen zur Beurteilung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit des Finanz- und Wirtschaftsgebarens,
- o Informationen für die Beurteilung der Effektivität und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns,
- o Informationen über die Kosten der Verwaltungsleistungen als Grundlage für die Kalkulation von Entgelten u.ä.,
- o Informationen über die Auswirkungen auf die Volkswirtschaft.

Dabei muß von dem Haushalts- und Rechnungswesen erwartet werden, daß

- o es als solches effektiv und wirtschaftlich ist,
-

- o die Informationen verlässlich sind,
- o die Informationen relevant sind, d.h. den Informationsbedürfnissen der Nutzer entsprechen,
- o die Informationen verständlich, klar und präzise sind, und das System insgesamt einheitlich und transparent ist,
- o die Informationen rechtzeitig zur Verfügung stehen und daß
- o sie im Zeitablauf konsistent sind.

Es ist klar, daß ein Haushalts- und Rechnungswesen, das im Kern nur Einnahmen und Ausgaben verarbeitet, wesentliche Informationsziele nicht erfüllen kann:

- o Unbestrittenermaßen reicht es zwar aus, um über die Auswirkungen auf die Volkswirtschaft zu informieren.
 - o Es reicht auch aus, um über den finanziellen Status und die Liquidität der Kommune zu informieren. Allerdings nur kurzfristig: Da der Substanzverzehr am Vermögen nicht ausgewiesen wird, und da prinzipiell aktuelle Entscheidungen, die erst in der Zukunft zu Auszahlungen führen, nicht erfaßt werden, ist keine Langfristorientierung vorhanden.
 - o Aus dem gleichen Grund bietet das derzeitige Haushalts- und Rechnungswesen auch für die politische Planung, Steuerung und Kontrolle keine Informationen mit ausreichender Langfristorientierung.
 - o Vor allem aber fehlen für die kurzfristigen und zunehmend schwieriger werdenden politischen Prioritäten- und Posterioritätenentscheidungen wichtige Informationen: Nämlich Informationen über die Produkte und den mit den einzelnen Produkten verbundenen, über den Geldverbrauch hinausgehenden gesamten Ressourcenverbrauch, welcher beispielsweise aus der Nutzung langlebiger Gegenstände des Anlagevermögens oder aus dem Eingehen von Verpflichtungen resultiert.
 - o Vollends ungeeignet ist ein auf Einnahmen und Ausgaben beruhendes Haushalts- und Rechnungskonzept zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns und als Grundlage für die entsprechenden (Steuerungs-)Entscheidungen der Manager. Das Haushalts- und Rechnungswesen ebenso wie das Berichtswesen müssen die stärkere Effektivitäts- und Wirtschaftlichkeitsorientierung widerspiegeln, indem sie über bloße Ausgaben und Einnahmen hinaus den gesamten Einsatz ökonomischer Ressourcen, über den die Manager disponieren, darstellen.
 - o Das gleiche gilt für die Kalkulation von Entgelten, Kostenerstattungen u.ä. Das hat bereits bei den Haushaltsrechtsreformen Mitte der 70er Jahre zur Aufnahme kalkulatorischer Kosten in das Haushalts- und Rechnungskonzept geführt. Entsprechend der damaligen begrenzten Zielsetzung blieb dies aber ein - von vielen als sy-
-

stemfremd empfundenen - bloßes Einsprengsel in ein im Wesen unverändertes Konzept.

Zusammenfassend wird als erstes wichtiges Ergebnis festgestellt:

Das derzeitige, im Kern auf Einnahmen und Ausgaben beruhende Haushalts- und Rechnungskonzept (Geldverbrauchskonzept) wird den Anforderungen nicht mehr gerecht. Haushaltsplan und Haushaltsrechnung müssen über den *gesamten* Ressourcenbestand und -verbrauch informieren, über den Politik und Verwaltungsmanagement in der jeweiligen Periode zu entscheiden haben.

Das Konzept wird als Ressourcenverbrauchskonzept bezeichnet.

Die wichtigsten praktischen Änderungen, die aus dem Ressourcenverbrauchskonzept folgen, sind:

- o Ansatz von kalkulatorischen Abschreibungen überall dort, wo abnutzbares Anlagevermögen zur Produktion eingesetzt wird,
- o Ansatz von kalkulatorischen Zinsen auf das im jeweiligen Produktbereich gebundene Kapital,
- o Ansatz von Aufwandspositionen beim Eingehen zukünftiger Ausgabeverpflichtungen, z. B. durch Pensionszusagen, unterlassene Instandhaltung usw.,
- o flächendeckende Verrechnung der Leistungen von Hilfsbetrieben und zentralen Diensten.

Einzelheiten und weitere wichtige Konsequenzen des Konzepts werden in den Teilen 4 ff. dargestellt.

Insgesamt kann erwartet werden, daß durch die zentrale Ausrichtung des Haushalts- und Rechnungswesens auf Informationen zum Ressourcenverbrauch in Verbindung mit der Budgetierung, der dezentralen Ressourcenverantwortung und der Produktorientierung eine starke Dynamik ausgelöst wird, die zur Veränderung der Verhaltensweisen bei Entscheidungsträgern in Politik und Verwaltung führt. Das Ressourcenverbrauchskonzept ist damit die Voraussetzung dafür, daß auch vom Haushalts- und Rechnungswesen im Rahmen des Neuen Steuerungsmodells die richtigen Anreize mit dem Ziel einer effektiveren und wirtschaftlicheren Kommunalverwaltung ausgehen.

Das Ressourcenverbrauchskonzept entspricht dem „Accrual-Accounting“, das im Ausland im Rahmen des „New Public Management“ zunehmend das Geldverbrauchskonzept („Cash-Accounting“) ablöst (vgl. OECD 1993; zu den Begriffen vgl. Lüder 1993).

3 Von der Kameralistik zur Doppik

Die vorstehenden Überlegungen zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen betrafen die Ziele und den Rechnungsstoff, also materielle

Fragen. Davon zu unterscheiden ist die Frage, mit welchem Rechnungssystem die Daten erzeugt und verarbeitet werden sollen, d. h. die Frage nach dem Rechnungsstil (vgl. Schmitz 1994, Eichhorn 1987).

Es besteht weitgehend Einigkeit darüber, daß die herkömmliche Verwaltungskameralistik nicht nur zur Abbildung von Zahlungsströmen und zur Dokumentation des Haushaltsvollzugs geeignet ist. Sie kann durchaus weiterentwickelt werden, um auch andere Daten zu verarbeiten und anderen Rechnungszielen zu dienen, wie das für Zwecke der Kostenrechnungen im Rahmen der sogenannten "Erweiterten Kameralistik" (vgl. KGSt 1982) geschehen ist.

Allerdings hat die in der unternehmerischen Wirtschaft übliche kaufmännische doppelte Buchführung (Doppik) folgende Vorteile:

- o Systematischer Verbund

In der Doppik besteht ein systematischer Verbund von Erfolgsrechnung (Ifd. Rechnung) und Bilanz (Bestandsrechnung). Dies ist zwar zunächst nur ein formaler Aspekt, der aber dazu zwingt, das Vermögen und die Schulden systematisch in das Rechnungswesen einzubeziehen, was gerade im Hinblick auf das angestrebte Ressourcenverbrauchskonzept als ein wesentlicher Vorteil angesehen werden muß.

- o Ressourcenverbrauchskonzept

Der bedeutsamste materielle Vorteil der Doppik liegt darin, daß sie mit den Rechnungsgrößen "Aufwendungen" und "Erträge" auf die Ermittlung des Ressourcenverbrauchs einer Periode abzielt, und damit im Prinzip dem postulierten Ressourcenverbrauchskonzept folgt. Damit steht ein Rahmen zur Verfügung, innerhalb dessen auch Platz ist für die Berücksichtigung der spezifischen Ziele einer öffentlichen Verwaltung, insbesondere bei der Bewertung des Ressourcenverbrauchs, bei der Begründung von Ansatzpflichten usw. (Einzelheiten s. insbesondere Ziff. 5 ff.).

Vorteile einer Einführung der Doppik auch für den Kernbereich der Verwaltung sind ferner:

- o Beseitigung des bestehenden Dualismus der Rechnungssysteme

Die zunehmende Bedeutung doppischer Abschlüsse in Teilbereichen der Verwaltung (Eigenbetriebe, Eigengesellschaften, Krankenhäuser) verlangt von den Entscheidungsträgern derzeit das parallele Handhaben von zwei unterschiedlichen Rechnungssystemen. Die Bearbeitung erfordert unterschiedlich ausgebildetes Personal, unterschiedliche Software usw. Vor allem aber werden Vergleiche und eine einheitliche Steuerung erschwert. Die Überführung doppischer Ergebnisse in kameralistische Rechnungen erfordert die Zwischenschaltung zusätzlicher Rechnungen. Umgekehrt ist die Überführung kameraler Abschlüsse in doppische Ergebnisse aufwendig und, insbesondere aufgrund fehlender Informationen hinsichtlich des Vermögens und der Schulden, nicht vollständig möglich.

Die Einführung der Doppik auch für den Kernbereich der Verwaltung beseitigt diese Schwierigkeiten.

o Wirtschaftlicher Software-Einsatz

Das Arbeiten mit dem System der Doppik eröffnet wegen des größeren Marktes und des intensiveren Wettbewerbs auf Dauer die Chance zu Kostensenkungen bei der Systementwicklung und der Systempflege bzw. bei der Beschaffung und Wartung von Software.

Im Ergebnis wird deshalb der doppische Rechnungsstil für die Ausgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens empfohlen.

Um die Vorteile der Einführung der Doppik möglichst umfassend nutzen zu können, bietet es sich an, von dem für die Privatwirtschaft entwickelten System der Doppik in seiner handelsrechtlichen (vgl. hierzu §§ 238 - 283 HGB; IDW 1992) und eigenbetriebsrechtlichen Ausprägung als Referenzmodell auszugehen.

Die Natur der öffentlichen Aufgaben, ihre Ziele und die Art ihrer Finanzierung sowie die politisch-administrativen Entscheidungsstrukturen erfordern jedoch Ergänzungen und Abweichungen, die im folgenden in ihren Grundzügen entwickelt werden.

4 Bestandteile und Struktur des neuen Haushalts- und Rechnungsmodells

4.1 Systembestandteile

Die Ausgestaltung des neuen Haushalts- und Rechnungsmodells muß von den o.g. Zielsetzungen (Ziff. 2 und 3) ausgehen. Dadurch ergibt sich bereits bei der Konzipierung der Bestandteile und der Struktur des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens die Notwendigkeit, das handelsrechtliche Referenzmodell zu modifizieren: Im Handelsrecht steht der Rechnungs**abschluß** für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr im Vordergrund. In den Kommunen ist das dagegen der Haushalts**plan**. Er ist das zentrale Instrument, mit dem die Politik ihre Planungen, Programme und Vorgaben für die Verwaltung formuliert und auf deren Grundlage sie die Verwaltung steuert und kontrolliert. Wegen des engeren Zusammenhangs mit den politischen und administrativen Entscheidungsprozessen sind die Planungsrechnungen auch die entscheidende Quelle für die Information der Öffentlichkeit.

Dazu ist der *Verwaltungshaushalt* (alter Art) inhaltlich entsprechend dem Ressourcenverbrauchskonzept und formal in möglichst enger Anlehnung an die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung umzugestalten zum *Verwaltungshaushalt neuer Art* (alternativ: Erfolgsplan oder Leistungsplan). Einzelheiten s. unter Ziff. 5.

Geringere Veränderungen ergeben sich für den *Vermögenshaushalt* (alter Art). An seine Stelle tritt der *Vermögenshaushalt neuer Art* (al-

ternativ: Vermögens- oder Investitionsplan): er weist - im Prinzip wie bisher - die geplanten Investitionen und deren Finanzierung aus. Einzelheiten s. unter Ziff. 7.

Dritter Hauptbestandteil des neuen Haushalts- und Rechnungsmodells ist die *Bilanz*. Entsprechend der Zielsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts ist sie als umfassender Nachweis von Vermögen und Kapital zu konzipieren. Einzelheiten s. unter Ziff. 6.

Im Rahmen des doppelischen Verbundes stellt die Bilanz die systemnotwendige Ergänzung zum Verwaltungshaushalt neuer Art dar.

Einen zusammenfassenden Überblick über die Hauptbestandteile des neuen Haushalts- und Rechnungsmodells gibt die folgende Darstellung:

Hauptbestandteile des neuen Haushalts- und Rechnungsmodells:

Haushaltsplan		Haushaltsrechnung	
Verwaltungshaushalt		Rechnungsergebnis Verw.H.	
Aufwendungen/ Kosten	Erträge	Aufwendungen/ Kosten	Erträge
Vermögenshaushalt		Rechnungsergebnis Verm.H.	
Einnahmen	Ausgaben	Einnahmen	Ausgaben
		Bilanz	
		Vermögen	Eigenkapital/ Schulden

Die Aufstellung einer „Plan-Bilanz“ als Grundlage für die Entscheidungen über die Investitionen und ihre Finanzierung wird nicht für erforderlich gehalten. Die Entscheidungsträger müssen sich nicht mit sämtlichen einzelnen Bilanzpositionen und deren Veränderungen ex ante befassen. Für die Investitions- und Finanzierungspolitik stellt der Vermögenshaushalt als Mittelverwendungs- und Mittelherkunftsrechnung die geeignetere, weil transparentere und einfachere Grundlage dar.

Die genannten Hauptbestandteile sind zu ergänzen um die Kosten- und Leistungsrechnung und die Finanzrechnung. Wegen Einzelheiten wird auf die Teile 9 und 10 verwiesen.

Ein zukunftsfähiges Haushalts- und Rechnungsmodell sollte sämtliche relevanten Informationen innerhalb eines **integrierten** Ansatzes bereitstellen können (vgl. hierzu auch die Übersicht "Elemente, Daten und Funktionen im neuen Haushalts- und Rechnungsmodell", Anlage 2).

4.2 Produktorientierte Gliederung

Hauptziel des Ressourcenverbrauchskonzepts ist es, auszuweisen, welcher Ressourcenverbrauch mit einzelnen Produkten verbunden ist, welche leistungsabhängigen Erträge erzielt werden und wie die Nettobelastungen für den Haushalt sind. Dazu ist grundsätzlich eine Gliederung des Haushalts nach

- o Produktbereichen
- o Produktgruppen und
- o Produkten

erforderlich.

Diese Gliederung deckt sich im Prinzip mit der bisherigen Gliederung nach Funktionen. In Einzelfällen können jedoch Veränderungen erforderlich werden, vor allem durch

- o die präzise Abgrenzung von Produktbereichen, Produktgruppen und Produkten (vgl. KGSt 1994),
- o die exakte und vollständige verursachungsgerechte Zurechnung von Ressourcenverbräuchen zu den Produkten und
- o die strikte Schaffung von Kongruenz zwischen Organisation einerseits und Gliederung des Haushalts andererseits im Hinblick auf die Managementverantwortung.

Wichtig ist, daß Ressourcenverbräuche und Erträge (nur) der Organisationseinheit und damit (nur) dem Manager zugeordnet werden, von dem sie beeinflußt werden können. Daraus ergeben sich u. a. folgende Regeln:

- o Die Gliederungs- und Zuordnungsvorschriften müssen es erlauben, die örtliche Organisationsstruktur abzubilden. Da aus Gründen der überörtlichen Vergleichbarkeit, der Finanzstatistik u.ä. auf eine einheitliche Gliederung der Haushalte nicht verzichtet werden kann, müssen die „Basiselemente“ der Gliederung, z. B. die Unterabschnitte, so gebildet werden, daß sie in aller Regel überschneidungsfrei einer Organisationseinheit zugeordnet werden können.
 - o Vorrang hat die direkte Zuordnung.
 - o Die Ressourcenverbräuche und die Erträge von Hilfsbetrieben und zentralen Diensten sind deshalb zunächst vollständig bei den Organisationseinheiten zu veranschlagen, die die Leistungen erbrin-
-

gen, um dann in einem zweiten Schritt den Leistungsempfängern in Rechnung gestellt zu werden (Einzelheiten s. unter Ziff. 8).

- o Das gilt auch für Ressourcenverbräuche und Erträge, die - in der Regel wegen Unteilbarkeiten - nicht direkt zugeordnet werden können, wie beispielsweise Aufwendungen für oberste Gemeindeorgane und Mitgliedsbeiträge an Spitzenverbände.

Derartige Ressourcenverbräuche und Erträge sind zunächst an zentraler Stelle zu Lasten der Organisationseinheiten zu veranschlagen, die sie bewirtschaften und beeinflussen können. Ob und ggf. wie anschließend eine Belastung aller oder ausgewählter Produkte erfolgt, muß im Zuge der weiteren Arbeiten am Produktkostenkonzept geklärt werden.

- o Die Notwendigkeit und Funktionsweise von Sammelnachweisen muß im Hinblick auf das Ziel dezentraler Ressourcenverantwortung grundsätzlich überdacht werden.

4.3 Rechnungskreiskonzept

Die Haushaltsrechtsreformen der 70er Jahre haben das Gesamtdenkungsprinzip eingeführt und die Sonderrücklagen sowie Sonderabschlüsse abgeschafft. Was seinerzeit wegen der damit geschaffenen zusätzlichen Ausgabenfähigkeit sinnvoll war, erwies sich unter Aspekten der finanzwirtschaftlichen Steuerung schon bald als problematisch. Bei den kostenrechnenden Einrichtungen wurde dies von Anfang an deutlich und führte zu allerlei Nebenrechnungen bis hin zur Einrichtung von Sonderrücklagen für den Gebührenaussgleich. Generell hat die fehlende Möglichkeit, innerhalb des Haushalts Sonderabschlüsse zu erstellen, die Tendenz zur Ausgliederung von Einrichtungen mit Betriebscharakter aus dem Haushalt verstärkt.

Das Neue Steuerungsmodell verbessert die Voraussetzungen, auch große öffentliche Einrichtungen unter Einräumung der erforderlichen Managementspielräume innerhalb des Haushalts zu führen. Dafür muß das Haushalts- und Rechnungskonzept allerdings besondere Rechnungskreise anbieten. Das ergibt sich bei den Einrichtungen, die mit Entgelten Dritter finanziert werden, bereits aus dem zweckgebundenen Charakter dieser Entgelte und der Notwendigkeit, die vorschriftenkonforme Ermittlung (insbes. nach KAG) und Verwendung der Entgelte nachweisen zu müssen.

Ähnliches gilt bei der Einführung des Neuen Steuerungsmodells in Zukunft für praktisch alle Organisationseinheiten der Verwaltung. Die angestrebte größere finanzielle Verantwortung der Fachbereiche und die in dem Zusammenhang notwendige Verstärkung der Anreiz- und Sanktionsmechanismen verlangen u. a., daß die Fachbereiche für managementbedingte Verbesserungen "belohnt" bzw. für Verschlechterungen "bestraft" werden können, u. a. durch Vortrag positiver oder negativer Ergebnisse auf neue Rechnung. Dafür muß das Haushalts- und Rechnungswesen die nötigen Informationen und Instrumente liefern:

Das neue Haushalts- und Rechnungsmodell muß für einzelne Teilbereiche der Verwaltung eigenständige Rechnungskreise zulassen, in-

nerhalb derer Einzelabschlüsse sowohl für die Planwerte als auch für die Ergebnisse erstellt werden können.

Die im Rahmen eigenständiger Rechnungskreise erstellten Einzelabschlüsse bleiben Bestandteil des Gesamtabchlusses. Vor der Einbeziehung in den Gesamtabluß kann jedoch über das Ergebnis und die Ergebnisverwendung der Einzelabschließer gesondert entschieden werden, und zwar entweder ad hoc (jährlich) oder durch generellen Beschluß. Dies ist Aufgabe der örtlichen Finanzpolitik.

Wie dabei das Spannungsverhältnis zwischen den finanziellen Interessen der Einzelbereiche der Verwaltung und den finanziellen Gesamtinteressen der Kommune gelöst wird, hängt außer von der aktuellen Finanzlage vor allem von der Steuerungsphilosophie und dem erreichten Stand der Dezentralisierung der Finanzverantwortung und der zentralen Steuerung und Kontrolle ab. Entscheidend für die Ausgestaltung des Konzepts der Einzelabschlüsse ist das Ziel, den Teilbereichen der Verwaltung einerseits die notwendige finanzielle Eigenständigkeit einzuräumen, sie andererseits aber auch nicht aus der zentralen Finanzdisposition und der solidarischen Gesamtdeckung zu entlassen. Bei aller gewollten finanziellen Selbständigkeit der Fachbereiche muß es auch in Zukunft möglich bleiben, auf Einsparungen und Mehreinnahmen in den Fachbereichen, die nicht auf Managementleistungen des Fachbereichs beruhen, im Rahmen des Gesamtdeckungsprinzips unkompliziert zuzugreifen, wie ja auch umgekehrt bei nicht durch den Fachbereich zu vertretenden Mehrbedarfen Deckung aus dem Gesamthaushalt erfolgen muß. Im Rahmen eines Kontraktmanagementkonzepts könnten die entsprechenden Regelungen („Finanzkontrakte“) den Charakter von („Gewinn“-)Abführungs- bzw. („Verlust“-)Übernahmeverträgen bekommen. Dies setzt voraus, daß der „Gewinn“ bzw. der „Verlust“ je Fachbereich nach jeweils einrichtungsspezifischen Kriterien im Rahmen eines Einzelabschlusses ermittelt werden kann und daß einrichtungsspezifische Regeln für „Gewinn“-Abführung an bzw. „Verlust“-Übernahme durch den Gesamthaushalt festgelegt werden.

Den Wirtschaftsplänen und Abschlüssen der Eigenbetriebe und Eigengesellschaften kommt in dem beschriebenen Konzept von Einzelabschlüssen eine eigenständige Stellung zu. Sie sind (zunächst) völlig selbständige Pläne/Abschlüsse. Ob sie in einem weiteren Schritt mit dem Abschluß der Kernverwaltung konsolidiert werden sollten, kann hier offen bleiben. Wichtig ist: Die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts auf doppischer Grundlage für die Kernverwaltung verbessert die Vergleichsmöglichkeiten zwischen der Verwaltung und ihren Beteiligungen und erleichtert damit deren Steuerung.

5 Der Verwaltungshaushalt neuer Art

5.1 Rechnungsziele und -inhalte

Der Verwaltungshaushalt soll Informationen über die durch die laufenden Aktivitäten erzeugten Produkte und die dadurch bedingten wertmäßigen Ressourcenverbräuche und das wertmäßige Ressourcenaufkommen geben.

Zur Ermittlung und Darstellung von Ressourcenverbrauch und -aufkommen wird empfohlen, in Zukunft so weit wie möglich von den handelsrechtlichen Regeln auszugehen. (Zur näheren Begründung s. Ziff. 2 und 3.)

An die Stelle von

- o Ausgaben und Einnahmen

treten damit in Zukunft

- o Aufwendungen/Kosten und Erträge.

Die wichtigsten Neuerungen, die daraus folgen, sind

- die flächendeckende Veranschlagung von kalkulatorischen Abschreibungen (5.3.1),
- die flächendeckende Veranschlagung von kalkulatorischen Zinsen (5.3.2),
- die Veranschlagung von Aufwendungen für Ausgaben zukünftiger Perioden (5.3.3).

Weitere Änderungen gegenüber dem bisherigen Geldverbrauchskonzept müssen bei der Konzipierung der Detailregelungen später geklärt werden.

5.2 Grundstruktur des Verwaltungshaushalts

Der formale Aufbau des Verwaltungshaushalts neuer Art orientiert sich an der "Gewinn- und Verlustrechnung" des handelsrechtlichen Referenzmodells. Daraus ergibt sich folgende Grundstruktur:

Grundstruktur des Verwaltungshaushalts	
+	Steuern
+	Zahlungen von Bund/Land
+	Gebühren, Beiträge
+	Sonstige Erträge *)
=	Erträge
-	Personalaufwand **)
-	Sach-/Materialaufwand **)
-	Abschreibungen
-	Zinsen
-	sonstiger Aufwand ***)
=	Aufwand
=	Ergebnis (Erträge - Aufwand)
<p>*) einschließlich der Erträge aus Beteiligungen und Finanzanlagen.</p> <p>**) einschließlich solcher Positionen, die erst in späteren Perioden zu Ausgaben führen, deren wirtschaftliche Entstehungsursache jedoch in der Betrachtungsperiode liegt und die mithin in dieser als Ressourcenverbrauch zu erfassen sind (vgl. hierzu auch 5.3.3).</p>	

***) einschließlich der Aufwendungen aus Verlustübernahme.

Anders als im handelsrechtlichen Referenzmodell soll das kommunale Modell nicht nur die für den (Jahres-)Abschluß relevanten Informationen liefern, sondern im gleichen System auch die Informationen über den Ressourcenverbrauch und ggf. das Ressourcenaufkommen je Produkt, Produktgruppe oder Produktbereich bereitstellen. Dies zwingt dazu, stets zwei Fragen parallel zu beantworten:

- o Welche Informationen müssen im Einzelplan, Abschnitt bzw. Unterabschnitt über den Ressourcenverbrauch und ggf. das Ressourcenaufkommen gegeben werden und
- o welche Informationen sind für den Gesamtabluß relevant?

Das Ressourcenverbrauchskonzept läßt grundsätzlich für unterschiedliche Rechnungszwecke unterschiedliche Ansatz- und Bewertungsregeln zu. Zum Zweck des Ausweises des vollständigen Ressourcenverbrauchs kann anders (z. B. stärker an kostenrechnerischen Gesichtspunkten orientiert) vorgegangen werden als zum Zweck des Nachweises der Einhaltung bestimmter Deckungsregeln (z.B. stärker unter finanzwirtschaftlichen Aspekten). Dies betrifft insbesondere die nicht ausgabengleichen Aufwendungen, im wesentlichen also die kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen. Für sie ist zu entscheiden, ob und ggf. auf welcher Wertbasis sie

- o veranschlagt und
- o in die Formulierung von Deckungsgrundsätzen einbezogen

werden sollen. Im folgenden wird auf diese Fragen eingegangen.

5.3 Besonderheiten auf der Aufwandsseite

5.3.1 Abschreibungen

Eine der wesentlichsten Änderungen, die die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts mit sich bringt, ist der flächendeckende Ansatz von kalkulatorischen Abschreibungen.

In allen Einrichtungen, die Anlagevermögen nutzen, das einem Wertverlust unterliegt, sind in Zukunft im Verwaltungshaushalt die entsprechenden planmäßigen Abschreibungen anzusetzen.

Für unvorhergesehene, d. h. außerplanmäßige Wertminderungen sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzusehen.

Zu klären sind insbesondere die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen sowie die Abschreibungssätze und die Abschreibungsverfahren.

Als Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen kommen

- o die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungswerte und
- o die Wiederbeschaffungszeitwerte

in Betracht.

Für die Verwendung von Wiederbeschaffungszeitwerten sprechen im wesentlichen folgende Gründe (s. auch 6.3.2):

- o Historische Anschaffungs- oder Herstellungsausgaben führen in Zeiten steigender Preise zu einer systematischen Unterbewertung des Vermögens und damit einhergehend zu einem in bezug auf die

aktuellen Wertverhältnisse zu geringen Ausweis des Ressourcenverbrauchs.

- o Wirtschaftlichkeitsüberlegungen sowie Marktvergleiche setzen voraus, daß der Ressourcenverbrauch auf der Basis aktueller Preise ermittelt wird.
- o In Fällen, wo Gebühren und privatrechtliche Entgelte auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten berechnet werden, ist die Übereinstimmung von Kostenrechnung und Haushalt gegeben.
- o Während die privaten Unternehmen ihre Substanzerhaltung aus Gewinnen finanzieren können und müssen (Verstärkung der Rücklagen durch nicht ausgeschüttete Gewinne), könnten die Kommunen das über Abschreibungen von Wiederbeschaffungszeitwerten erreichen (s. auch 5.5.1 und 6.3.2).

Gegen die Verwendung von Wiederbeschaffungszeitwerten sprechen folgende Gründe:

- o Das Handelsrecht läßt nur Anschaffungs- bzw. Herstellungswerte zu. Bei der Verwendung von Wiederbeschaffungszeitwerten müßte also vom Referenzmodell abgewichen werden.
- o Die Berechnung von Abschreibungen auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten ist komplizierter und anfälliger für Fehler und Manipulationen.
- o Schon die Einführung flächendeckender Abschreibungen auf der Basis der Anschaffungs- bzw. Herstellungswerte führt in Verbindung mit den neuen Deckungsgrundsätzen (s. Ziff. 5.5) in der aktuellen Finanzsituation zu großen Schwierigkeiten. Diese würden durch Wiederbeschaffungszeitwerte noch vergrößert. Damit wurde möglicherweise die Akzeptanz des ganzen Konzepts erschwert.

Für die Entscheidungen auf gesetzgeberischer und auf kommunaler Ebene, d. h. für die Frage, ob den Kommunen hier Wahlmöglichkeiten eingeräumt werden sollen bzw. wie die Kommunen diese ggf. nutzen sollten, sind die zuletzt genannten Aspekte von besonderem Gewicht. Entscheidend ist, daß flächendeckende Abschreibungen überhaupt eingeführt werden und daß sie aus laufenden Erträgen erwirtschaftet werden sollen. Ob mit der Zugrundelegung von Wiederbeschaffungszeitwerten die Latte (langfristig) noch etwas höher gelegt werden soll, ist eine finanzpolitisch sehr schwierige, aber letztlich nicht systembestimmende Frage.

Die Mehrheit des Gutachterausschusses hat sich unter Abwägung der Vor- und Nachteile vor allem mit Blick auf das Ziel der Substanzerhaltung für Wiederbeschaffungszeitwerte ausgesprochen.

Danach sollten Wiederbeschaffungszeitwerte als Grundlage für die Ermittlung der Abschreibungen in den kommunalen Haushalten zumindest zugelassen werden, und zwar insbesondere dort, wo das KAG Wiederbeschaffungszeitwerte zuläßt.

5.3.2 Zinsen

Nach dem handels- und eigenbetriebsrechtlichen Konzept werden in der offiziellen Rechnung als Aufwand nur die für das aufgenommene Fremdkapital gezahlten Zinsen ausgewiesen. Die Verzinsung des Eigenkapitals muß durch einen entsprechenden Gewinn angestrebt werden. Hier sind wegen der Besonderheiten der öffentlichen Aufgaben und ihrer Finanzierung für das kommunale Haushalts- und Rechnungskonzept eigene Wege zu gehen.

Entsprechend dem Ressourcenverbrauchskonzept sind im Verwaltungshaushalt bei allen Produkten, Produktgruppen und Produktbereichen auch die durch die Kapitalbindung entstehenden Kosten auszuweisen. Dadurch werden Politik und Manager darüber informiert, in welchem Umfang im jeweiligen Aufgabenbereich Vermögen vorgehalten wird. Bei der Einbeziehung der Kapitalnutzungskosten in die Budgets verstärkt sich für die Politik und vor allem für die Budgetverantwortlichen der Anreiz, das zur Verfügung stehende Kapital - sprich Grundstücke, Gebäude, Fahrzeuge usw. - intensiver zur Erzeugung ihrer Produkte zu nutzen bzw. auf nicht benötigtes Vermögen zu verzichten.

Ziel sollte deshalb ein flächendeckender Ausweis von kalkulatorischen Zinsen auf das im jeweiligen Aufgabenbereich gebundene Kapital sein.

Bezüglich der Wertbasis gilt das gleiche wie bei den Abschreibungen (s. 5.3.1).

Zinsen sollten jeweils auf das gesamte in einer Einrichtung gebundene Kapital angesetzt werden, unabhängig davon, ob das Vermögen aus Fremd- oder Eigenkapital finanziert wurde.

Der naheliegende Gedanke, einfach die tatsächlich für das Fremdkapital zu zahlenden Zinsen auf die Fachbereiche aufzuteilen, z. B. proportional zum jeweiligen Restwert des Anlagevermögens, scheidet aus mehreren Gründen aus: Der Anteil des fremdfinanzierten Kapitals am gesamten gebundenen Kapital kann (z. B. in einer "reichen" Gemeinde) sehr gering sein, und er ist in der Regel auch interkommunal sehr unterschiedlich. Informationen über die anteiligen Fremdkapitalzinsen sind daher sowohl für örtliche Steuerungszwecke als auch für interkommunale Vergleiche wenig brauchbar.

Übergangsweise kann selektiv vorgegangen werden, indem Zinsen zunächst nur solchen Bereichen angelastet werden, wo dies für Sonderfinanzierungen oder für die Steuerung der Nutzung wertmäßig umfangreichen Anlagevermögens erforderlich ist.

Die vorstehenden Empfehlungen zur Einbeziehung kalkulatorischer Zinsen in das Haushalts- und Rechnungskonzept betreffen die Frage, welche Informationen produktbezogen in den Einzelplänen, Abschnitten und Unterabschnitten bereitgestellt werden sollen. Wie die Zinsen im Rahmen des Gesamtabschlusses des Verwaltungshaushalts behandelt werden sollen, ist im Rahmen der Deckungsgrundsätze zu klären (s. unter 5.5).

5.3.3 Aufwendungen für Ausgaben zukünftiger Perioden

Als weitere wichtige Neuerung müssen in Zukunft wesentlich konsequenter als bisher solche Ausgaben als Aufwand ausgewiesen werden, die zwar erst in späteren Perioden anfallen, aber in der laufenden Periode verursacht worden sind. Finanzwirtschaftlich betrachtet dienen diese Aufwendungen der Ansammlung entsprechender Beträge im Rahmen der bilanzmäßigen Rückstellungsbildung (vgl. hierzu auch Ziff. 6.10).

Die hier zu erfassenden Aufwendungen resultieren

- o aus Verpflichtungen gegenüber Dritten, deren Entstehungsgrund in der Planungs- bzw. Rechnungsperiode liegt und
- o aus zukünftigen Ausgaben für Ressourcenverbrauch, welcher der Planungs- bzw. Rechnungsperiode zuzuordnen ist.

Verpflichtungen gegenüber Dritten liegen beispielsweise bei Pensionszusagen vor. Pensionsanwartschaften werden während der Dienstzeit erworben. Insofern sind die während dieser Zeit in den einzelnen Jahren erworbenen anteiligen Anwartschaften in diesen Perioden als Ressourcenverbrauch auszuweisen.

Gleiches gilt für Risiken aus dem Betreiben bestimmter Einrichtungen (z. B. Deponie, Kanalisation) oder Prozeßrisiken.

Bestehen für die vorgenannten Fälle Versicherungen, z. B. durch die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse bzw. in Form einer abgeschlossenen Risikoversicherung, entsprechen die gezahlten jährlichen Versicherungsbeiträge dem periodischen Ressourcenverbrauch.

Aus zukünftigen Ausgaben für Ressourcenverbrauch, der der Betrachtungsperiode zuzurechnen ist, resultieren insbesondere folgende Aufwandsarten:

- o Aufwendungen für in der Planungs- bzw. Rechnungsperiode planmäßig durchzuführende, jedoch unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen,
- o Aufwendungen für in zukünftigen Perioden durchzuführende Großreparaturen,
- o Aufwendungen für in zukünftigen Perioden anfallende Ausgaben für Rekultivierung und Nachsorge kommunaler Deponien.

Zur Ansatzpflicht der hier behandelten Aufwandsarten und zur Ermittlungsproblematik wird auf Ziff. 6.10 verwiesen.

5.4 Besonderheiten auf der Ertragsseite

Weil überwiegend ein unmittelbarer Bezug zwischen Leistungen (Produkten) und Erträgen fehlt, ergeben sich auf der Ertragsseite systembedingte Abweichungen vom privatwirtschaftlichen Rechnungswesen.

Eine Besonderheit ergibt sich auch aus der Frage, wann einzelne Erträge als realisiert anzusehen und somit im Verwaltungshaushalt auszuweisen sind. Probleme ergeben sich insbesondere bei Erträgen aus bewilligten Zuschüssen, sofern diese noch nicht gezahlt sind. Es besteht hier häufig die Unsicherheit, ob die bewilligten Beträge überhaupt oder in welcher Höhe gezahlt werden (vgl. hierzu auch Ziff. 6.6).

Im Zusammenhang mit der Ertragsseite muß erneut auf die Bedeutung von Produktinformationen hingewiesen werden: Alle Informationen über den Ressourcenverbrauch, die das Haushalts- und Rechnungssystem bereitstellt, machen nur Sinn, wenn sie auf die Produkte der Verwaltung bezogen werden können.

Als Bestandteil des neuen Haushalts- und Rechnungsmodells muß deshalb ein System von Produktinformationen vorgesehen werden, mit Informationen über Art, Menge und Qualität der Produkte (Leistungen) und Kennzahlen zur Effektivität und Wirtschaftlichkeit.

Empfehlungen zur Definition, Beschreibung und Systematisierung der kommunalen Produkte enthält der KGSt-Bericht Nr. 8/1994 "Das Neue Steuerungsmodell: Definition und Beschreibung von Produkten". Empfehlungen zur Aufnahme von Produktinformationen in die Haushaltspläne sind in Vorbereitung (s. auch Anlage 3).

5.5 Deckungsgrundsätze

5.5.1 Regeln für den Ausgleich des Verwaltungshaushalts

Da der Verwaltungshaushalt neuer Art ausgabenungleiche Positionen wie "Abschreibungen", "Aufwendungen für in zukünftigen Perioden anfallende Ausgaben" sowie ggf. "kalkulatorische Zinsen" enthält, sind die Deckungsgrundsätze sowie die Grundsätze für den Haushaltsausgleich sowohl im Hinblick auf die Einzelabschlüsse (s. Ziff. 4.3) als auch auf den Gesamtabschluß neu zu formulieren.

Grundsätzlich entspricht es dem Ressourcenverbrauchskonzept zu fordern, daß sämtliche im Verwaltungshaushalt ausgewiesenen Ressourcenverbräuche durch Erträge in der gleichen Periode ausgeglichen werden müssen.

Mit dem Ziel der Substanzerhaltung und der gerechten Belastung der Nutzergenerationen im Zeitablauf sollten der durch die "Abschreibungen" ausgedrückte nutzungsbedingte Wertverlust bzw. Substanzverzehr am Anlagevermögen und der durch die "Aufwendungen für Ausgaben zukünftiger Perioden" ausgedrückte Ressourcenverbrauch durch Erträge in der gleichen Periode ausgeglichen werden.

Prinzipiell müßten auch die gesamten kalkulatorischen Zinsen gedeckt werden. Im Hinblick auf die derzeit und auch weiterhin zu erwartende schlechte Ertragssituation der Kommunen erscheint allerdings eine Erwirtschaftung der kalkulatorischen **Eigenkapitalzinsen** weder als realistisch noch ist sie systembedingt unbedingt erforderlich.

Bezüglich der Zinsen ist also i.d.R. lediglich eine Deckung der tatsächlich anfallenden Fremdkapitalzinsen zu fordern.

Diese generelle Regel (Ausnahmen siehe nachfolgend) entspricht den bisherigen Deckungsgrundsätzen und auch dem handelsrechtlichen Referenzmodell.

Die Einbeziehung der Tilgungsleistungen (und der Kreditbeschaffungskosten) in die Deckungsregeln ist anders als nach dem bisherigen Geldverbrauchskonzept im neuen Modell weder nötig noch wäre sie systemgerecht.

Die Deckung der Tilgungsleistungen ist in Zukunft Sache des Vermögenshaushalts und nicht des Verwaltungshaushalts.

Der Wegfall der Tilgungen als im Verwaltungshaushalt zu deckende Position und statt dessen die Einbeziehung der Abschreibungen stellen für den Haushaltsausgleich die quantitativ wichtigsten Veränderungen gegenüber der aktuellen Lage dar. Da die Abschreibungen i.d.R. für das gesamte abnutzbare Vermögen angesetzt werden, also auch auf eigenfinanzierte Vermögensteile, wird ihre Summe in den meisten Kommunen höher sein als die Summe der Tilgungsleistungen. Der Ausgleich der Verwaltungshaushalte wird dadurch noch schwieriger.

Trotzdem sollte auf eine vollständige Deckung der Abschreibungen nicht verzichtet werden. Die entsprechende Deckungsregel sollte also als **Mußvorschrift** gestaltet werden. Dies entspricht dem Grundgedanken des neuen Haushalts- und Rechnungskonzepts, durch vollständige Erfassung und Deckung des Ressourcenverbrauchs zu einer auch langfristig solidieren Finanzierung kommunaler Aufgaben zu kommen. Die Kommunalverwaltung leistet damit auch einen Beitrag zum „nachhaltigen Wirtschaften“, statt mit einem kurzatmigen Konzept des geldmäßigen Haushaltsausgleichs stets nur von der Hand in den Mund zu leben. Kommunen, die ihre Abschreibungen nicht verdienen, leben von der Substanz!

Angesichts der jetzt und auch in absehbarer Zukunft besonders schwierigen Finanzsituation der Kommunen sind allerdings **Übergangsvorschriften** erforderlich, die es den Kommunen erlauben, die neue Qualität des Haushaltsausgleichs allmählich zu erreichen.

Die Deckung der ausgabengleichen Aufwendungen durch einnahmengleiche Erträge in der gleichen Periode stellt aus Liquiditätsgründen die absolute Untergrenze dar, die auch kurzfristig nicht unterschritten werden darf.

Die vorstehenden generellen Deckungsregeln dürfen nicht ausschließen, daß für einzelne Verwaltungsbereiche (z. B. vollkostendeckende Entgelt Haushalte) die Deckung der **gesamten** kalkulatorischen Kosten - erforderlichenfalls auch auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten - verlangt und im Haushalt dargestellt werden kann. Dies ist durch entsprechende Ausgestaltung des Systems der Einzelabschlüsse (s. oben 4.3) sicherzustellen.

5.5.2 Bedeutung und Verwendung von Überschüssen und Fehlbeträgen

In Zusammenhang mit den Deckungsgrundsätzen ist vor allem zu klären, wie Überschüsse zu verwenden bzw. wie Fehlbeträge auszugleichen sind. Es gibt folgende Gestaltungsmöglichkeiten:

- o Ein Überschuß wird als solcher im Verwaltungshaushalt ausgewiesen. Er führt prinzipiell zu einer Erhöhung des Eigenkapitals; die Buchung in der Bilanz kann entweder zugunsten eines besonderen Kontos "Vortrag von Überschüssen/Fehlbeträgen aus Vorjahren" oder zugunsten einer Rücklage erfolgen. Beide Positionen können erforderlichenfalls zum Ausgleich von Fehlbedarfen bzw. Fehlbeträgen dienen.
- o Auch Fehlbedarfe bzw. Fehlbeträge werden als solche im Verwaltungshaushalt ausgewiesen. Sie stellen prinzipiell eine Verminderung des Eigenkapitals dar.

Aus finanzpolitischen Gründen erscheint allerdings eine direkte Verrechnung mit den Rücklagen nicht sinnvoll. Statt dessen sollten sie zunächst in der Bilanz (auf der Passivseite) offen vorgetragen werden ("Vortrag von Fehlbeträgen aus Vorjahren").

Für den Ausgleich von Fehlbedarfen und Fehlbeträgen sind Regeln zu formulieren. Grundsätzlich sollten Fehlbeträge möglichst bald durch Überschüsse in den Folgejahren ausgeglichen werden. In besonderen Fällen ist auch ein Ausgleich durch Verwendung bestehender Rücklagen denkbar (vgl. auch 6.4.1).

6 Die Bilanz

6.1 Rechnungsziele und -inhalte

Ziel der Bilanz ist es, einen Überblick über den gesamten Stand des Vermögens, der Schulden und des Eigenkapitals zu vermitteln. Die Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden im Rahmen der Bilanz stellt die notwendige Voraussetzung für die Ermittlung des periodengerechten Ressourcenverbrauchs (z. B. Abschreibungen, Zinsen) und damit der periodengerechten Ergebnisermittlung dar.

6.2 Grundstruktur der Bilanz

Der formale Aufbau der Bilanz orientiert sich an der nach den Vorschriften des handelsrechtlichen Referenzmodells zu erstellenden Bilanz.

Grundstruktur der Bilanz	
Vermögen	Kapital
<ul style="list-style-type: none"> o Anlagevermögen <ul style="list-style-type: none"> - Sachanlagen - Finanzanlagen o Umlaufvermögen <ul style="list-style-type: none"> - Vorräte - Forderungen - liquide Mittel o Rechnungsabgrenzungsposten 	<ul style="list-style-type: none"> o Eigenkapital <ul style="list-style-type: none"> - Basiskapital - Rücklagen - Vortrag von Überschüssen/ Fehlbeträgen aus Vorjahren o Rückstellungen o Verbindlichkeiten <ul style="list-style-type: none"> - aus Lieferungen und Leistungen - aus Darlehensaufnahmen o Rechnungsabgrenzungsposten

6.3 Ausweis des Sachanlagevermögens

6.3.1 Umfang der Vermögenserfassung

Im Rahmen der Positionen des Sachanlagevermögens werden sowohl Gegenstände des abnutzbaren als auch des nicht abnutzbaren Vermögens erfaßt.

Ausgaben für das abnutzbare Sachanlagevermögen werden im Rahmen der Vermögensrechnung zunächst ergebnisunwirksam aktiviert. In dem Maße, wie es in der Periode zur Erstellung von Produkten eingesetzt wird und einem Werteverzehr unterliegt, werden innerhalb des Verwaltungshaushalts entsprechende Abschreibungen als Ressourcenverbrauch ergebniswirksam ausgewiesen.

Für das Ziel des vollständigen Ausweises des Ressourcenverbrauchs im hier verfolgten Rechnungskonzept ist es entscheidend, daß das Vermögen vollständig erfaßt wird.

6.3.2 Bewertung des Sachanlagevermögens

Mit dem Rechnungswesen soll ein den "tatsächlichen Verhältnissen" entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage zum Stichtag sowie

des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens innerhalb der Planungs- und Rechnungsperiode vermittelt werden.

Bei der Konkretisierung des Begriffs der "tatsächlichen Verhältnisse" wird im Handelsrecht primär auf den Gläubigerschutz abgestellt. Die Bewertung folgt deshalb strikt dem Vorsichtsprinzip.

Im kommunalen Rechnungswesen ist die Bewertungsfrage dagegen primär nach dem Informationsbedarf der Entscheidungsträger in den politischen Gremien und in der Verwaltung und im Hinblick auf die Informationsinteressen von Öffentlichkeit und Aufsichtsinstanzen sowie hinsichtlich der Anforderungen des jeweiligen KAG, usw. zu entscheiden.

Mit Blick auf diese Informationsziele (s. auch Ziff. 2) sollte die Bewertung des Vermögens auf der Grundlage aktualisierter Werte (Wiederbeschaffungszeitwerte) zumindest zugelassen werden.

Zur Begründung im einzelnen wird auf 5.3.1 verwiesen. Ergänzend sei erwähnt, daß auch die meisten ausländischen Staaten, die das Ressourcenverbrauchskonzept („Full-Accrual-Accounting“) einführen, eine periodische Aktualisierung der Vermögensbewertung vorsehen (vgl. OECD 1993, S. 15 ff.).

Im Sinne der vorstehenden Empfehlungen sollte das Gemeindehaushaltsrecht Mindestanforderungen an die Aktualität der kommunalen Vermögensbewertung definieren. In dem damit gegebenen Rahmen ist Raum für örtliche Finanzpolitik (Bilanz- und Abschlußpolitik) und eine pragmatische Lösung der Erfassungs- und Bewertungsprobleme.

Es dürfte im allgemeinen ausreichen, die Bewertung des Vermögens spätestens alle 5 Jahre zu überprüfen.

Eine grundsätzlich unterschiedliche Behandlung von "gebundenem" und "freiem" oder "Verwaltungs-" und "Finanzvermögen" (vgl. Buschor, Lüder 1994, S. 170) erscheint nicht zweckmäßig, zumal eine brauchbare Abgrenzung kaum möglich ist. Beispielsweise können selbst für Rathäuser und Infrastruktureinrichtungen wie Straßen und Sportanlagen alternative Nutzungen oder sogar eine Veräußerung in Betracht kommen. Auch zur Erfassung des durch Nutzung oder Zeitablauf verursachten Substanzverlustes sollte hier grundsätzlich nicht anders bewertet werden als bei „freiem Vermögen“ oder „Finanzvermögen“.

Das schließt nicht aus, daß für wichtige Vermögensarten spezifische Bewertungs- und Abschreibungsregeln entwickelt werden müssen, so z. B. für Straßen, wo durch planmäßige Instandhaltung die Substanz dauerhaft erhalten wird.

6.3.3 Behandlung von buchmäßigen Wertsteigerungen bzw. -verlusten

Bei regelmäßiger Aktualisierung der Vermögenswerte sind im Falle von Wertsteigerungen "Zuschreibungserträge" im Verwaltungshaushalt auszuweisen. Da es sich hierbei um nicht realisierte Bewertungsgewinne han-

delt, dürfen diese unter Vorsichtsgesichtspunkten die Ausgabenfähigkeit nicht erhöhen.

Durch entsprechende Ausgestaltung der Buchungsregeln ist sicherzustellen, daß nicht realisierte Bewertungsgewinne innerhalb des Verwaltungshaushalts erfolgsneutral behandelt werden.

Kommt es aufgrund von Preisrückgängen zu Wertverlusten bei einzelnen Vermögensteilen (z. B. PC's), sind diese in Form von "außerplanmäßigen Abschreibungen" (s. 5.3.1) erfolgsmindernd im Verwaltungshaushalt zu erfassen. In diesem Fall ist, wiederum aus Vorsichtsgesichtspunkten, eine erfolgswirksame Erfassung solcher nicht realisierter Verluste vorzunehmen. Insofern erfahren nicht realisierte Gewinne und Verluste eine Ungleichbehandlung, die aus dem Prinzip der Vorsicht resultiert und dem handelsrechtlich geltenden "Imparitätsprinzip" entspricht.

6.3.4 Behandlung von zuweisungs- und beitragsfinanziertem Vermögen

Für Vermögen, das (anteilig) aus Zuweisungen und Beiträgen finanziert wurde, kommen zwei Formen des Ausweises in Betracht:

o Bruttoausweis

Beim Bruttoausweis werden auch die aus Zuweisungen und Beiträgen finanzierten Vermögensteile aktiviert und gleichzeitig die Zuweisungen und Beiträge passiviert.

Dieses Verfahren ermöglicht es, Abschreibungen und Zinsen auf das gesamte Vermögen auszuweisen und parallel dazu die passivierten Zuweisungen und Beiträge erfolgswirksam aufzulösen.

o Nettoausweis

Beim Nettoausweis werden die Zuweisungen und Beiträge direkt von den Anschaffungs- bzw. Herstellungsausgaben abgesetzt; es wird nur der Nettobetrag aktiviert.

Für den Bruttoausweis spricht:

- o Über das tatsächlich vorhandene Sachanlagevermögen wird zutreffender informiert.
- o Für einen Vergleich mit den Preisen privater Wettbewerber sind i.d.R. eher die vollen eigenen Kosten relevant ohne Abzug der durch Zuweisungen und Beiträge erlangten Kostenvorteile.
- o Auch interkommunale Vergleiche werden erschwert, wenn die „wahre“ Kostensituation durch örtlich unterschiedliche Zuweisungen und Beiträge verfälscht ist.

Für die Entscheidung ist besonders wichtig, welcher Ausweis im Hinblick auf das Ressourcenverbrauchskonzept und das Ziel der Substanzerhaltung zweckmäßiger ist: Wenn davon ausgegangen werden muß, daß die

Kommune die fraglichen Vermögensteile in Zukunft ohne (erneute) Zuweisungen bzw. Beiträge erneuern muß, dann spricht das für den Ausweis von Abschreibungen auf den gesamten Vermögenswert und damit für den Bruttoausweis.

6.4 Finanzanlagevermögen

Unter der Position "Finanzanlagevermögen" sind auszuweisen:

- o Wert der Beteiligungen an anderen Unternehmen,
- o Wertpapiere des Anlagevermögens,
- o Ausleihungen an Unternehmungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht,
- o sowie sonstige mittel- und langfristige Ausleihungen.

Die Beteiligungen und die Wertpapiere des Anlagevermögens sollten entsprechend den aktuellen Wertverhältnissen ausgewiesen werden („Equity-Bewertung“). Danach sind die anteiligen Werte am jeweils ausgewiesenen Eigenkapital (Grund-/Stammkapital und Rücklagen) der Eigenbetriebe und der Eigen- und Beteiligungsgesellschaften anzusetzen.

Aus den Beteiligungen und Wertpapieren des Anlagevermögens resultierende Erträge/Aufwendungen werden im Verwaltungshaushalt ausgewiesen.

Ausleihungen sind mit ihren Rückzahlungsverpflichtungen zu bewerten.

6.5 Vorratsvermögen

Im Vorratsvermögen werden im Gegensatz zum Anlagevermögen solche Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dem Geschäftsbetrieb einer Verwaltung (Einrichtung) nicht dauernd dienen sollen. Hierzu zählen insbesondere Vorräte an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen.

Entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften, müßten Ausgaben, die aus der Beschaffung von Gegenständen des Vorratsvermögens resultieren, zunächst in der Bilanz aktiviert werden. Aufwandswirksam würden sie erst zum Realisationszeitpunkt, d. h. zu dem Zeitpunkt bzw. in der Periode, in der die Gegenstände im Betrieb eingesetzt (verbraucht) werden.

Dem Vorratsvermögen in der genannten Form kommt zwar in der Kommunalverwaltung insgesamt eher eine untergeordnete Bedeutung zu. In einzelnen Bereichen (z.B. Werkstätten, Garten- und Friedhofsamt, etc.) kann es aber so erheblich sein, daß eine Nichtaktivierung den periodengerechten Ausweis des Ressourcenverbrauchs verfälschen würde.

Es wird deshalb empfohlen, nicht auf eine Aktivierung des Vorratsvermögens zu verzichten, es sei denn, daß das Vorratsvermögen nur eine unwesentliche Bedeutung hat.

Für die Aktivierung sind möglichst vereinfachte pauschale Ermittlungs- und Bewertungsverfahren zuzulassen.

6.6 Forderungen

Bei Forderungen handelt es sich um Zahlungsansprüche der Verwaltung gegenüber Dritten. Hierzu gehören insbesondere die Abgabeforderungen (Steuern, Gebühren usw.) und die Forderungen aus bewilligten Zuweisungen.

Für den Ausweis von Forderungen in der Bilanz sind zwei Problemkreise von Bedeutung:

- o Zeitpunkt der Forderungsentstehung

Grundsätzlich entsteht eine Forderung zu dem Zeitpunkt, zu dem eine Leistung erbracht wird, die Gegenleistung in Form der Zahlung jedoch noch aussteht. Diese dem handelsrechtlichen Referenzmodell zugrunde liegende Sichtweise kommt im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen in weiten Bereichen nicht zum tragen, weil dort ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung nicht besteht, z. B. bei den Steuern. Selbst in den Bereichen, wo dieser Zusammenhang dem Grunde nach gegeben ist (Gebührenhaushalte), entsteht der Zahlungsanspruch nicht durch die Erbringung einer konkreten einzelnen Leistung. Vielmehr entsteht er entsprechend den gesetzlichen Regelungen in Abgabenordnung, KAG und örtlicher Satzung i.d.R. zum Zeitpunkt des Zugangs des Gebührenbescheids. Ähnliches gilt für die übrigen Abgaben.

Forderungen auf Zuweisungen sind grundsätzlich mit Eingehen des Bewilligungsbescheides auszuweisen.

- o Ausweis der Forderungen

Forderungen sind grundsätzlich mit ihrem Nominalbetrag anzusetzen. Zweifelhafte Forderungen sind mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen. Uneinbringliche Forderungen/Teilforderungen sind abzuschreiben bzw. wertzuberichtigen.

6.7 Liquide Mittel

Zu den liquiden Mitteln zählen insbesondere der Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten, Terminanlagen und Bestände kurzfristig veräußerbarer Wertpapiere. Liquide Mittel sind mit ihrem Nennwert zu bewerten.

6.8 Aktive Rechnungsabgrenzung

Auch die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten stehen im Dienste der periodengerechten Ressourcenverbrauchsermittlung. Werden beispielsweise im Dezember Mietzahlungen für die nächsten drei Monate des Folgejahres geleistet, handelt es sich um Zahlungen in diesem Jahr, welche erst im Folgejahr aufwandswirksam werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann auf eine Abgrenzung verzichtet werden, wenn dadurch der periodengerechte Ausweis des Ressourcenverbrauchs und die Bilanz nicht wesentlich beeinträchtigt werden.

6.9 Eigenkapital

Der Wert des Eigenkapitals ermittelt sich aus der Differenz zwischen Vermögen und Schulden. Insofern stellt das Eigenkapital das Reinvermögen dar und kann somit auch als "Deckungskapital" bezeichnet werden. Das Eigenkapital setzt sich zusammen aus den Positionen:

- o Basiskapital,
- o Rücklagen,
- o Vortrag von Überschüssen/Fehlbeträgen aus Vorjahren.

Als Basiskapital soll der Eigenkapitalbestandteil bezeichnet werden, der sich im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz als Differenz zwischen Vermögen und Schulden ergibt. Als gesonderter Posten innerhalb des Basiskapitals sollte ein Ausweis von "Bewertungsgewinnen" vorgesehen werden, die sich ggf. aufgrund der Aktualisierung der Vermögenswerte (Wiederbeschaffungszeitwerte) in der Bilanz ergeben (s. 6.3.2 und 6.3.3).

Im Gegensatz zu den Rückstellungen handelt es sich bei den Rücklagen um eine Eigenkapitalposition. Rücklagen werden grundsätzlich durch Ertragsüberschüsse (Ergebnis des Verwaltungshaushalts) gebildet (s. 5.5.2).

Rücklagen können entsprechend ihrer Bestimmung und ihres Verwendungszwecks weiter differenziert werden. Neben dem Ausweis einer "**allgemeinen Rücklage**", aus der unter bestimmten Voraussetzungen sowohl Fehlbeträge im Verwaltungshaushalt (s. 5.5.2) als auch Ausgaben des Vermögenshaushalts (s. Ziff. 7.2) finanziert werden können, ist die Bildung von "**Gebührenausgleichsrücklagen**" denkbar, in welche die Beträge eingestellt würden, die aus einem Überschuß der Gebühren über die Kosten in kostenrechnenden Einrichtungen resultieren.

Denkbar ist unter der besonderen Zielsetzung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auch die Bildung einer „**Substanzerhaltungsrücklage**“, in welche die jährlich erwirtschafteten Abschreibungsbeträge eingestellt werden könnten. Es ergibt sich hier insofern eine rechnungssystematische Besonderheit, als die in diese Rücklage eingestellten Beträge nicht aus Ertragsüberschüssen resultieren. Hier wäre durch entsprechende rechnungs- und buchungstechnische Vorkehrungen eine zweckgerechte Verfahrensweise zu entwickeln. Dabei ist vor allem der Zusammenhang mit dem Cash-Flow zu sehen, in dem die Abschreibungen normalerweise enthalten sind (s. Ziff. 7.3). Die Verwendung/Auflösung solcher Rücklagenpositionen wäre an die konkreten, mit ihrer Bildung verfolgten Zwecksetzungen gebunden.

In die Position "Vortrag von Fehlbeträgen/Überschüssen aus Vorjahren" sollten die Beträge eingestellt werden, die in den Folgejahren auszugleichen sind (Fehlbeträge) oder durch die zu erwartende Fehlbeträge in Folgejahren abzudecken wären (Überschüsse).

6.10 Rückstellungen

Rückstellungen werden für zum Veranschlagungszeitpunkt noch nicht exakt bestimmbare, ungewisse Verpflichtungen gebildet, deren Entstehungsursache wirtschaftlich, d.h. dem Grunde nach, der Plan- bzw. Rechnungsperiode zuzurechnen ist (zu Einzelheiten vgl. 5.3.3). Die Verpflichtungen können dabei sowohl hinsichtlich der tatsächlichen Höhe und des zeitlichen Anfalls als auch des tatsächlichen Anfalls ungewiß sein.

Von Bedeutung sind wie bereits dargestellt (s. 5.3.3) insbesondere folgende Rückstellungsarten:

- o Rückstellungen aufgrund Verpflichtungen gegenüber Dritten (Verpflichtungsrückstellungen)
- o Rückstellungen ohne Verpflichtungen gegenüber Dritten (Aufwandsrückstellungen).

Das handelsrechtliche Referenzmodell sieht die Bildung dieser Rückstellungskategorien vor, wobei Verpflichtungsrückstellungen ansatzpflichtig sind, während für die Aufwandsrückstellungen ein Wahlrecht existiert.

Wegen des Ziels des vollständigen Ausweises des Ressourcenverbrauchs im hier verfolgten Konzept ist sowohl für Verpflichtungs- als auch für Aufwandsrückstellungen die Ansatzpflicht zu fordern.

Aus Gründen der interkommunalen Vergleichbarkeit müssen

- o die Tatbestände, die zur Bildung von Rückstellungen führen, sowie
- o die Verfahren zur Ermittlung der Rückstellungsbeträge

einheitlich definiert werden. Grundsätzlich ist hierbei zu fordern, daß Rückstellungen nur angesetzt werden dürfen, sofern die sie begründenden Verpflichtungen hinreichend konkretisierbar sind.

Da in der Vergangenheit keine Rückstellungen gebildet wurden, ist zusätzlich zu klären, wie bezüglich des Nachholbedarfs zu verfahren ist. Lösungen sind beispielsweise im Rahmen der Eröffnungsbilanz möglich.

6.11 Verbindlichkeiten

Bei Verbindlichkeiten handelt es sich um Verpflichtungen, deren Bestehen zum Abschlußzeitpunkt zweifelsfrei feststeht.

Für die Beurteilung der Vermögens- und Schuldenlage ist zwischen solchen Verbindlichkeiten, die im Rahmen des laufenden (Waren-) Geschäftsverkehrs entstehen (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen) und solchen, die aus der Aufnahme von Darlehen resultieren, zu unterscheiden. Bei letzteren sollte der Ausweis nach unterschiedlichen Fristigkeiten vorgesehen werden.

Besonderheiten ergeben sich, wenn die Erfüllung der Verpflichtungen von bestimmten Bedingungen abhängt, die noch nicht erfüllt sind. Beispiele für solche Fälle sind:

- o Verpflichtungen aus Bürgschaften
- o Verpflichtungen aus Wirtschaftsförderungsmaßnahmen, sofern an die Erbringung der Leistung geknüpfte Bedingungen seitens des Leistungsempfängers noch nicht erfüllt sind.

Solche Verpflichtungen sind nicht in der Bilanz als Verbindlichkeiten auszuweisen, sondern "unterhalb" der Bilanz als "Eventualverbindlichkeiten" anzugeben.

6.12 Passive Rechnungsabgrenzung

Die passiven Rechnungsabgrenzungsposten stehen in Analogie zu den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (s. 6.8) im Dienste der periodengerechten Ermittlung des Ressourcenaufkommens. Gehen beispielsweise im Dezember Mietzahlungen für die nächsten drei Monate des Folgejahres ein, handelt es sich um Einzahlungen in diesem Jahr, welche erst im Folgejahr ertragswirksam sind.

Aus Vereinfachungsgründen kann auf eine Abgrenzung verzichtet werden, wenn dadurch der periodengerechte Ausweis des Ressourcenaufkommens und die Bilanz nicht wesentlich beeinträchtigt werden.

7 Der Vermögenshaushalt neuer Art

7.1 Ziele und Inhalte

Der Vermögenshaushalt ist die Programmvorgabe der politischen Entscheidungsträger hinsichtlich der durchzuführenden Investitionen und deren Finanzierung. Er ist konzipiert als in sich geschlossene, in das Rechnungssystem integrierte Mittelverwendungs- und Mittelherkunftsrechnung. Insofern unterscheidet er sich vom eigenbetriebsrechtlichen Vermögensplan. Er enthält als Rechnungsgrößen die mit den Investitionen verbundenen Ausgaben und die zu deren Finanzierung dienenden Einnahmen.

7.2 Grundstruktur des Vermögenshaushalts

Die wesentliche Position auf der Ausgabenseite sind die Investitionsausgaben.

Auf der Einnahmenseite enthält der Vermögenshaushalt neben erhaltenen Investitionsbeiträgen und -zuweisungen Erlöse aus dem Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens. Daneben dienen Entnahmen aus gebildeten Rücklagen, insbesondere gegebenenfalls der „Substanzerhaltungsrücklage“ (vgl. hierzu 6.9), der Finanzierung von Investitionen. Dies gilt in gleicher Weise für den Betrag, den die Kommune „aus eigener

Kraft" in der Betrachtungsperiode erwirtschaftet hat (in beiden Fällen handelt es sich um „Selbstfinanzierung“). Dieser Betrag drückt sich im "Cash-Flow" aus (vgl. hierzu 7.3).

Aus der Differenz zwischen den Einnahmen und Ausgaben des Vermögenshaushalts und unter Berücksichtigung der Tilgungsverpflichtungen ergibt sich der Finanzierungsbedarf bzw. der Finanzierungsüberschuß. Ein Finanzierungsbedarf ist i.d.R. durch Darlehensaufnahme zu decken; ein Finanzierungsüberschuß kann außer für Kredittilgungen auch für Rücklagenzuführungen verwandt werden.

Die Kredittransaktionen können brutto (also Kreditaufnahmen bei den Einnahmen und Tilgungen bei den Ausgaben) oder netto ausgewiesen werden. Im letzteren Fall würde je nach Situation entweder nur die Netto-Neuverschuldung oder die Netto-Entschuldung ausgewiesen.

Der Vermögenshaushalt wird am Jahresende in die Bilanz (Position Sach- und Finanzanlagevermögen) abgeschlossen.

Die Grundstruktur des Vermögenshaushalts neuer Art stellt sich damit wie folgt dar:

Grundstruktur des Vermögenshaushalts	
Ausgaben	Einnahmen
Investitionsausgaben (Tilgungen) (Zuführung zu Rücklagen)	Investitionsbeiträge Investitionszuweisungen Veräußerungserlöse Cash-Flow (Entnahme aus Rücklagen) (Darlehensaufnahmen)

7.3 Cash-Flow

Der Cash-Flow stellt das um ausgabeunwirksame Aufwendungen und ggf. einnahmeunwirksame Erträge bereinigte Ergebnis des Verwaltungshaushalts dar. Er gibt Auskunft über die Höhe der im Rahmen des Verwaltungshaushalts erwirtschafteten und zugeflossenen liquiden Mittel, welche grundsätzlich zur Finanzierung von Investitionen zur Verfügung stehen.

Die Ermittlung des Cash-Flow erfolgt auf der Grundlage folgenden Schemas:

Ergebnis des Verwaltungshaushalts	
+	ausgabeeunwirksame Aufwendungen (Abschreibungen, Nettozuführung zu den Rückstellungen, sonstige kalkulatorische Kosten)
-	einnahmeunwirksame Erträge (noch nicht eingegangene Erträge)
=	Cash-Flow

In Abhängigkeit davon, wie die Einnahme- und Ausgabepositionen im Vermögenshaushalt im einzelnen definiert werden, ist zur Ermittlung des Cash-Flow das Ergebnis des Verwaltungshaushalts ggf. um weitere Positionen zu korrigieren. Werden beispielsweise bei der Veräußerung von Vermögen Gewinne erzielt (Veräußerungserlös größer als Buchwert), so müssen diese vom Ergebnis des Verwaltungshaushalts abgezogen werden, weil der gesamte Veräußerungserlös als Einnahme im Vermögenshaushalt erfaßt ist.

7.4 Der Investitionsbegriff

Bezüglich des Investitionsbegriffs ergeben sich keine grundsätzlichen Änderungen gegenüber der jetzigen Lage. Es werden allerdings einzelne Verbesserungen und Vereinfachungen angeregt:

So sollte erwogen werden, die Wertgrenze für die Aktivierungspflicht - derzeit DM 800,00 - wesentlich anzuheben, um die Aufmerksamkeit der politischen Entscheidungsgremien auf wesentliche Investitionsmaßnahmen zu lenken. Im Rechnungsmodell der Schweiz ist die Wertgrenze auf 50.000,00 Franken festgelegt (vgl. Finanzdirektorenkonferenz 1981, Bd. 1, S. 66). Bei Maßnahmen, die sich auf bereits vorhandene Vermögensgegenstände beziehen, kann zusätzlich auf das Verhältnis der Ausgaben zu dem Gesamtwert der betreffenden Vermögensgegenstände abgestellt werden.

7.5 Haushaltsreste im Vermögenshaushalt

Im Zuge der Neukonzipierung des Haushalts- und Rechnungssystems sollte auch eine bessere Lösung für das Problem der Haushaltsreste im Vermögenshaushalt gefunden werden. Hier muß das neue System mehr Transparenz schaffen. Der Vermögenshaushalt muß im Rahmen eines systematischen Restevortrags offen ausweisen, welche Ausgabeermächtigungen aus Vorjahren zusätzlich zu den laufenden Ansätzen existieren. Schattenhaushalte darf es nicht mehr geben.

7.6 Folgekosten von Investitionen

Das Ressourcenverbrauchskonzept bezieht - insbesondere durch den flächendeckenden Ansatz kalkulatorischer Kosten - stärker als bisher mittel- und langfristige Folgen aktueller oder früherer Investitionsentscheidungen ein. Diese Orientierung sollte dadurch verstärkt werden, daß bei jeder Investitionsmaßnahme in einer Zusatzspalte die Auswirkungen auf das Budget der jeweiligen Organisationseinheit angegeben werden.

8 Verrechnung interner Leistungen

Im Neuen Steuerungsmodell und im hier verfolgten neuen Haushalts- und Rechnungskonzept spielt die Verrechnung verwaltungsintern erbrachter (Vor-)Leistungen eine große Rolle (s. auch 4.2): Nur wenn alle Vorleistungen verrechnet werden, läßt sich darstellen, welcher Ressourcenverbrauch durch die Erstellung der (End-)Produkte insgesamt verursacht wird. Nur dann entsteht Kostentransparenz sowohl bei den leistungsempfangenden als auch bei den leistungserbringenden Stellen. Das ist wiederum Voraussetzung für mehr Kostenbewußtsein und für Kostenvergleiche und Wettbewerb mit externen Anbietern.

Für Zwecke der verursachungsgerechten und transparenten Kostenzurechnung ist in Zukunft im Haushalts- und Rechnungswesen eine vollständige Verrechnung verwaltungsintern erbrachter Vorleistungen vorzusehen .

Von der Rechentechnik her sollten zukünftig in den leistungserbringenden Einheiten die auf der Basis vorkalkulierter Verrechnungspreise ermittelten Erträge veranschlagt werden bei gleichzeitigem Ausweis entsprechender Aufwendungen in den leistungsempfangenden Stellen.

Durch die umfassende Verrechnung interner (Vor-)Leistungen nimmt die Masse an Informationen zu. Bei der konkreten Festlegung des Umfangs und der Technik der Verrechnungen müssen deshalb Verwaltungsaufwand und Informationsnutzen so gut wie möglich gegeneinander abgewogen werden. Verrechnungen machen nur Sinn, wo sie für die Funktionsweise des Neuen Steuerungsmodells notwendig sind und wo nennenswerte Verhaltensänderungen in der gewünschten Weise - z. B. stärkere Wirtschaftlichkeitsorientierung - erwartet werden können.

Ferner muß durch entsprechende Gestaltung der Verrechnungssystematik sichergestellt werden, daß die inneren Verrechnungen als solche sichtbar bleiben und daß das Haushaltsvolumen bei Bedarf - z. B. für interkommunale Vergleiche - um die Verrechnungen bereinigt dargestellt werden kann.

9 Kosten- und Leistungsrechnung

Die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und des doppelten Buchführungssystems machen eine Kosten- und Leistungsrechnung einfacher, nicht jedoch überflüssig.

Bei konsequenter Verwirklichung des Ressourcenverbrauchskonzepts im Haushaltsplan und in der Haushaltsrechnung (offizielles Rechnungswesen), insbesondere bei periodischer Anpassung der Vermögensbewertung, entspricht in Zukunft der im Verwaltungshaushalt ausgewiesene Ressourcenverbrauch den betriebswirtschaftlichen Kosten weitgehend. Für Erträge bzw. Erlöse gilt entsprechendes. Hier reicht es dann aus, die "Aufwendungen" und "Erträge" in ergänzenden Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnungen zu differenzieren, wenn der Haushalt aus Gründen der Übersichtlichkeit nicht ausreichend tief nach Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern (Produkten) gegliedert werden kann. Dabei kann auf die bekannten Verfahren der Kostenrechnung verwiesen werden.

Für speziellere Zwecke, insbesondere

- o für Gebühren-/Entgeltkalkulation und
- o für betriebsinterne Wirtschaftlichkeitssteuerung

kann es erforderlich sein, ausgefeiltere Kosten- und Leistungsrechnungssysteme zu führen und auch die Daten der (offiziellen) Ressourcenverbrauchsrechnung unter den speziellen kostenrechnerischen Aspekten zu verändern (z.B. Eliminierung von neutralem Aufwand, zeitnähere und/oder andere Bewertung des Anlagevermögens usw.). Grundsätzlich gibt es dabei die gleiche Struktur von Verknüpfungs- und Abgrenzungsproblemen wie bisher bei der Kosten- und Leistungsrechnung nach dem System der erweiterten Kameralistik (vgl. zu letzterem KGSt 1982).

Damit stellt sich die Frage nach der rechnungssystematischen Verknüpfung von (offizieller) Haushaltsrechnung und Kostenrechnung. Auf der Grundlage der vorstehenden Überlegungen bietet sich die Ausgestaltung der Buchhaltung als "Einkreisystem" mit Kostenartenrechnung und kostenstellenbezogener Erfassung der Aufwendungen/Kosten bzw. Erträge/Erlöse an. Dies bedeutet, daß Aufwands- und Kostenbuchungen sowie Ertrags- und Erlösbuchungen in einem Buchungskreis/Buchungsgang erfaßt werden. Dabei erfolgen die Buchungen gleichzeitig unter Angabe der jeweiligen Kostenstelle oder des Kostenstellenbereichs.

Durchzuführende Kostenstellenrechnungen in Form von Betriebsabrechnungsbögen und Kostenträgerrechnungen sollten daneben über geeignete Schnittstellen an dieses System angebunden und entsprechend der bereichsbezogenen Gegebenheiten durchgeführt werden (s. auch Anlage 2).

10 Finanzrechnung

Das Ressourcenverbrauchskonzept ist primär auf die Abbildung und Darstellung der erfolgswirtschaftlichen Sphäre ausgerichtet. Insofern bedarf es für Zwecke der Liquiditätsplanung und Liquiditätsrechnung einer ergänzenden, auf der Basis von Einnahmen und Ausgaben beruhenden Finanzrechnung. Diese enthält neben den in der Investitionsrechnung abgebildeten investitionsrelevanten Einnahmen und Ausgaben sämtliche Einnahmen und Ausgaben einer Periode (siehe auch Anlage 2).

11 Finanzwirtschaftliche Kennzahlen

Parallel zur Entwicklung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungsmodells sollten Überlegungen zur Definition finanzwirtschaftlicher Spitzenkennzahlen angestellt werden. Kennzahlen zur Beurteilung der finanziellen Lage einer Kommune können

- o der internen Statusbeurteilung, insbesondere im Zeitvergleich, und
- o dem interkommunalen Vergleich

dienen.

Insbesondere mit Blick auf die neuen Deckungsgrundsätze kann ein parallel entwickeltes Kennzahlenkonzept dazu dienen, die praktische Eignung der neuen Regelungen für interne Steuerung, interkommunalen Vergleich usw. zu testen.

12 Finanzstatistik und volkswirtschaftliche Gesamtrechnung

Bei der Überarbeitung der Kontenpläne u. dgl. muß sichergestellt werden, daß auch in Zukunft die für Finanzstatistik und volkswirtschaftliche Gesamtrechnung nötigen Informationen in einfacher Form geliefert werden können.

13 Kontenrahmen

Entsprechend den derzeit gültigen Gliederungs- und Gruppierungsplänen sind für das neue Haushalts- und Rechnungssystem interkommunal abgestimmte und verbindliche Kontenrahmen zu entwickeln.

Die Gliederung wird im großen und ganzen beibehalten werden können. Änderungsbedarf im Detail kann sich aus einer strikteren Produktorientierung ergeben (s. auch Ziff. 4.2).

Der Kontenrahmen für die Gruppierung sollte mindestens die folgenden Kontenklassen beinhalten:

Bilanz	1 Vermögen 2 Eigenkapital/Schulden
Verwaltungshaushalt	3 Aufwendungen/Kosten 4 Erträge
Vermögenshaushalt	5 Ausgaben 6 Einnahmen
	7 Abgrenzungskonten zur Kostenrechnung *) 8 Abschlußkonten **)

*) Verrechnungskonten kalkulatorische Kosten

***) Abschlußkonten Bilanz, Verwaltungshaushalt
sowie Vermögenshaushalt

14 Übergangs- und Einführungsprobleme

Eine flächendeckende Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungskonzepts setzt entsprechende Änderungen des Haushaltsrechts durch die Länder voraus. Vorher müssen die neuen Konzepte ausreichend diskutiert und erprobt werden. Dazu will der vorliegende Bericht Hilfestellung leisten (s. auch Ziff.1).

Bisher gibt es nur wenige Pilotprojekte mit einer umfassenden Neugestaltung der Haushalts- und Rechnungskonzepte im hier vorgestellten Sinne. Mit zunehmender Intensivierung der Diskussion und allmählicher Klärung der Konzeptalternativen sollten noch einige weitere Pilotanwender die Praktikabilität des neuen Konzepts umfassend erproben, bei Bedarf flankiert durch entsprechende Dispense oder Experimentierklauseln der Länder.

Die Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungsmodells sowohl in den Pilotkommunen in der Erprobungsphase als auch später bei einer flächendeckenden Einführung erfordert insbesondere Investitionen in den Bereichen „Technikunterstützte Informationsverarbeitung“ und „Personal“.

Mit der Umstellung auf ein doppisches Rechnungswesen wird der **Einsatz neuer Software** erforderlich. Bei den hierfür erforderlichen Entscheidungen sollte gesehen werden, daß die neue Software möglicherweise ko-

stengünstiger beschafft und gewartet werden kann (s. Ziff. 3) und daß die derzeit eingesetzten Verfahren des Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens in weiten Teilen veraltet und deshalb ohnehin renovierungsbedürftig sind.

Vor allem setzt die Einführung und Handhabung des neuen Systems eine ausreichende **Anpassungsfortbildung** für das vorhandene und ggf. auch für neu einzustellendes Personal voraus. Allen Beschäftigten, die mit dem Rechnungswesen zu tun haben, einschließlich der Manager, müssen Grundkenntnisse des neuen Rechnungskonzepts einschließlich Anlagenrechnung, Bilanz und Kostenrechnung vermittelt werden. Für einen kleinen Kreis von Experten im Haushalts- und Rechnungswesen, in der Organisation, der Datenverarbeitung und in der Rechnungsprüfung sind darüber hinaus vertiefte Kenntnisse von doppelter Buchhaltung und Bilanzierung, Handelsrecht usw. erforderlich. Umgekehrt muß neu eingestelltes Personal mit kaufmännischer/betriebswirtschaftlicher Ausbildung mit den spezifischen Besonderheiten des Haushalts- und Rechnungskonzepts für die Kommunalverwaltung und den Rahmenbedingungen vertraut gemacht werden. Um einen möglichst reibungslosen Umstieg zu gewährleisten, sind entsprechende Maßnahmen rechtzeitig einzuleiten.

Gleichzeitig muß die **Ausbildung** des Nachwuchses insbesondere an den Verwaltungsfachhochschulen angepaßt werden.

Insgesamt sollte die Umstellung auf das neue Haushalts- und Rechnungsmodell von der einzelnen Kommune als Prozeß angelegt und projektmäßig organisiert werden. Dafür sollte ein **Stufenplan** erstellt werden.

Dabei ist es hilfreich, davon auszugehen, daß im Ressourcenverbrauchskonzept Einnahmen und Ausgaben, wie sie dem bisherigen kameralen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen zugrunde liegen, nicht bedeutungslos werden: sie werden nur um weitere Informationen ergänzt und in anderer Systematik aufbereitet. Die Annäherung an das Ressourcenverbrauchskonzept kann deshalb schrittweise und zunächst auch ohne kompletten Softwareumstieg erfolgen.

Selbst die Einführung des doppelten Verbunds läßt sich bei entsprechender Vorarbeit erleichtern. Das wichtigste Beispiel dafür ist die Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens und die Übernahme von Abschreibungen in die Haushaltspläne. Dies kann im Vorlauf noch auf kameraler Basis geschehen.

Ebenfalls im Vorlauf kann das System der verwaltungsinternen Leistungsverrechnung flächendeckend eingeführt werden.

Besondere Beachtung im Einführungsprozeß verlangt die **Eröffnungsbilanz**, für die ohnehin eine Reihe von Sonderregelungen erforderlich ist, insbesondere zur Erfassung und Bewertung des Altvermögens. Wesentliche Bestandteile können auch hier schrittweise ermittelt werden, z. B. das Anlagevermögen (s. oben). Die eigentliche Eröffnungsbilanz ist wegen des engen Zusammenhangs mit der laufenden Rechnung allerdings zeitgleich mit der Umstellung von Verwaltungs- und Vermögenshaushalt auf das neue System vorzusehen.

Für die Überleitung der Datenbestände sind interkommunal einheitliche **Umsteigeschlüssel** von der Kameralistik zur Doppik zu erarbeiten. Dies ist im Zusammenhang mit der Überarbeitung der Gliederungs- und Gruppierungspläne vorgesehen (s. Anl. 3). Die neuen Kontenrahmen und die Umsteigeschlüssel müssen so bald wie möglich erarbeitet und festgelegt werden, damit Kommunen, die relativ frühzeitig auf das neue Konzept umstellen wollen, dies später nicht noch einmal komplett überarbeiten müssen.

15 Zusammenfassung

Das im vorliegenden Bericht entwickelte Haushalts- und Rechnungskonzept soll im Zusammenhang mit der Produktorientierung und weiteren Reformen bezüglich Inhalt, Struktur und Präsentationsform zu einem neuen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen führen.

Seine Kernelemente sind:

- o ein dem Ressourcenverbrauchskonzept folgender Verwaltungshaushalt, innerhalb dessen produktorientiert informiert wird über
 - Ziele
 - Produktart, -menge und -qualität
 - Ressourcenverbrauch und
 - Effektivität und Wirtschaftlichkeit (Kennzahlen),
- o ein Vermögenshaushalt und
- o eine Bilanz mit Ausweis der aktuellen Vermögens- und Schuldenpositionen.

Vorbericht und Rechenschaftsbericht (Lagebericht) einschließlich Bericht über abschluss- und bilanzpolitische Entscheidungen (Bewertungsfragen, Sonderabschreibungen usw.) ergänzen die formatierten Informationen.

Der Politik und den Führungskräften in der Verwaltung steht damit ein Haushalts- und Rechnungswesen zur Verfügung, das gegenüber dem bisherigen kameralen, lediglich auf Einnahmen und Ausgaben beruhenden Konzept wesentliche Vorteile bietet:

- o Es informiert die Interessenten in Verwaltung, Politik und Öffentlichkeit mit gezielteren, weil produktorientierten und vollständigeren, weil den gesamten Ressourcenverbrauch erfassenden Informationen und schafft damit bessere Voraussetzungen für fundierte politische Prioritäten- und Posterioritätenentscheidungen.
 - o Es verstärkt dabei, insbesondere durch die systematische Einbeziehung von Aufwendungen für Ausgaben zukünftiger Perioden und Investitionen mit ihren Folgekosten, die Langfristorientierung in Politik und Verwaltung.
 - o Es spiegelt die neue Rolle der Führungskräfte mit dezentraler Ressourcen- und Ergebnisverantwortung wider und versorgt sie mit validen Informationen über den gesamten von ihnen zu disponierenden Ressourceneinsatz.
-

-
- o Es liefert die Informationen für die Bewältigung der zunehmenden Herausforderungen des Marktes: Markttests für Hilfsbetriebe und zentrale Dienste, Wettbewerbsvergleiche für eigene Dienstleistungseinrichtungen (z. B. Sammlung und Transport von Abfall, Pflege und Unterhaltung von Grünflächen), Contracting-in und Contracting-out sowie Preisbildung für externe und interne Verrechnung werden wesentlich besser als bisher unterstützt.
 - o Und nicht zuletzt stellt es verbesserte Grundlagen für die Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit des Finanzgebarens bereit, weil es über die bloßen Einnahmen und Ausgaben hinaus alle Aspekte des Finanzgebarens systematisch in das Rechnungswesen einbezieht (insbesondere auch das Vermögen).
-

16 Gutachtliches Verfahren

Der vorliegende Bericht wurde mit dem KGSt-Gutachterausschuß "Neues Haushalts- und Rechnungsmodell" erarbeitet, dem folgende Damen und Herren angehören:

Dr. Hansjürgen Bals	KGSt - Vorsitz
Dr. Ingolf Deubel	Oberstadtdirektor der Stadt Solingen
Dr. Norbert Egger	Erster Bürgermeister der Stadt Mannheim
Edmund Fischer	Referent der KGSt
Walter Graf	Stadtkämmerer der Stadt Augsburg
Gudrun Hock	Stadtkämmerin der Stadt Detmold
Peter Kaminski	Stadtkämmerer der Stadt Leipzig
Monika Kuban	Stadtkämmerin der Stadt Duisburg
Gerd Lauber	Bürgermeister der Stadt Worms
Prof. Dr. Klaus Lüder	Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer
Prof. Dierk Meyer-Pries	Oberstadtdirektor der Stadt Osnabrück
Thomas Michaelis	Bürgermeister der Stadt Neumünster
Dr. Helmut Mohl	Referent des Deutschen Städtetages, Köln
Karl-Joachim Neuhaus	Stadtkämmerer der Stadt Dortmund
Dr. Gerhard Remboldt	Oberbürgermeister der Stadt Schwäbisch Gmünd
Dr. Joseph Rottmann	Kreisdirektor des Kreises Osnabrück
Dr. Ludger Sander	Stadtkämmerer der Stadt Bonn
Dr. Hans Georg Schmitz	Stadtkämmerer der Stadt Nürnberg
Hermann Stell	Bürgermeister der Stadt Flensburg
Herbert Vogt	Stadtkämmerer der Stadt Düsseldorf

Der Bericht wurde ferner mit folgenden Mitgliedern der KGSt-Arbeitsgruppe "Neues Steuerungsmodell" beraten:

Prof. Gerhard Banner	KGSt - Vorsitz
Dr. Ingolf Deubel	Oberstadtdirektor der Stadt Solingen
Heinrich-Peter Dreseck	Stadtdirektor der Stadt Herne
Otto Fell	Stadtdirektor der Stadt Bergisch Gladbach
Jobst Fiedler	Oberstadtdirektor der Stadt Hannover
Berend Harms	Landrat des Landkreises Pinneberg
Werner Hauser	Hauptgeschäftsführer des Städtetages Baden-Württemberg, Stuttgart
Prof. Dierck Meyer-Pries	Oberstadtdirektor der Stadt Osnabrück
Harald Plamper	Berufsm. Stadtrat der Stadt Nürnberg
Dr. Michael Stotz	Erster Bürgermeister der Stadt Sindelfingen
Andreas Müller	Stadtrat der Stadt Leipzig

Die Bearbeitung in der KGSt erfolgte durch Dr. Hansjürgen Bals und Edmund Fischer.

Prof. Gerhard Banner
Dr. Hansjürgen Bals
Dr. Hans Hack
Heinrich Siepman

Anlagen

Anlage 1**Literaturverzeichnis**

Brede, Buschor 1993: Brede, Helmut / Buschor, Ernst (Hrsg.): Das neue Öffentliche Rechnungswesen: Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz, Baden-Baden 1993

Buschor, Lüder 1994: Buschor, Ernst/Lüder, Klaus: Thesen zur künftigen Gestaltung des öffentlichen Rechnungswesens, in: Lüder, Klaus (Hrsg.), Öffentliches Rechnungswesen 2000 - Vorträge und Diskussionsbeiträge einer wissenschaftlichen Arbeitstagung an der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer - Berlin 1994 S. 163 - 188.

Eichhorn 1987: Eichhorn, Peter (Hrsg.): Doppik und Kameralistik: Festschrift für Ludwig Mülhaupt zur Vollendung des 75. Lebensjahres, Baden-Baden 1987.

IDW 1992: Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüferhandbuch 1992, Düsseldorf 1992.

KGSt 1982: Bericht Nr. 20/1982: Systematische Grundlagen der Kostenrechnung, Köln 1982.

KGSt 1993a: Bericht Nr. 5/1993: Das Neue Steuerungsmodell: Begründung, Konturen, Umsetzung, Köln 1993.

KGSt 1993b: Bericht Nr. 6/1993: Budgetierung: Ein neues Verfahren der Steuerung kommunaler Haushalte, Köln 1993.

KGSt 1994: Bericht Nr. 8/1994: Das Neue Steuerungsmodell: Definition und Beschreibung von Produkten, Köln 1994.

Finanzdirektorenkonferenz 1981: Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (Hrsg.): Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte, Band 1 und 2, Bern 1981.

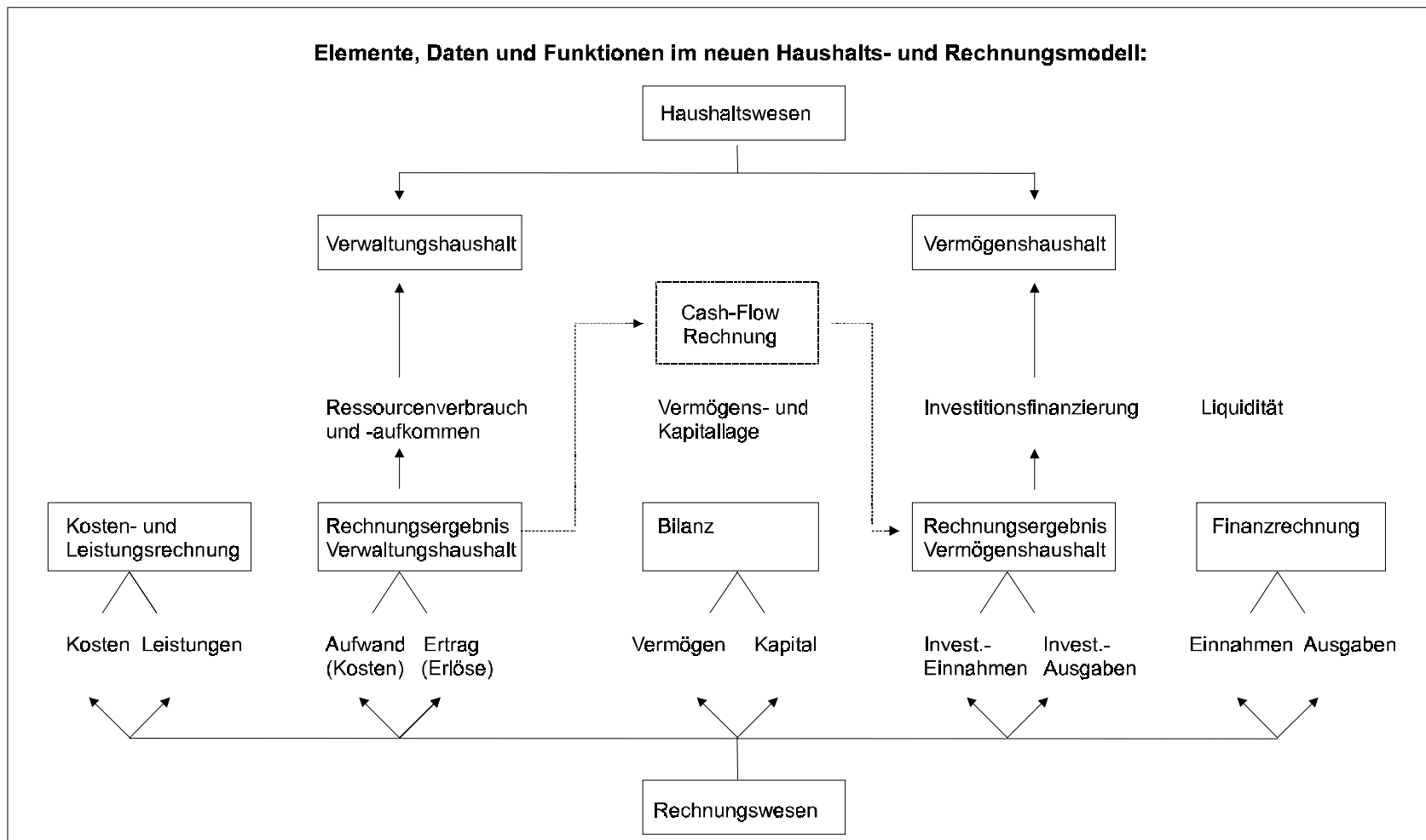
Lüder 1993: Lüder, Klaus (Hrsg.): Die zentrale Rolle des Rechnungskonzepts für die Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens, Speyerer Forschungsberichte 93, Speyer 1991; wieder abgedruckt in: Brede, Helmut / Buschor, Ernst (Hrsg.): Das neue Öffentliche Rechnungswesen Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz, Baden-Baden 1993, S. 29 - 74.

Lüder 1994: Lüder, Klaus (Hrsg.): "Öffentliches Rechnungswesen 2000" - Vorträge und Diskussionsbeiträge einer wissenschaftlichen Arbeitstagung an der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Berlin 1994.

OECD (1993): OECD, Public Management Committee (PUMA) (Hrsg.): Accounting for what?: The value of accrual accounting to the Public Sector, Paris 1993

Schmitz 1994: Schmitz, Hans Georg: Von der Kameralistik zur Doppik, in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen 1994, S. 102 ff.

Elemente, Daten und Funktionen im neuen Haushalts- und Rechnungsmodell:

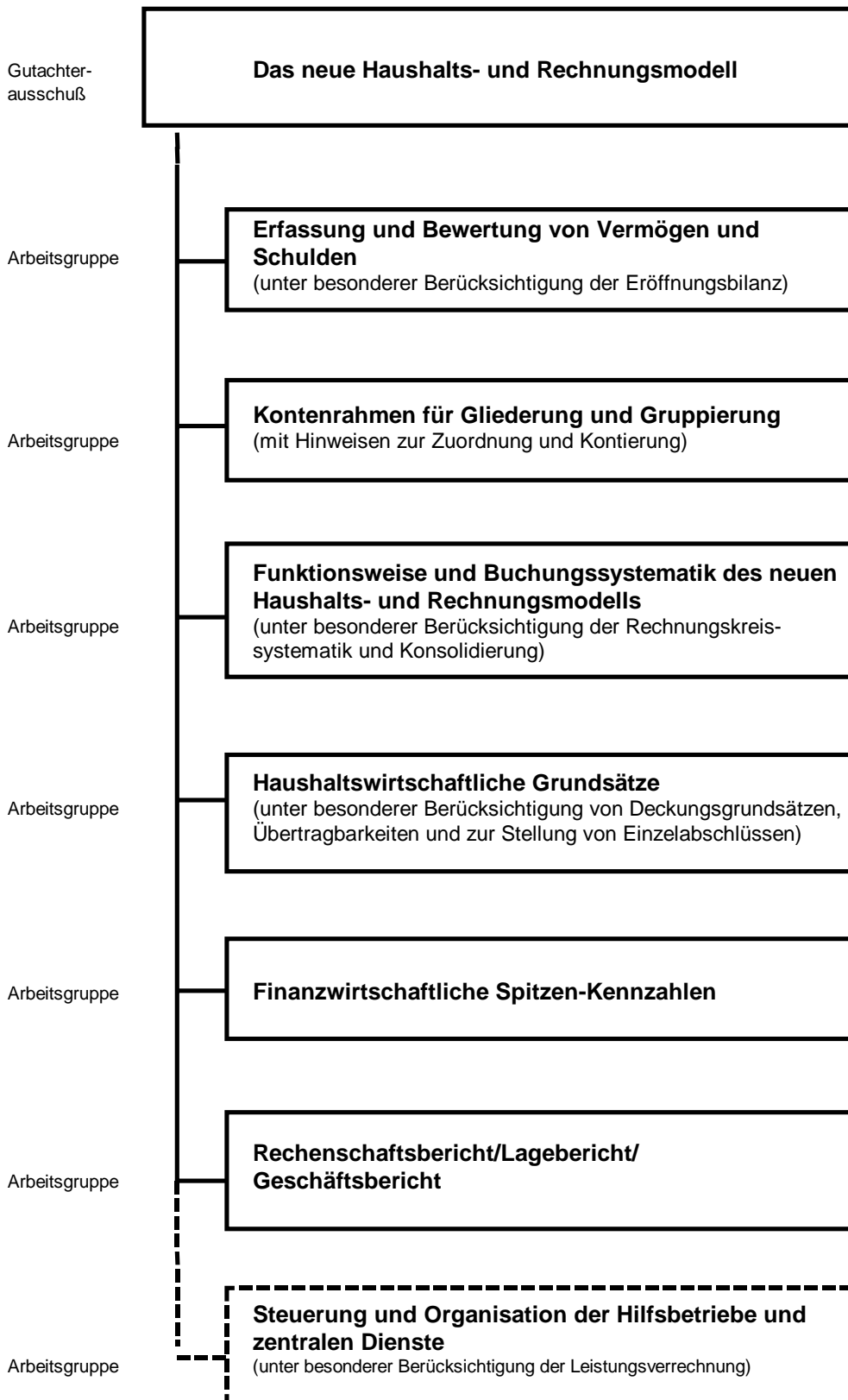


Anlage 2

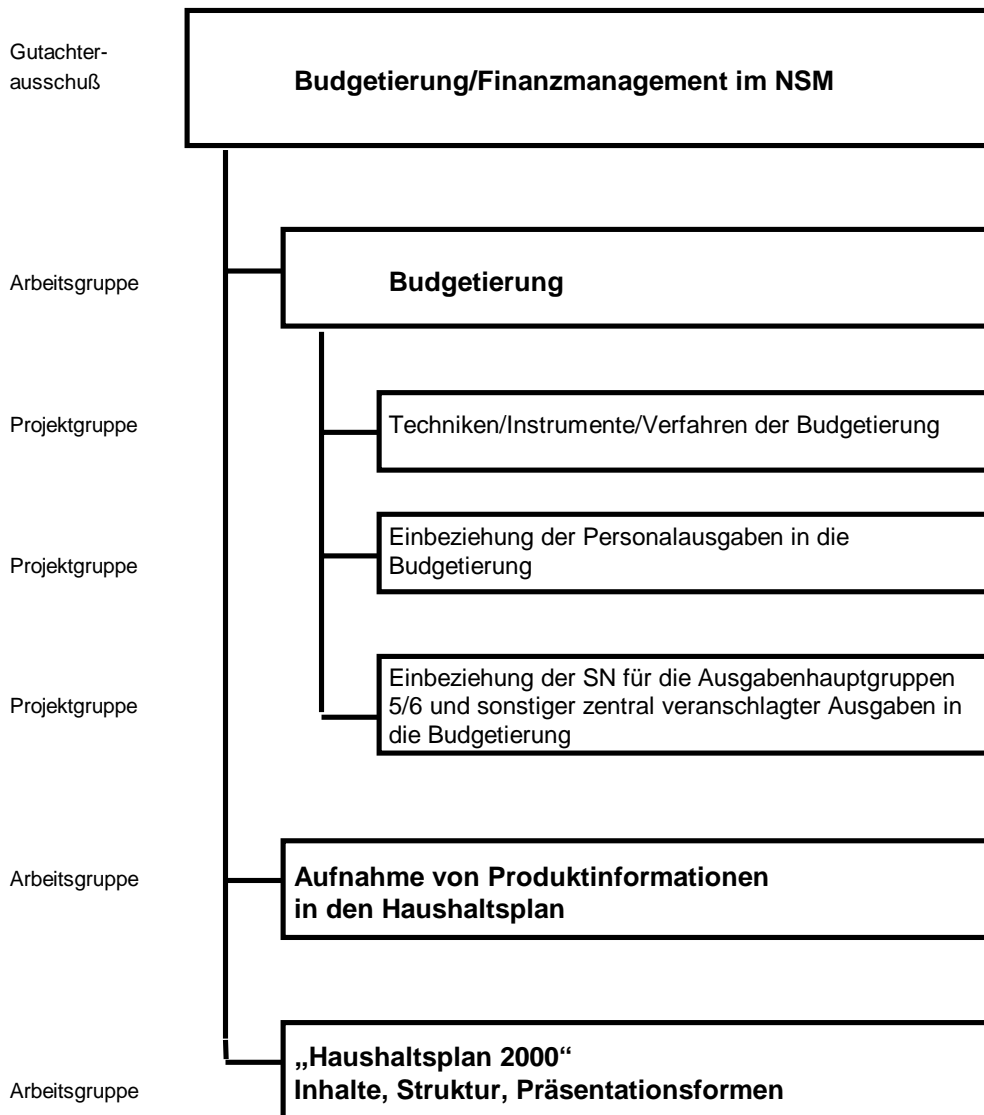
Anlage 3

KGSt-Projekte zum „Neuen Haushalts- und Rechnungsmodell“

Die weiteren Arbeiten der KGSt zum Thema „Neues Haushalts- und Rechnungsmodell“ schließen sich zeitnah an den vorliegenden „Leitlinienbericht“ in 1995 an. Die folgende Übersicht zeigt die geplante Projektstruktur:



Zwischen den vorstehend aufgeführten Projekten und den gleichzeitig bei der KGSt laufenden Projekten zum Thema „Budgetierung/Finanzmanagement im Neuen Steuerungsmodell“ bestehen vielfältige und enge inhaltliche Verknüpfungen. Die Projektstruktur in diesem Bereich stellt sich wie folgt dar:



KGSt
Lindenallee 13-17
50968 Köln (Marienburg)
Telefon 0221/376890
Telefax 0221/3768959
Internet: <http://www.kgst.de>