

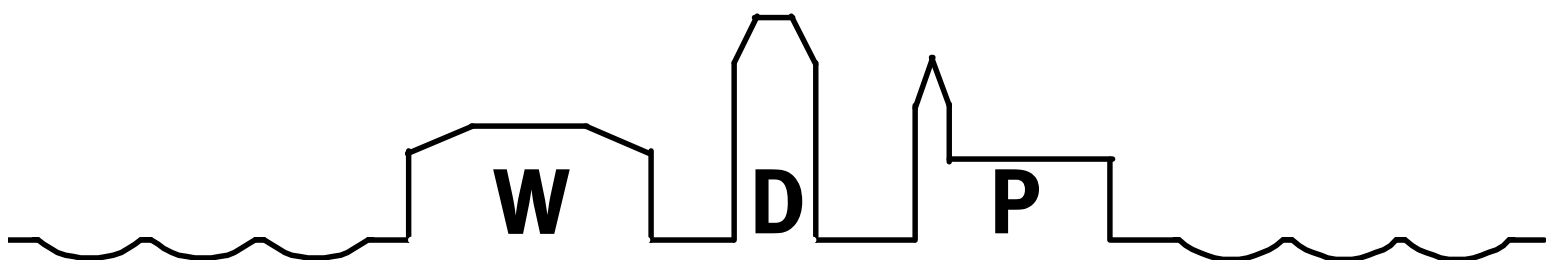


Fakultät für Wirtschaftswissenschaften  
Wismar Business School

Anne Przybilla

Die Verwaltungsreform und die Einführung der Doppik in  
die öffentliche Verwaltung

Heft 13 / 2007



**Wismarer Diskussionspapiere / Wismar Discussion Papers**

Die Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Hochschule Wismar, University of Technology, Business and Design bietet die Präsenzstudiengänge Betriebswirtschaft, Management sozialer Dienstleistungen, Wirtschaftsinformatik und Wirtschaftsrecht sowie die Fernstudiengänge Betriebswirtschaft, Business Consulting, Business Systems, Facility Management, Quality Management, Sales and Marketing und Wirtschaftsinformatik an. Gegenstand der Ausbildung sind die verschiedenen Aspekte des Wirtschaftens in der Unternehmung, der modernen Verwaltungstätigkeit im sozialen Bereich, der Verbindung von angewandter Informatik und Wirtschaftswissenschaften sowie des Rechts im Bereich der Wirtschaft.

Nähere Informationen zu Studienangebot, Forschung und Ansprechpartnern finden Sie auf unserer Homepage im World Wide Web (WWW): <http://www.wi.hs-wismar.de/>.

Die Wismarer Diskussionspapiere/Wismar Discussion Papers sind urheberrechtlich geschützt. Eine Vervielfältigung ganz oder in Teilen, ihre Speicherung sowie jede Form der Weiterverbreitung bedürfen der vorherigen Genehmigung durch den Herausgeber.

Herausgeber: Prof. Dr. Jost W. Kramer  
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften  
Hochschule Wismar  
University of Technology, Business and Design  
Philipp-Müller-Straße  
Postfach 12 10  
D – 23966 Wismar  
Telefon: ++49/(0)3841/753 441  
Fax: ++49/(0)3841/753 131  
E-Mail: [j.kramer@wi.hs-wismar.de](mailto:j.kramer@wi.hs-wismar.de)

Vertrieb: HWS-Hochschule Wismar Service GmbH  
Phillipp-Müller-Straße  
Postfach 12 10  
23952 Wismar  
Telefon: ++49/(0)3841/753-574  
Fax: ++49/(0) 3841/753-575  
E-Mail: [info@hws-wismar.de](mailto:info@hws-wismar.de)  
Homepage: <http://cms.hws-wismar.de/service/wismarer-diskussions-brpapiere.html>

ISSN 1612-0884

ISBN 978-3-939159-32-2

JEL-Klassifikation M41, L32, H41, H42

Alle Rechte vorbehalten.

© Hochschule Wismar, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, 2007.

Printed in Germany

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>1. Einleitung</b>	<b>5</b>
<b>2. Ausgangspunkt der Reformüberlegung</b>	<b>5</b>
2.1. Änderung gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Rahmenbedingungen	5
2.2. Die Mängel des heutigen Haushaltssystems	6
<b>3. Konzept der Neuen Verwaltungssteuerung</b>	<b>7</b>
3.1. Die Vorgeschichte der Neuen Verwaltungssteuerung	7
3.2. Ziele der neuen Verwaltungssteuerung	8
<b>4. Einordnung des öffentlichen Rechnungswesens in die Reformdiskussion</b>	<b>9</b>
4.1. Funktion des öffentlichen Rechnungswesens	10
4.2. Anpassung des Rechnungswesens an die Erfordernisse der öffentlichen Verwaltung	11
4.2.1. Vermögensrechnung	11
4.2.2. Ergebnisrechnung	12
4.2.3. Finanzrechnung	12
4.3. Drei-Komponenten- System	12
<b>5. Die Doppik als Grundlage der Neuen Verwaltungssteuerung</b>	<b>14</b>
5.1. Kameralistik	14
5.2. Erweiterte Kameralistik	15
5.3. Doppik	15
5.4. Doppik versus Kameralistik	16
<b>6. Orientierung am Handelsgesetzbuch</b>	<b>18</b>
6.1. Eingeschränkte Aussagefähigkeit von Regelungen im HGB	20
6.1.1. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte, Bilanzierungshilfen	20
6.1.2. Steuerrechtliche Vorschriften	21
6.1.3. Vorsichtsprinzip	21
6.1.4. Notwendige Schätzungen	21
6.1.5. Stille Reserven	22
6.1.6. Sonstige Punkte	22
6.2. Diskussion von einzelnen Problemen	22
6.2.1. Bewertung des Vermögens	24

4	
6.2.2.	Rückstellungen 27
6.3.	Zusammenfassung 28
<b>7.</b>	<b>Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesen in anderen Staaten 29</b>
7.1.	Parallelsysteme 29
7.2.	Gestufte Systeme 30
7.3.	Integrierte Systeme 30
<b>8.</b>	<b>Probleme der Einführung von NVS und Doppik 31</b>
8.1.	Einführungsprobleme 31
8.2.	Methodische Probleme 32
8.3.	Gewährleistung des Budgetrechts 32
8.4.	Kennzahlen und Informationsflut 33
8.5.	Wahlrecht zwischen Doppik und Kameralistik 34
<b>9.</b>	<b>Fazit 34</b>
	<b>Literaturverzeichnis 35</b>
	<b>Autorenangaben 38</b>

## **1. Einleitung**

Seit Beginn der 90er Jahre des vorigen Jahrhunderts gibt es eine immer stärker werdende Entwicklung zur Reform der öffentlichen Verwaltung (vgl. Bähr/Hieber 2002: 7). Im Blickpunkt der Diskussion um ein neues ressourcenorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen stehen insbesondere die Kommunen. Nach dem von der Innenministerkonferenz 1999 verabschiedeten „Optionenmodell“ müssen sich Kommunen entweder für eine erweiterte Kameralistik oder für ein Haushalts- und Rechnungswesen auf Grundlage der doppelten kaufmännischen Buchführung (Doppik) entscheiden (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 1).

Mit der Reform des Rechnungswesens soll der Einsatz von betriebswirtschaftlichen Instrumenten ermöglicht werden, um eine effektivere und kostenwirtschaftlichere Leistungserstellung der öffentlichen Verwaltungen zu erreichen.

Ein doppisches Haushalts- und Rechnungssystem ist kein konzeptionelles Problem mehr, denn zahlreiche Modellprojekte, die ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Doppik entwickeln und erproben, laufen bereits, unter anderem in Hessen, Sachsen-Anhalt, Baden-Württemberg und Nordrhein-Westfalen. Die Modellprojekte haben gemeinsam, dass sie sich zum einen sehr eng an nationalen oder internationalen Standards für die Rechnungslegung von privatrechtlichen Kapitalgesellschaften orientieren und zum anderen den Ausbau des kaufmännischen Referenzmodells zu einem so genannten „Drei-Komponenten-System“ mit Vermögensrechnung (Bilanz), Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) und Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung/Cashflow-Rechnung) vorsehen (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 1).

Ausgangspunkt dieser Arbeit ist die Reformüberlegung sowie das in diesem Zusammenhang entstandene Konzept der Neue Verwaltungssteuerung (NVS). In dieser Arbeit soll auf die doppelte Buchführung als Grundlage der NVS, die Probleme bei der Einführung dieser und eventuelle Optimierungsmöglichkeiten eingegangen werden.

## **2. Ausgangspunkt der Reformüberlegung**

### *2.1. Änderung gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Rahmenbedingungen*

Die Bundesrepublik Deutschland mit ihren Ländern und Gemeinden hat sich aufgrund einer „weiter zunehmenden Globalisierung, der Überwindung der Teilung Deutschlands sowie dem absehbaren demographischen Wandel bereits seit Anfang der 90er Jahre auf dramatisch geänderte wirtschaftliche und gesellschaftliche Rahmenbedingungen einzustellen“ (vgl. Noe/Hofmann 2004: 3).

Diese Veränderungen haben in Zusammenhang mit den ständig wachsenden

Ansprüchen der Bürger und Unternehmer gegenüber den öffentlichen Verwaltungen zu einer immer stärkeren Belastung der öffentlichen Haushalte geführt. Hinzu kommt, dass sich durch die abgeschwächte Wachstumsdynamik in Deutschland die Lage verschlimmert hat und somit die Staatseinnahmen hinter den -ausgaben zurückblieben.

Der Staat hat auf diese Situation mit einer Erhöhung seiner Verschuldung reagiert. Nach ersten vorläufigen Ergebnissen des Statistischen Bundesamtes waren die öffentlichen Haushalte (Bund und seine Sondervermögen, Länder, Gemeinden/ Gemeindeverbände und Zweckverbände) zum Jahresende 2004 insgesamt mit 1.394,7 Mrd. Euro verschuldet. Gegenüber dem Vorjahr ist ein Anstieg um 69,0 Mrd. Euro oder 5,2 % zu verzeichnen (vgl. Statistisches Bundesamt 2005). Die damit verbundenen Zinsbelastungen schränken den Handlungsrahmen (vgl. Finken 1999: 1) der politischen Entscheidungsträger ein und übersteigen zunehmend das finanzielle Leistungspotenzial der öffentlichen Verwaltungen.

Diese Entwicklung wirkt sich um so schwerer aus, da zukünftige Generationen nicht nur die Zins- und Tilgungsverpflichtungen tragen müssen, die hervorgerufen werden durch die direkte Staatsverschuldung, sondern zusätzlich auch solche Belastungen auf sich nehmen müssen, die sich aus dem demographischen Wandel aufgrund von Renten- und Pensionsansprüchen der heutigen Rentner und Arbeitnehmer ergeben. Anders als private Unternehmen, die für absehbare zukünftige Belastungen Rückstellungen bilden müssen, hat es der Staat in der Vergangenheit versäumt, eine ausreichende Vorsorge zu treffen. Somit ergibt sich zwingend ein Handlungsbedarf zur Schließung der Deckungslücke (vgl. Finken 1999: 2).

## *2.2. Die Mängel des heutigen Haushaltssystems*

Neben zahlreichen strukturellen und politischen Erklärungsfaktoren hat das herkömmliche kamerale Haushaltssystem zu der unbefriedigenden Entwicklung beigetragen. Aufgrund der Ausrichtung des kameralen Systems an den Einnahmen und Ausgaben kann es kurzfristig Informationen über die Liquidität und den finanziellen Status einer öffentlichen Verwaltung liefern. Es stellt den politischen Entscheidungsträgern aber nur begrenzt Informationen über zukünftige Auswirkungen ihrer beispielsweise heute getroffenen Entscheidungen zur Verfügung, weil es z.B. Pensionsansprüche oder Folgekosten von Investitionen (vgl. Noe/Hofmann 2004: 4) nicht erfasst. Hinzu kommt, dass es an einer vollständigen und flächendeckenden Vermögens- und Schuldenrechnung mangelt, des Weiteren werden nur vereinzelt Rechnungen zur Wirtschaftlichkeit der Verwaltungen erstellt, und es fehlt an einer flächendeckenden und systematischen Information über die erstellten Produkte und die damit verbundenen Ressourcenverbräuche.

Um diese Unzulänglichkeiten zu beseitigen und um eine höhere (Kosten-)

Transparenz sowie eine verstärkte Effizienz der staatlichen Leistungserstellung zu erreichen, bedarf es einer Reform des öffentlichen Haushaltswesens (vgl. Gerhards 2001: 12).

### **3. Konzept der Neuen Verwaltungssteuerung**

#### *3.1 Die Vorgeschichte der Neuen Verwaltungssteuerung*

Das Gemeindehaushaltsrecht wurde von der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder 1971/72 in seinen Grundzügen verabschiedet und von den Ländern weitgehend übernommen (vgl. Körner 1999: 2/2).

Seit Anfang der neunziger Jahre gibt es bei den größeren Kommunen Bestrebungen, die Kameralistik durch die Doppik zu ersetzen. Im Mai 1994 beschloss die Innenministerkonferenz (IMK) dieses Anliegen zu unterstützen (vgl. Körner 1999: 2/2).

1997 wurde das Haushaltsgrundsatzgesetz als „oberste Finanzverfassung“ in zwei wesentlichen Punkten novelliert. Mit den §§ 6a und 33a HGrG sind mit dem Einsatz von Budgetierung und doppelter kaufmännischer Buchführung zwei für die Reformierung des öffentlichen Haushaltswesens wichtige Instrumente für die praktische Anwendung zugelassen (vgl. Budäus/Gronbach 1999: 28). Zur Durchführung der Reformarbeiten setzte die Innenministerkonferenz mit Beschluss vom 8. Mai 1998 den nichtständigen Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushalts“ (UARG) ein (vgl. Körner 1999: 2/2).

Mit dem Beschluss vom 11. Juni 1999 billigte die IMK die vom UARG erarbeitete „Konzeption zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts“ (vgl. BayGTzeitung 2004).

Ziel dieser Konzeption ist der Übergang vom bisherigen Geldverbrauchs-konzept, das in erster Linie die Bewirtschaftung von Einnahmen und Ausgaben nachweist, auf ein Ressourcenverbrauchskonzept, das den zur Bereitstellung der Verwaltungsleistung notwendigen Ressourcenaufwand und das Ressourcenaufkommen nachweist. Dieses Ziel soll auf zwei Wegen verwirklicht werden (vgl. Körner 1999: 2/3):

- „Weiterentwicklung des bisherigen Haushaltsrechts, das nach dem Kameralistischen Buchungsstil ausgerichtet ist, wobei das Ressourcenverbrauchskonzept nur eingeschränkt umgesetzt werden sollte („erweiterte Kameralistik“) und
- Bereitstellung eines neuen Haushaltsrechts auf der Grundlage der doppelten Buchführung („kommunale Doppik“).

Die Länder können entscheiden, ob sie beide Regelungen mit einem Wahlrecht der Kommunen einführen („Optionenmodell“ mit wahlfreier Doppik oder erweiterter Kameralistik) oder ob sie nach einer angemessenen Übergangs-

frist den Übergang auf ein neues Haushaltsrecht nach dem System der doppelten kaufmännischen Buchführung vorsehen.

Auf Grundlage dieser Konzeption erarbeitete der UARG Eckpunkte für die Reform des kameralistischen Haushalts- und Rechnungssystems der Kommunen auf Grundlage der erweiterten Kameralistik und der Doppik. Diese Eckpunkte wurden durch die IMK mit Beschluss vom 24. November 2000 gebilligt (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 5).

Anhand von Eckpunkten erarbeitete der Unterausschuss folgende Unterlagen (vgl. Frischmuth 1999: 2/387ff):

- Leittext „Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen“,
- Leittext „Gemeindehaushaltsverordnungen für die erweiterte kameralistische Buchführung“,
- Beispieltext für notwendige Änderungen in den Gemeindeordnungen und
- Empfehlungen für einen gemeinsamen, vom Rechnungsstil unabhängigen Produktrahmen.

Nach zehn Jahren Vorbereitung und Erprobung durch kommunale Pilotanwender hat die Innenministerkonferenz am 21. November 2003 die Weichen für ein neues Gemeindehaushaltsrecht gestellt und Leittexte sowie Musterregelungsentwürfe verabschiedet. Ab dem Jahr 2004 gingen die Regelungsentwürfe für die Gemeindehaushaltsverordnungen in die Abstimmungs- und Gesetzgebungsverfahren der Bundesländer (vgl. BayGTzeitung 2004).

### *3.2. Ziele der Neuen Verwaltungssteuerung*

Unter dem Schlagwort „Neues Steuerungsmodell“ haben die Kommunen in Deutschland Anfang der 90er Jahre des vorherigen Jahrhunderts eine Reform der Kommunalverwaltungen eingeleitet, mit der die Steuerung der kommunalen Verwaltungen von der herkömmlichen Bereitstellung von Ausgabenermächtigungen (Inputsteuerung) auf eine Steuerung nach Zielen für die kommunalen Dienstleistungen (Outputsteuerung) umgestellt werden soll (vgl. Körner 1999: 2/4).

Wesentliche Elemente der Neuen Verwaltungssteuerung sind nach dem Beschluss der IMK vom 21. November 2003 unter anderem (vgl. Körner 1999: 2/4):

- die Kosten- und Leistungsrechnung über die bisherigen kostenrechnenden Einrichtungen hinaus nach Bedarf in weiteren Verwaltungsbereichen,
- die Entwicklung von Kennzahlen über Kosten und Qualität der Verwaltungsleistungen als Steuerungsinstrumente,
- Einführung eines Betriebswesens für die periodische Information über die Zielerreichung als Grundlage für Steuerungsmaßnahmen,
- die Gesamtdarstellung von Ressourcenaufkommen und Ressourcen-



verbrauch sowie der Vermögens- und Kapitalposition zur Vermittlung eines vollständigen Bildes über die tatsächliche Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage,

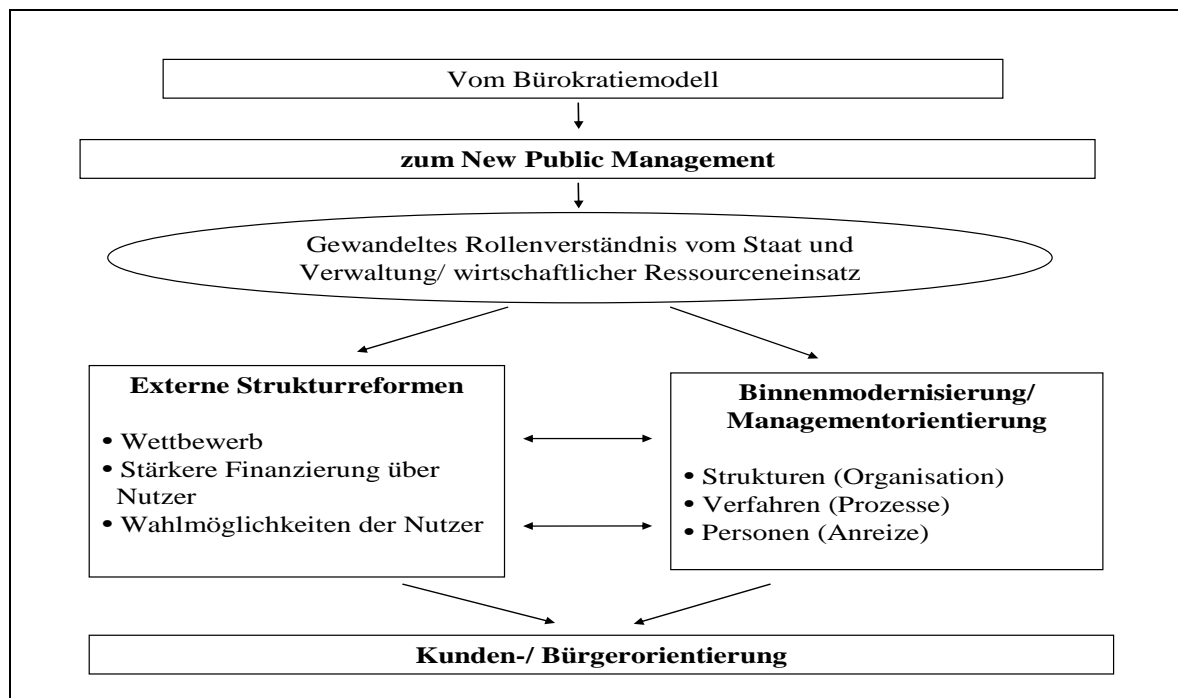
- die Zusammenfassung des Jahresabschlusses der kommunalen Körperschaft mit den Jahresabschlüssen der ausgegliederten, von der Kommune beherrschten, rechtlich unselbständigen und selbständigen Einheiten und Gesellschaften zu einem Gesamtabschluss als Rechnungslegung über alle Aktivitäten der Kommune.

Die Notwendigkeit einer grundlegenden Reform des Haushaltsrechts liegt darin, dass das bisherige kommunale Haushalts- und Rechnungswesen die benötigten Informationen nur unzulänglich darstellt.

#### 4. Einordnung des öffentlichen Rechnungswesens in die Reformdiskussion

Der Reformprozess, in dem sich die öffentlichen Verwaltungen befinden, ist durch einen weltweiten Wandel vom Bürokratiemodell hin zum New Public Management (NPM) geprägt (vgl. Budäus/Gronbach 1999: 322). Die wesentlichen Elemente sind in der Abbildung 1 zusammengefasst.

Abbildung 1: Vom Bürokratiemodell zum New Public Management



Quelle: Vgl. Budäus/Gronbach (1999: 323).

Bei diesem Modell können grundlegend drei Ebenen unterschieden werden.

Die erste Ebene bezieht sich auf den grundlegenden Funktions- und Rol-

lenwandel des Staates und der öffentlichen Verwaltungen. Ausgangspunkt dabei ist das Staatsversagen, vor allem des produzierenden Staats. Erhebliche Zweifel bestehen an einer staatlichen Lösungskompetenz für eine Vielzahl von Problemfeldern. Das gewandelte Funktions- und Rollenverständnis konzentriert sich schwerpunktmäßig auf das Konzept des gewährleistenden Staates. Die Aufgaben sind nicht mehr vom Staat selbst wahrzunehmen, sondern dieser gewährleistet lediglich deren Erfüllung.

Die zweite Ebene des NPM bezieht sich schwerpunktmäßig auf die Struktur- und Handlungsbedingungen des öffentlichen Sektors. Diese externe Strukturreform umfasst Ansätze zur Schaffung von Wettbewerbsbedingungen bzw. von Wettbewerbsäquivalenten – etwa in Form eines Benchmarking –, eine stärkere Finanzierung öffentlicher Dienstleistungen durch die Nutzer sowie die Wahlmöglichkeit der Nutzer (vgl. Budäus/Gronbach 1999: 324).

Die dritte Ebene, die Binnenreform, befasst sich mit der internen Reform von Strukturen, Verfahren und personellem Verhalten in öffentlichen Verwaltungen. In Deutschland ist die Binnenmodernisierung auf kommunaler Ebene unter dem Begriff „Neues Steuerungsmodell“ veranlasst worden.

Das Rechnungswesen ist einzuordnen in die Binnenmodernisierung auf der Verfahrens- bzw. instrumentellen Ebene. Es besitzt im Rahmen des derzeitigen Reformprozesses einen sehr hohen Stellenwert.

#### *4.1. Funktion des öffentlichen Rechnungswesens*

Das kamerale Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltung kann den zukünftigen Anforderungen zur Dokumentation und Gestaltung von Verwaltungshandlungen nicht mehr Rechnung tragen. Es genügt nicht mehr, allein Ein- und Auszahlungen systematisch zu dokumentieren und deren Verwendung aufzuzeigen. In der Vergangenheit hat das kamerale Rechnungswesen und die damit verbundene Verhaltenssteuerung von Politik und Verwaltung ganz entschieden zu der öffentlichen Finanzkrise beigetragen sowie zur Verschleierung der tatsächlichen finanziellen Gesamtsituation der Gebietskörperschaften (vgl. Budäus/Gronbach 1999: 325).

Bei der Erneuerung des öffentlichen Rechnungswesens geht es darum, dass vor allem (vgl. Budäus/Gronbach 1999: 325):

- eine auf die Zeit bezogen richtige, d.h. periodengerechte Zuordnung von Ausgaben und zukünftigen Belastungen erfolgt,
- Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage einer öffentlichen Verwaltung einschließlich ihrer Organisationseinheiten (z.B. Eigenbetriebe, Eigengesellschaften etc.) bereitgestellt werden und
- Informationen über Kostenwirtschaftlichkeit, Effizienz und Effektivität des Verwaltungshandelns geliefert werden, d.h. dass Kosten und Leistungen sowie Zielerreichungen dokumentiert und beeinflusst werden können.

## 4.2. *Anpassung des Rechnungswesens an die Erfordernisse der öffentlichen Verwaltung*

Das neue öffentliche Rechnungswesen leitet sich aus dem Prinzip der integrativen Gerechtigkeit ab (vgl. Finken 1999: 56). Es muss somit gewährleisten, dass der Verbrauch sächlicher wie finanzieller Ressourcen, ihre Restitution durch Abgaben und sonstige Zuflüsse finanzieller Ressourcen sowie deren Saldo gemessen werden kann. Dies erfolgt durch die Umstrukturierung des zweigliedrigen kaufmännischen Rechnungssystems, welches um eine dritte Rechnungskomponente Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung) erweitert wird. Die kommunale Doppik wird also ein Drei-Komponenten-System sein, das aus Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung besteht.

Die Finanzrechnung dient der Erfassung aller Ein- und Auszahlungen, dem Nachweis der Änderung des Bestandes liquider Mittel und der – bisher vom Vermögenshaushalt wahrgenommenen Aufgabe – der rechnungsmäßigen Abwicklung der Ein- und Auszahlungen für Investitionen.

Die Finanzrechnung und die Ergebnisrechnung tauchen im Rahmen des neuen doppischen Haushalts- und Rechnungssystems in zweierlei Gestalt auf: Als prospektive Rechnungen (Planrechnungen) sind sie Bestandteile des Haushaltsplans (Finanzplan/-haushalt bzw. Ergebnisplan/-haushalt), als retrospektive Rechnungen (Finanz-/Ergebnisrechnung) gehören sie gemeinsam mit der Vermögensrechnung (Bilanz) zum Kern der Jahresrechnung, dem Jahresabschluss der Verwaltung (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 5). Dabei sind jeweils für den Gesamthaushalt und für jeden einzelnen Teilhaushalt Finanzpläne/ -rechnungen sowie Ergebnispläne/-rechnungen zu erstellen. Der Haushaltsplan soll das Planungsäquivalent zum neuen doppischen Rechnungswesen darstellen. Insofern sind Finanzplan und -rechnung sowie Ergebnisplan und -rechnung jeweils inhaltlich und formal aufeinander abzustimmen, so dass im Rahmen der Jahresrechnung ein Vergleich der Ist-Zahlen mit den Planzahlen möglich ist (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 5).

### 4.2.1. *Vermögensrechnung*

Die Vermögensrechnung (Bilanz) ist eine Gegenüberstellung der bewerteten Vermögensgegenstände (Anlage- und Umlaufvermögen) und der Schulden (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) der öffentlichen Verwaltung. Die Vermögensrechnung zeigt die Höhe und Zusammensetzung des Vermögens und dessen Finanzierungsstruktur. Hieraus lässt sich z.B. unmittelbar der Verschuldungsgrad der öffentlichen Verwaltung ermitteln.

Die Einführung einer Bilanz stellt gegenüber den geltenden Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnungen eine wesentliche Verbesserung der Informationsgrundlage zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage einer öffentlichen Verwaltung dar.

#### 4.2.2. *Ergebnisrechnung*

Die Ergebnisrechnung der öffentlichen Verwaltung ist an die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) angelehnt, weicht aber konzeptionell deutlich davon ab (vgl. Finken 1999: 56). Sie zeigt die erfolgswirksame Veränderung des Eigenkapitals im abgelaufenen Rechnungsjahr.

In der Ergebnisrechnung wird der wertmäßige Ressourcenverbrauch als Aufwand bzw. das wertmäßige Ressourcenaufkommen als Ertrag dargestellt. Im Hinblick auf eine grundlegende Änderung der Steuerungsmethodik – vom Geldverbrauchskonzept zum Ressourcenverbrauchskonzept – sind Ergebnisplan und Ergebnisrechnung zukünftig die zentralen Steuerungs- und Rechenwerke.

#### 4.2.3. *Finanzrechnung*

Die Finanzrechnung stellt die dritte Komponente des neuen Haushalts- und Rechnungssystems dar. Sie ist neben der Ergebnisrechnung die zweite zeitraumbezogene Rechnung. Nur die Vermögensrechnung (Bilanz) ist stichtagsbezogen. Die Finanzrechnung bildet die Einzahlungen und Auszahlungen eines Haushaltsjahres ab.

Zielsetzungen der Finanzrechnung sind (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 8):

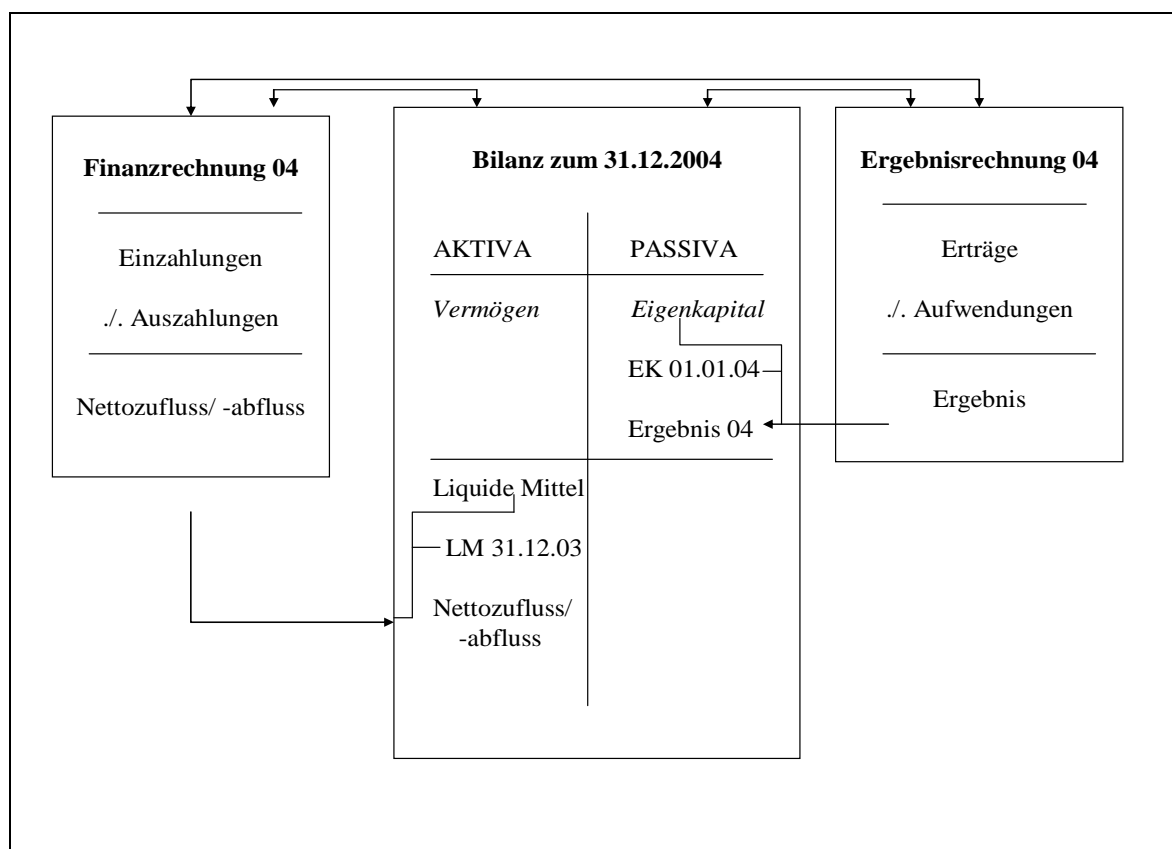
- Zeitraumbezogene Darstellung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen),
- Abbildung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunft und -verwendung),
- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes,
- Einsatz als Steuerungsinstrument und
- Ermächtigung für investive Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen des Finanzplans.

Allerdings dürfte die Darstellung der Bestandsveränderung an liquiden Mitteln vorrangiges Ziel der Finanzrechnung sein.

#### 4.3. *Drei-Komponenten- System*

Die folgende Abbildung 2 stellt die Zusammenhänge zwischen den einzelnen Komponenten dar.

Abbildung 2: Drei-Komponenten-System



Quelle: Vgl. Fudalla/Wöste (2004: 9).

Die Finanzrechnung enthält die Ein- und Auszahlungen der Rechnungsperiode. Die Differenz aus Ein- und Auszahlungen ist der Nettozufluss bzw. -abfluss an liquiden Mitteln innerhalb der Rechnungsperiode (im Beispiel: die Periode 04). Die Summe aus dem Nettozufluss/-abfluss und dem Anfangsbestand an liquiden Mitteln (LM zum 01.01.04) ergibt den in der Bilanz ausgewiesenen Bestand an liquiden Mitteln zum 31.12.04. Würde der Saldo der Finanzrechnung nicht – wie dargestellt und entgegen kaufmännischer Regeln – offen in der Bilanz ausgewiesen, ließe sich der Nettozufluss/-abfluss sehr einfach aus den Bilanzzahlen ableiten: Hierzu müssten lediglich von den ausgewiesenen Beständen der Finanzmittelkonten zum Schluss des aktuellen Rechnungsjahres die entsprechenden Bestände des Vorjahres – die ebenfalls in der Bilanz anzugeben sind – subtrahiert werden.

Entsprechend verhält es sich mit dem Saldo der Ergebnisrechnung: Das Ergebnis, die Differenz aus Erträgen und Aufwendungen, ergibt addiert zum Wert des Eigenkapitals zu Beginn der Rechnungsperiode (zum 01.01.04) das in der Bilanz zum 31.12.04 ausgewiesene Eigenkapital (unter Vernachlässigung von nicht erfolgswirksamen Kapitalveränderungen) der öffentlichen Verwaltung.

Die Bilanz als Stichtagsrechnung enthält damit in verdichteter Form die Re-

sultate der beiden Stromrechnungen, Finanz- und Ergebnisrechnung. Die Bilanz zeigt die Ressourcenverwendung (Aktiva) und die Ressourcenherkunft (Passiva). Die Eröffnungsbilanz muss ausgeglichen sein, da das Eigenkapital der Saldo aus Vermögen und Schulden ist. Die doppelte Buchführung zwingt die Mittelbewirtschafter nun dazu, bei jeder Mittelverwendung auch die Herkunft der Mittel nachzuweisen und zu jedem Ressourcenaufkommen die Verwendung der Ressourcen nachzuweisen. Das Bilanzgleichgewicht bleibt daher notwendigerweise stets erhalten.

Dieser Punkt macht auch deutlich, dass die strenge Disziplin der Doppik somit geeignet ist, eine ressourcenorientierte Haushaltsführung zu unterstützen und die erforderliche Transparenz bei der Rechenschaftslegung zu gewährleisten.

## 5. Die Doppik als Grundlage der Neuen Verwaltungssteuerung

### 5.1. Kameralistik

Die Kameralistik (lat. camera = fürstliche Schatztruhe), auch kameralistische Buchführung oder Kameralbuchhaltung genannt, ist das Buchhaltungssystem der öffentlichen Verwaltungen in Deutschland.<sup>1</sup> Im historischen Sinn versteht man unter Kameralistik auch die so genannte Kameralwissenschaft, das heißt die Wissenschaft von der staatlichen Verwaltung, wie sie in Deutschland im 18. und 19. Jahrhundert gepflegt wurde.<sup>2</sup>

Die Kameralistik ist eine Geld- und Finanzrechnung, die den Erfordernissen der staatlichen und kommunalen Haushalte durch exakte Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben gerecht wird. Sie baut auf Zahlungsströme auf und macht somit den Nachweis der Ausgabendeckung möglich. Die Wirtschaftsführung ist dabei an einen Haushaltsplan gebunden, in dem die entsprechenden Einnahmen und Ausgaben veranschlagt werden. Die gesetzliche Vertretung (bei der Kommune der Gemeinderat) muss den Haushaltsplan beschließen (vgl. Stephan 1999: 5/1). Dadurch wird ein rechtlicher Charakter erlangt und ist demzufolge einem Vollzugsnachweis unterworfen.

Bei den öffentlichen Haushalten gilt eine zeitliche Bindung an das Haushaltsjahr, welche ausnahmsweise durch Übertragbarkeit auf das nächste Haushaltsjahr aufgehoben werden kann und eine sachliche Bindung an die Verwendung für den vorgesehenen Zweck.

Das System der Kameralistik gestattet zu jedem Zeitpunkt innerhalb eines Jahres die Überprüfung der Ausschöpfung des finanziellen Rahmens bzw. Feststellung der noch zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel. Neben den Ansätzen des Haushaltsplans werden die effektiv gebuchten Einnahmen und

<sup>1</sup> Vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Kameralistik>, abgerufen am 29.04.2005.

<sup>2</sup> Vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Kameralistik>, abgerufen am 29.04.2005.

Ausgaben in der Jahresrechnung erfasst, die quasi eine Rückschaurechnung darstellt.

### 5.2. *Erweiterte Kameralistik*

Die erweiterte Kameralistik wurde entwickelt, um auch Kosten und Leistungen zu erfassen, denn die einfache bzw. Verwaltungskameralistik basiert nur auf Einnahmen und Ausgaben. Dadurch, dass bei der Ermittlung der Kosten grundsätzlich vom Anordnungs-Soll und nicht vom Kassen-Ist ausgegangen wird, können die Einnahmen und Ausgaben genauer dem Zeitpunkt zugeordnet werden, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dies ist in der Regel der Zeitraum der Sollstellung und nicht der Zeitpunkt des kassenmäßigen Ausgangs von Zahlungen (vgl. Stephan 1999: 5/1).

### 5.3. *Doppik*

Doppik ist ein Kunstwort bzw. eine Abkürzung aus dem Bereich Betriebswirtschaft, insbesondere der doppelten Buchführung bzw. Buchhaltung und findet vorzugsweise in der öffentlichen Verwaltung im Zusammenhang mit der Umstellung von der Kameralistik (einfache Buchführung mit Ein- und Ausgabenrechnung) hin zu den Gepflogenheiten der Privatwirtschaft – einschließlich einer Ergebniskontrolle – Anwendung.<sup>3</sup> Im kaufmännischen Bereich ist die doppelte Buchführung gesetzlich vorgeschrieben.

Die Doppelte Buchführung wurde von dem italienischen Mathematiker Luca Pacioli (1445-1517) unter dem Begriff „Venezianische Methode“ zuerst im Jahre 1494 in seinem Buch „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita“ publiziert. Jedoch hat er die Doppik nicht erfunden, man geht davon aus, dass schon gegen Ende des 14. Jahrhunderts in Venedig Kreditoren und Debitoren in dieser Form geführt wurden.<sup>4</sup>

Eine wesentliche Verbesserung geht auf Jakob Fugger zurück, der die Methode in Venedig selbst erlernte. Er führte die Sachkonten in die Doppik ein. Damit war es nun möglich, den wirtschaftlichen Erfolg einzelner Unternehmungen, wie auch ganzer Geschäftszweige, jederzeit zu kontrollieren.<sup>5</sup>

Die Bezeichnung der kaufmännischen Buchführung als „doppelte Buchführung“ ist in der Anwendung des doppischen Prinzips begründet. Das doppische Prinzip ist ein in der Anwendung einfacher, in seiner Verrechnungs- und Kontrollfunktion jedoch höchst wirkungsvoller Regelmechanismus.

Die Geschäftsvorfälle werden zunächst kurz gefasst als Buchungssätze gekennzeichnet. Die Hauptregel des doppischen Prinzips besagt, dass durch je-

<sup>3</sup> Vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Doppik>, abgerufen am 29.04.2005.

<sup>4</sup> Vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Doppik>, abgerufen am 29.04.2005.

<sup>5</sup> Vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Doppik>, abgerufen am 29.04.2005.

den Buchungssatz mindestens zwei Konten angesprochen werden müssen, und zwar ist mindestens ein Konto (vgl. Bussiek/Ehrmann 2002: 32) auf der Sollseite und mindestens ein Konto auf der Habenseite zu buchen. Der Grund hierfür liegt in der zutreffenden Vorstellung, dass sich sowohl jedes Konto aus der Bilanz ableiten lässt, als auch, dass zum Schluss des Geschäftsjahres jedes Konto wieder in der Bilanz aufgeht. Die Bilanz ist selbst ein Konto mit Soll- und Habenseite, das sämtliche Vermögensgegenstände im Soll, die Schulden und das Eigenkapital des Betriebs im Haben aufnimmt.

Die doppelte Buchführung ermöglicht einen genauen Überblick über die Geschäftsverhältnisse und es lassen sich beliebig viele Konten eröffnen. Damit ist jeder gewünschte Detaillierungsgrad bei der Abbildung der Unternehmensprozesse möglich. Normalerweise gibt es für jede Branche Standard-Kontenrahmen, die mehrere hundert Einzelkonten umfassen können.

#### 5.4. *Doppik versus Kameralistik*

In nahezu allen öffentlichen Betrieben wird ein kaufmännischer Jahresabschluss mit Hilfe eines doppischen Buchführungssystems erstellt. Auch für die Kernverwaltung wird die Anwendung doppischer Rechnungssysteme immer mehr gefordert, in Gestalt von Pilotprojekten vorbereitet (z.B. das Land Hessen für die gesamte Länderverwaltung und das Land Nordrhein-Westfalen für alle Kommunen) oder bereits praktisch umgesetzt (die Stadt Wiesloch in Baden-Württemberg) (vgl. Stephan 1999: 5/1). Bis zum Jahr 2010 wollen alle Kommunen in Deutschland von der Kameralistik auf die Doppik umstellen, meist verbunden mit dem sog. Neuen Verwaltungssteuerungsmodell.

Maßgeblich für die Entscheidung waren dabei die eindeutigen Vorteile, die die Doppik gegenüber der (erweiterten) Kameralistik aufweist:

- Die Veränderungen der Ressourcen können durch die Kameralistik nur durch zusätzliche und kostenintensive Rechnungen erreicht werden, weshalb Vermögensrechnungen bei allen Gebietskörperschaftsebenen bisher unterblieben. Im Gegensatz dazu ist die doppelte Buchführung im Rahmen der Vermögensrechnung systematisch und ohne weiteren Aufwand mit dem Bestand an Vermögen und Verbindlichkeiten verbunden. Der Vorteil einer umfassenden Erfassung von Vermögensänderungen besteht darin, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen von Entscheidungen besser beurteilt werden können. Die politischen Entscheidungsträger erhalten somit z.B. Informationen darüber, ob die im Haushaltsplan vorgesehenen Maßnahmen zur Erhöhung oder zur Verringerung des Nettovermögens beitragen. Da die Regierungen ein starkes Interesse an einer Wahrung des bisherigen Nettovermögens haben sollten, trägt ein auf der doppelten Buchführung basierendes Rechnungswesen den Interessen der künftigen Generationen Rechnung (vgl. Noe/Hofmann 2004: 11).
- Der Vorteile einer Einführung der Doppik auch für den Kernbereich der



Verwaltung liegt ferner in der Vereinheitlichung des Rechnungswesens für die gesamte öffentliche Verwaltung. In einigen Bereichen der Verwaltung, sowie z.B. den Landesbetrieben findet die Doppik bereits Anwendung. Landesbetriebe sind nach den §§ 26 und 110 LHO zur Aufstellung eines Wirtschaftsplans, einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlust-Rechnung verpflichtet. Durch die Aufhebung der derzeit noch bestehenden Fragmentierung des Rechnungswesens in Kameralistik und doppelter Buchführung wird in Zukunft eine konsolidierte Gesamtbetrachtung in Form einer Gesamtbilanz ermöglicht. Das bisherige Nebeneinander von nur begrenzt miteinander vergleichbaren Systemen entfällt. Die neue Vergleichbarkeit führt zu einer Offenlegung von Effizienzpotentialen in den einzelnen Sektoren der Verwaltung und schafft damit eine wichtige Voraussetzung für merkliche Kosteneinsparungen (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 2).

- Der bedeutsamste materielle Vorteil der Doppik liegt darin, dass sie sich, im Gegensatz zur Kameralistik, nicht auf eine reine Zahlungsrechnung beschränkt und damit auf die Darstellung von Geldverbrauch (Ausgaben) und Geldeingang (Einnahmen). Sie bildet über eine Aufwands- und Ertragsrechnung die mit einer Leistungserstellung verbundenen, jedoch nicht unmittelbar zahlungswirksamen Ressourcenveränderungen ab, weil sie z.B. die notwendige Bildung von Rückstellungen oder Abschreibungen erfasst. Die Doppik trägt somit erheblich zur Erhöhung der Kostentransparenz der staatlichen Leistungserstellung bei (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 2).
- Aus technischen Gründen spricht für die doppelte Buchführung, dass sie aufgrund der zwingend vorgeschriebenen doppelten Buchungen die Fehler- und Manipulationsanfälligkeiten des Rechnungswesens deutlich reduziert, weil bei jedem Geschäftsvorfall Ergebnis- und Vermögensveränderungen automatisch und vollständig erfasst werden (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 11). Des Weiteren kann bei der doppelten Buchführung auf bewährte betriebswirtschaftliche IT-Software – wie das System SAP R/3 – zurückgegriffen werden und deshalb kostspielige Eigenentwicklungen vermieden werden. Zudem lassen sich die Ergebnisse der doppischen Rechnungslegung ohne Probleme in die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung übertragen (vgl. Noe/Hofmann 2004: 12).

Ein häufiges Argument gegen die Einführung der doppelten Buchführung in der öffentlichen Verwaltung ist, dass die Zielsetzung der Doppik die Darstellung des Erfolgs (Gewinn und Verlust) sei und somit nicht dem Ziel einer öffentlichen Verwaltung entspreche (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 12). Die Vertreter dieser Auffassung übersehen jedoch das „Wesen“ der doppelten Buchführung, die nicht ausschließlich auf die Ermittlung eines kaufmännischen Gewinns abstellt, sondern vor allem dem Nachweis der Vermögensänderung dient. „Die doppische Erfolgsrechnung weist die betrieblichen Ursachen einer Veränderung der Vermögenswerte in der Bilanz nach, indem alle erfolgswirk-

samen Bestandsänderungen gegen ein Aufwands- oder Ertragskonto gebucht werden. Die Erfolgsrechnung dient daher nicht nur der Ermittlung eines kaufmännischen Gewinns, sondern – genauer betrachtet – dem Nachweis der Herkunft von Erträgen und Aufwendungen, die schließlich zu Veränderungen des Reinvermögens (Vermögen abzüglich Schulden) einer bilanzierenden Einrichtung führen“ (vgl. Brixner/Harms/Noe 2003: 22). Da Aufwendungen und Erträge letztlich nicht anders als Ressourcenverbräuche bzw. -zuwächse darstellen, gibt die Erfolgsrechnung im Rahmen der doppelten Buchführung lediglich den Ressourcenverbrauch in einer Periode wider (vgl. Brixner/Harms/Noe 2003: 22). Sowohl der periodisierte Ressourcenverbrauch als auch die Veränderung des Reinvermögens sind jedoch auch aus der Sicht öffentlicher Einrichtungen von besonderer Bedeutung.

## **6. Orientierung am Handelsgesetzbuch**

Mit der Einführung der doppelten Buchführung stellt sich die Frage, inwieweit sich das kommunale Haushaltsrecht an den rechtlichen Regelungen orientieren kann, die für ein privates Unternehmen gelten. Einige Grundprinzipien des kaufmännischen Rechnungswesens können auch auf öffentliche Haushalte angewendet werden, wie beispielsweise<sup>6</sup>:

- Ein wichtiges Ziel in beiden Bereichen ist die Dokumentation der Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit. Im öffentlichen Sektor hat sie durch das Budgetrecht und das Informationsbedürfnis der Bürger eine besondere Ausprägung.
- Die Rechnungslegung der Unternehmen soll die Kapitalerhaltung dokumentieren. Für Kommunen ist dieser Grundsatz ebenfalls anwendbar. Im Sinne einer intergenerativen Gerechtigkeit ist das Ziel für das Wirtschaften einer Kommune, dass jede Generation nur die Ressourcen verbrauchen soll, die sie auch einbringt. Im Rechnungswesen zeigt sich dies in der Kapitalerhaltung.
- Das Imparitätsprinzip zwingt den Kaufmann, künftig wahrscheinlich eintretende Belastungen bereits heute auszuweisen und andererseits Gewinne erst dann zu verbuchen, wenn diese tatsächlich eingetreten sind. Dieses Vorsichtsprinzip hat den Nachteil, dass die wirtschaftliche Lage tendenziell zu schlecht dargestellt wird. Der Vorteil liegt jedoch in einer in der Wirtschaft erprobten, logisch durchgängigen Richtschnur für die Führung des Rechnungswesens. Sie stellt sicher, dass mit Blick auf die intergenerative Gerechtigkeit im Zweifel immer der Schutz „zukünftiger Bürger“ vor Belastungen Vorrang hat.

---

<sup>6</sup> Vgl. [http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform\\_des\\_Gemeindehaushalts\\_rechts.pdf](http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform_des_Gemeindehaushalts_rechts.pdf), abgerufen am 20.12.2006.

Somit kann das neue Haushalts- und Rechnungswesen grundsätzlich einige Regelungen aus dem HGB übernehmen. Aber es können und sollten nicht alle Regelungen für private Unternehmen unverändert auf Kommunen übertragen werden.

Das Handelsgesetzbuch (HGB) und das Steuerrecht sind für das kaufmännische Rechnungswesen die wichtigsten Rechtsquellen. Den Bestimmungen des HGB liegen vor allem die Prinzipien des Gläubigerschutzes und der Gewinnermittlung zugrunde. Das Steuerrecht knüpft an diese Funktion des Handelsrechts mit allgemeingültigen Regelungen für die Besteuerung von Kaufleuten und Handelsgesellschaften nach ihrer Leistungsfähigkeit (Gewinnausweis) an. Diese zentralen Regelungsbereiche des Handels- und Steuerrechts: Gläubigerschutz, Gewinnermittlung und Ermittlung der steuerlichen Bemessungsbasis sind auf öffentliche Haushalte sinngemäß, aber eben nicht vollinhaltlich übertragbar.<sup>7</sup>

Daher gelten für die Kommunen modifizierte Regelungen, weshalb auch bewusst nicht nur von einem kaufmännischen, sondern von einem doppelten Rechnungswesen gesprochen wird (siehe Kapitel 5.3.). Wesentliche Unterschiede sind<sup>8</sup>:

- Die Regelungen, die vor allem dem **Gläubigerschutz** dienen, sind auf ihre Anwendbarkeit hinsichtlich einer Sicherung des Demokratieprinzips und des parlamentarischen Budgetrechts zu prüfen. Im Handelsrecht dienen dem Gläubigerschutz vorwiegend Publizitätsvorschriften. Da Kommunen überwiegend aus Steuern und Abgaben finanziert werden, sind verlässliche Informationen für politisch Verantwortliche wie Bürgerinnen und Bürger von verfassungsrechtlicher Bedeutung.
- Vorgaben zur **Gewinnermittlung** dienen bei den Kommunen zum einen der Ermittlung der Rücklage bzw. der Abschöpfung etwaiger Budgetüberschüsse zur Haushaltskonsolidierung. Diese Regelungen sind notwendig, um das Budgetrecht des Gemeinderates zu sichern. Demnach darf die Verwaltung nach vorheriger Ermächtigung nur diejenigen Mittel verwenden und ausgeben, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendig sind – über die Verwendung aller anderen Mittel müssen Gemeinderat oder Kreistag erneut befinden.
- Um das **Problem möglicher Fehlanreize** (z.B. „Dezemberfieber“) zu vermeiden, dienen die Regelungen der Gewinnermittlung dazu, Transparenz und Planungssicherheit für die politische Willensbildung einerseits und die Mittelverwendung in den budgetierten Organisationseinheiten der Kommunalverwaltung andererseits zu schaffen.

<sup>7</sup> Vgl. [http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform\\_des\\_Gemeindehaushaltsrechts.pdf](http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform_des_Gemeindehaushaltsrechts.pdf), abgerufen am 20.12.2006.

<sup>8</sup> Vgl. [http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform\\_des\\_Gemeindehaushaltsrechts.pdf](http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform_des_Gemeindehaushaltsrechts.pdf), abgerufen am 20.12.2006.

- Die **steuerrechtlichen Regelungen** sind vor allem im Hinblick auf die Vergleichbarkeit der Rechnungsergebnisse mit den Vorgehensweisen in der Privatwirtschaft zu prüfen. Wesentliches Ziel eines modernisierten Haushaltswesens ist es, das bestehende (informationswirtschaftliche) Wettbewerbsdefizit öffentlicher Einrichtungen durch die Schaffung einer soliden Grundlage für verwaltungsinterne und -externe Vergleiche zu fördern (z.B. Benchmarking und Evaluierung).

Aus diesen Gründen gilt: Die Regelungen aus dem deutschen Handelsrecht werden immer dann übernommen, wenn die spezifischen Aufgaben und Ziele des Rechnungswesens einer Kommune dem nicht entgegenstehen. Die kommunalen Besonderheiten werden bzw. sollen so integriert werden, dass Systembrüche im doppischen Rechnungswesen vermieden werden.<sup>9</sup>

Die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführungen, zu denen die Vollständigkeit, Richtigkeit und Willkürfreiheit, Verständlichkeit, Öffentlichkeit, Aktualität, Relevanz, Stetigkeit sowie Nachweis der Recht- und Ordnungsmäßigkeit gehören, gelten daher auch für das doppische kommunale Rechnungswesen.<sup>10</sup>

### 6.1. *Eingeschränkte Aussagefähigkeit von Regelungen im HGB*

Bei der Übernahme der Regelungen aus dem deutschen Handelsrecht sollte aber auch beachtet werden, dass einige Regelungen im HGB eine eingeschränkte Aussagefähigkeit haben und somit nicht ohne Probleme von den Kommunen ins öffentliche Rechnungswesen übernommen werden können.

Da aber auch das Handelsgesetzbuch in den vergangenen Jahren immer mehr in den Mittelpunkt der Kritik geriet, sollen im folgenden Abschnitt kurz einige allgemeine Kritikpunkte, die zum Beispiel auch Born (2001) in seinem Buch „Bilanzanalyse international“ anspricht, aufgeführt werden. Der Grund dafür ist, dass bei der Einführung der Doppik diesen Punkten eine besondere Beachtung geschenkt werden sollte.

Ausführlicher werden im Kapitel 6.2. die Vermögensbewertung und die Bildung von Rückstellung im neuen öffentlichen Rechnungswesen angesprochen.

#### 6.1.1. *Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte, Bilanzierungshilfen*

In den deutschen Bewertungsvorschriften existieren eine Fülle von Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften sowie Bilanzierungshilfen. Diese Vielfalt

---

<sup>9</sup> Vgl. [http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform\\_des\\_Gemeindehaushalts\\_rechts.pdf](http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform_des_Gemeindehaushalts_rechts.pdf), abgerufen am 20.12.2006.

<sup>10</sup> Vgl. [http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform\\_des\\_Gemeindehaushalts\\_rechts.pdf](http://www.pfalzakademie.de/projekte/Haushalt/Reform_des_Gemeindehaushalts_rechts.pdf), abgerufen am 20.12.2006.

kann zu Verwirrungen führen. Beispielsweise werden die Bilanzierungswahlrechte unterschieden in Aktivierungswahlrechte und Passivierungswahlrechte. Bei den Bewertungswahlrechten erfolgt eine Unterscheidung zwischen Kapitalgesellschaften und Nicht-Kapitalgesellschaften.

Born (2001) kritisiert in diesem Zusammenhang, dass der Gesetzgeber einerseits eine detaillierte Rechnungslegung verordnet, aber andererseits Wahlrechte schafft, mit denen die Rechnungslegenden selbst entscheiden können, wie weit sie sich der Rechenschaft entziehen wollen (vgl. Born 2001: 21). Das Bilanzrecht kann somit nach den Wünschen der Rechnungslegenden angepasst werden.

### 6.1.2. *Steuerrechtliche Vorschriften*

Weiterhin haben steuerrechtliche Vorschriften, besonders wenn sie aus wirtschaftspolitischen Gründen erlassen werden (z.B. steuerbegünstigte Rücklagen, Sonderabschreibungen), auch Auswirkungen in der Handelsbilanz und verfälschen die richtige Darstellung der wirtschaftlichen Lage. Die richtige Darstellung der Vermögens- und Ertragslage im Jahresabschluss werden aber auch durch die Ergebnisse der steuerlichen Außenprüfung, wie Zuschreibungen und Steuernachzahlungen, beeinträchtigt (vgl. Born 2001: 21).

### 6.1.3. *Vorsichtsprinzip*

Wie bereits im Abschnitt 6. erläutert, wird der Kaufmann durch das Imparitätsprinzip gezwungen, künftig wahrscheinlich eintretende Belastungen bereits heute auszuweisen und andererseits Gewinne erst dann zu verbuchen, wenn diese tatsächlich eingetreten sind. Das Vorsichtsprinzip ist auf einen am Gläubigerschutz orientierten Jahresabschluss zurückzuführen. Nach Born lässt sich der Gläubigerschutz aber nicht durch eine zusätzliche Verfälschung des Jahresabschlusses durchsetzen, sondern durch Vorschriften zur Begrenzung der Ausschüttung auf tatsächlich realisierte Gewinne (vgl. Born 2001: 22). Der Gläubiger sollte somit wissen, wie sich die Beträge ergeben, also wie gerechnet wird und nicht, dass der Bilanzersteller nach Belieben unterschiedlich vorsichtig rechnen kann.

### 6.1.4. *Notwendige Schätzungen*

Im Jahresabschluss sind die Summe der Geschäftsvorfälle eines Jahres und die Abgrenzungen der zum Jahresabschlussstermin noch nicht abgeschlossenen Geschäftsvorfälle enthalten. Beispielsweise (vgl. Born 2001: 22-23):

- die Angemessenheit der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie Rückstellungen für Gewährleistungen,

- die wahrscheinliche Nutzungsdauer der Anlagegegenstände,
- die künftigen Verkaufspreise für eine verlustfreie Bewertung der Vorräte sowie
- die Höhe der voraussichtlichen Forderungsausfälle.

In den aufgeführten Punkten werden Schätzungen vorgenommen, die zu einer unrichtigen Darstellung der Bilanz führen können.

#### 6.1.5. *Stille Reserven*

Durch die Möglichkeit, stille Reserven zu bilden, um sie in wirtschaftlich „schlechteren“ Zeiten aufzulösen, entsteht eine Verschleierung der tatsächlichen, wirtschaftlichen Situation des Unternehmens.<sup>11</sup>

#### 6.1.6. *Sonstige Punkte*

Weitere Punkte, die zu einer Verfälschung der Bilanz beitragen können, sollen im Folgenden nur aufgezählt werden:

- Ermessensspielräume,
- Sachverhaltsgestaltung,
- Bilanzverfälschungen sowie
- nicht bilanzierungspflichtige Tatbestände.

Wie zu erkennen ist, haben einige Regelungen im HGB eine beschränkte Aussagefähigkeit und sollten somit bei der Übernahme in das öffentliche Rechnungswesen besondere Beachtung finden.

#### 6.2. *Diskussion von einzelnen Problemen*

In den vorangegangenen Abschnitten wurde verdeutlicht, dass sich einzelne Probleme und Abweichungen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens vom kaufmännischen Rechnungswesen ergeben. Im Folgenden werden in diesem Zusammenhang insbesondere die Punkte

- Bewertung des Vermögens sowie,
- Rückstellungen

näher betrachtet.

Ein weiteres großes Problem ist allerdings, dass sich auf Grund fehlender bundeseinheitlicher Rechtsvorschriften länderspezifische Konzepte zum neuen Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt haben. Somit ist es schwierig einheitliche Regelungen im Neuen Kommunalen Rechnungswesen für diese Bereiche zu finden.

So orientiert sich Niedersachsen mit dem „Neuen Kommunalen Rech-

---

<sup>11</sup> Vgl. <http://www.zingel.de/pdf/03ias.pdf>, abgerufen am 01.10.2007

nungswesen (NKR)“ an dem Speyerer Verfahren nach Prof. Dr. Lüder. Baden-Württemberg hat ebenfalls Eckpunkte für ein „NKR-Baden-Württemberg“ entwickelt, die auch auf den wissenschaftlichen Überlegungen von Prof. Dr. Lüder basieren. In Nordrhein-Westfalen wird das „NKF – Neues Kommunales Finanzmanagement“ flächendeckend ab 2006 eingeführt. In Hessen hat sich unter Beteiligung der Pilotprojekte des Landkreises Darmstadt-Dieburg und des Lahn-Dill-Kreises das „NKRS – Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem“ etabliert.<sup>12</sup>

In einer kleinen Redaktionsgruppe der Reformländer Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen ist allerdings ein Konsens über einen Leittext (Mustertext) zur Doppik-GemHVO erzielt worden, der über 90 Prozent der Regelungsvorschriften gemeinsam abdeckt (vgl. Hauschild 2005: 12).

Aber nicht nur die Reformansätze unterscheiden sich, auch die in den Bundesländern angestrebten Umsetzungszeiträume weichen zum Teil erheblich voneinander ab (siehe Tabelle 1).

*Tabelle 1: Übersicht der Länder*

Land	In-Kraft-Treten der Novelle am 1. Januar	Options- modell	Wahlrecht/ Übergang bis	„Dauerbetrieb“	
				erweitert- kameral	dop- pisch
Baden-Württemberg	2006	X	2010	X	X
Bayern	2006	X	2010	X	X
Brandenburg	2007		2008		X
Bremen	2008		2008		X
Hamburg	2006		2006		X
Hessen	2005	X	2007		
Mecklenburg- Vorpommern	2007/ 2008		2008		X
Niedersachsen	2005		2012		X
Nordrhein- Westfalen	2005		2008		X
Rheinland-Pfalz	2006/ 2007		2010		X
Saarland	2007				
Sachsen	2007		2010		X
Sachsen-Anhalt	2006		2010		X
Schleswig-Holstein	2007	X			
Thüringen	2007		2010		

Quelle: Vgl. Hauschild (2005: 12); Wyborny (2006: 78).

Durch diese fehlenden bundeseinheitlichen Rechtsvorschriften ist es schwierig Regelungen zu finden, die für alle Bundesländer zutreffen.

<sup>12</sup> Vgl. Rahe (2003: 115), Hauschild (2005: 12).

### 6.2.1. Bewertung des Vermögens

Die Kommunen benötigen für ihre Aufgaben Grundstücke, Einrichtungen und Anlagen; sie bedienen sich bei ihrer Aufgabenerfüllung eigener Betriebe und Unternehmen, sie halten zur Sicherung kommunaler Interessen Anteile an bestimmten Unternehmen und sie haben Finanzmittel zur Bestreitung besonderen Ausgabenbedarfs zurückgelegt. Die Kommunen verfügen folglich über ein nicht unbeträchtliches Vermögen (vgl. Schwarting 2005).

Aber wie bereits im vorhergehenden Abschnitt aufgeführt, existieren in den einzelnen Kommunen unterschiedliche Regelungen der Vermögensbewertung. dies zeigt sich vor allem in den einzelnen Bewertungskonzeptionen der Länder. Eine zusammenfassende Auswahl der bedeutendsten Konzeptionen stellt die folgende Tabelle dar.

*Tabelle 2: Übersicht der Bewertungskonzeptionen*

<b>Konzeption</b>	<b>Bewertung in der Eröffnungsbilanz</b>	<b>Bewertung in der Folgebilanz</b>
Gesetzentwurf Niedersachsen NGO GemHKVO basiert auf Lüder (Speyerer Verfahren) 2004	Bei Unterteilung des Vermögens in realisierbares Vermögen und Verwaltungsvermögen (Wahlrecht): Fortführung der historischen Zeitwertermittlung für das „Realisierbare Vermögen“, im Übrigen historische Anschaffungs- und Herstellungswerte	kontinuierliche Neubewertung für das „Realisierbare Vermögen“, im Übrigen Fortführung der historischen Anschaffungs- und Herstellungswerte
Gesetzentwurf Hessen 2004	grundsätzlich historische Anschaffungs- und Herstellungskosten; für Immobilien, die vor dem 1.1.1993 angeschafft oder hergestellt wurden, aber Anlehnung an das öffentliche Baurecht (nach Bodenrichtwerten bzw. nach einem vereinfachten Sachwertverfahren)	Fortführung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. der vereinfachend ermittelten Zeitwerte analog HGB auf Basis des öffentlichen Baurechts
Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement (NKFG) 2004	einmalige Zeitwertermittlung für das gesamte Vermögen; für Immobilien teilweise Anwendung des öffentlichen Baurechts	Fortführung der Zeitwerte als fingierte Anschaffungs- und Herstellungskosten analog HGB

Quelle: In Anlehnung an: Marettke (2003: 32-37), siehe auch: Grit (2005: 42).

Die Bewertungskonzepte basieren alle auf den Bewertungsgrundsätzen des § 252 HGB. Die Anlehnung an das HGB oder zukünftig an internationale Rechnungslegungsvorschriften (IFRS-International Financial Reporting Standards) erscheint schon deshalb unumgänglich, weil damit eine zukünftige konzeptionelle Grundlage gewährleistet ist (vgl. Ulrich 2005: 42).



Das Modell von Niedersachsen beinhaltet eine Aufteilung des Vermögens in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen. Das Verwaltungsvermögen umfasst einerseits das gewöhnliche Sachanlagevermögen. Dieses wird ausschließlich selbst von der Behörde zur Erstellung ihrer Leistungen genutzt. Andererseits existiert das Sachanlagevermögen im Gemeingebrauch. Es steht der Allgemeinheit zur Nutzung zur Verfügung. Das realisierbare Vermögen beinhaltet Vermögensgegenstände, die finanzielle Ressourcen darstellen oder die ohne Beeinträchtigung der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben veräußerbar sind (vgl. Ulrich 2005: 43).

Wichtig ist aber zu bemerken, dass in anderen Konzepten diese Trennung des Vermögens unter Hinweis auf viele Ausnahmefälle abgelehnt wird. Weiterhin ist festzustellen, dass die Abgrenzung der Vermögensarten von politischen Entscheidungen abhängig und somit meistens nicht objektiv ist. Daher erscheint das Niedersachsen-Konzept sehr problematisch, denn das Ziel, qualifizierte Vergleiche zwischen den öffentlichen Haushalten zu ermöglichen, wäre durch die beträchtlichen bilanzpolitischen Spielräume beeinträchtigt (vgl. Ulrich 2005: 43).

Das Konzept von Niedersachsen und Hessen bewertet das Sachanlagevermögen bzw. Verwaltungsvermögen in der Eröffnungsbilanz zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Diese Regelung entspricht dem HGB, denn gem. § 253 Abs. 1 HGB ist das Anlagevermögen höchstens mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Wertobergrenze) anzusetzen. Der Abschreibungsbeitrag darf diese Grenze nicht übersteigen.

Ein Praxisbeispiel wäre die Stadt Wiesloch (vgl. Lüder/Behm/Cordes 1998: 29). Das neue kommunale Rechnungswesen wurde von 1996-1999 in der baden-württembergischen Kommune Wiesloch (ca. 25.000 Einwohner) erprobt.<sup>13</sup>

Dieses Beispiel hat gezeigt, dass für die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten häufig die Datenbasis fehlt. Denn vor allem bei älteren kommunalen Immobilien ist meistens keine sinnvolle Bewertung zu historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten möglich.<sup>14</sup> Vielen Kommunen gehören alte, denkmalgeschützte Immobilien, deren Kosten unbekannt sind. Einige der Immobilien werden sogar noch in Goldmark oder Reichsmark ausgewiesen. Eine Umrechnung auf den heutigen Wert ist nicht gerade unproblematisch. Zudem müsste überprüft werden, ob die an einem Bauwerk vorgenommenen wertbeeinflussenden (Erweiterungs-)Maßnahmen vollständig und richtig aktiviert wurden. Außerdem bilden die derart ermittelten fortgeschrie-

---

<sup>13</sup> Vgl. [http://www.salzgitter.de/rathaus/downloads/Zur\\_Einf\\_hrung\\_des\\_NKR-Konzepts\\_in\\_Salzgitter.pdf](http://www.salzgitter.de/rathaus/downloads/Zur_Einf_hrung_des_NKR-Konzepts_in_Salzgitter.pdf), abgerufen am 20.12.2006.

<sup>14</sup> Vgl. [http://www.pwc.de/fileserver/EmbeddedItem?docId=e50440413ce7d1b&componentName=articleDownload\\_hd&title=PDF%3A+Praxisprobleme+des+kommunalen+Immobilienmanagements](http://www.pwc.de/fileserver/EmbeddedItem?docId=e50440413ce7d1b&componentName=articleDownload_hd&title=PDF%3A+Praxisprobleme+des+kommunalen+Immobilienmanagements), abgerufen am 20.12.2006.

benen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht den vielfach anzutreffenden Instandhaltungsstau kommunaler Gebäude ab. Ein realitätsgerechtes Bild der Vermögenslage wird dagegen von Zeitwerten vermittelt und diese stellen somit die Grundlage für eine angemessene Berücksichtigung des Ressourcenverbrauchs dar (vgl. Ulrich 2005: 43). Der Ressourcenverbrauch tritt in Form von Abschreibungen auf. Diese Abschreibungen mindern das Ergebnis; sie stellen eine Art Mittelbindung dar, damit zukünftig die Mittel für (Re-)Investitionen zur Verfügung stehen (vgl. Pünder 2005: 21). Demzufolge sollten Bewertungskonzepte favorisiert werden, die eine Zeitwertermittlung für das gesamte Sachanlagevermögen bei Erstellung der Eröffnungsbilanz vorschreiben (vgl. Ulrich 2005: 43).

Die einzelnen Länder sind auch unterschiedlicher Auffassung zur Folgebewertung der Vermögensgegenstände.

Niedersachsen fordert eine kontinuierliche Neubewertung für das realisierbare Vermögen. Ziel der Neubewertung ist es, den Ressourcenverbrauch authentisch abzubilden. Ferner soll das Vermögen zutreffend dargestellt sein (vgl. Lüder 1999: 43). Das Public Sector Committee (PSC) der International Federation of Accountants (IFAC) hat die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) erarbeitet und sich dabei auf die International Accounting Standards (IAS)/International Financial Reporting Standards (IFRS) gestützt (vgl. Ulrich 2005: 43). Hier lässt IPSAS 17 wahlweise eine Fortführung der historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder eine kontinuierliche erfolgsneutrale Neubewertung zu.<sup>15</sup> Aber der damit verbundene Ermittlungsaufwand sollte nicht unterschätzt werden.

Die Kommunen verfügen in haushaltsrechtlicher Hinsicht durch eine erfolgsneutrale Neubewertung ihres Vermögens über keine zusätzlichen liquiden Mittel. Eine fortlaufende Neubewertung lässt das HGB als Vorsichtsmaßnahme um eine Überbewertung des Vermögens zu vermeiden, nicht zu. Durch diese Übereinstimmung mit dem HGB ergeben sich bei fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch keine Probleme bei einer einheitlichen Bewertung im Konzernabschluss „Stadt“. Aus diesen Gründen erscheint die Fortführung der Zeitwerte als fingierte Anschaffungs- und Herstellungskosten analog dem HGB der kontinuierlichen Neubewertung vorzuziehen (vgl. Ulrich 2005: 43).

Durch diese kurze Diskussion um die Bewertungsfragen sollte zu erkennen sein, dass ein erheblicher Abstimmungsbedarf zwischen den Kommunen sehr wichtig ist. Durch die bundesweit uneinheitlichen Handhabungen kann von einer Vergleichbarkeit der Abschlüsse untereinander nicht die Rede sein.

---

<sup>15</sup> Vgl. Glöckner (2006: 41), Ulrich (2005: 43).

### 6.2.2. Rückstellungen

Rückstellungen sind Verbindlichkeiten und Risiken, die am Bilanzstichtag dem Grunde nach bekannt sind, aber deren Höhe und Fälligkeit sich noch nicht genau ermitteln lassen. Nach § 266 Abs.3 HGB werden Rückstellungen wie folgt untergliedert:

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,
2. Steuerrückstellungen sowie
3. sonstige Rückstellungen.

Mit dem Instrument der Rückstellungen wird auch im neuen öffentlichen Rechnungswesen Vorsorge getroffen für Zahlungsverpflichtungen, die erst in künftigen Jahren zu Geldabflüssen führen, die aber heute rechtlich begründet werden. Die in folgenden Jahren zu erfüllenden Zahlungsverpflichtungen werden verursachungsgerecht anteilig auf die Haushaltsjahre verteilt, denen sie wirtschaftlich zuzuordnen sind (vgl. Amerkamp 2005: 34-35).

Um die Vergleichbarkeit der Ergebnisermittlung zu sichern, wurden die Arten der Rückstellungen abschließend festgelegt und Wahlrechte zur Rückstellungsbildung ausgeschlossen (vgl. Notheis 2005: 27). Rückstellungen sind künftig im doppelten und kameralen Haushalt zu bilden für folgende Zwecke:<sup>16</sup>

- Pensionsverpflichtungen auf Grund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen,
- die Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeit und ähnliche Maßnahmen,
- im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden,
- die Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien,
- die Sanierung von Altlasten,
- ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen, sowie
- drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren.

Wahlrechte, wie sie sich für den Kaufmann aus § 249 HGB ergeben, sollen im Interesse der Praktikabilität und zur Vermeidung eines überhöhten Verwaltungsaufwandes nicht eingeführt werden (vgl. Amerkamp 2005: 34-35).

Solange Rückstellungen für ihren Zweck nicht benötigt werden, können sie als innere Darlehen in Anspruch genommen werden. Sie sind spätestens aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist (vgl. Notheis 2005: 27). Die Bildung von Rückstellungen für weitere Sachverhalte ist zulässig, wenn dies auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung erforderlich ist.

---

<sup>16</sup> Vgl. Notheis (2005: 27), Amerkamp (2005: 34-35); Beckedorf (2005: 37).

Zu beachten ist aber, dass eine Analyse dieses Postens für einen Außenstehenden, selbst wenn er zusätzliche Informationen erhält, allenfalls nur im Langzeitvergleich möglich ist. Wichtig ist dabei weniger die jeweilige absolute Höhe der Rückstellungen als die Höhe der Zuführungen, Auflösungen, Inanspruchnahme und evtl. nachträglich festgestellter Unterdeckungen sowie die Entwicklung des Verhältnisses der Höhe der Rückstellungen zu dem Geschäftsumfang (vgl. Born 2001: 194). Mit dieser Bilanzposition kann erheblich Bilanzpolitik betrieben werden.

Im Gegensatz zu den Bewertungskonzepten von Vermögen haben die Kommunen für die Bildung von Rückstellungen keine großen Unterschiede aufzuweisen. Aber es wird in den Ländern diskutiert, dass mit der Umstellung vom Geldverbrauchskonzept auf das Ressourcenverbrauchskonzept der doppelte Haushaltsausgleich um 15-20 Prozent schwerer zu erreichen ist (vgl. Wyborny 2006: 90). Dabei wird davon ausgegangen, dass durch die zu leistenden Rückstellungen für Pensionsleistungen und für unterlassene Instandhaltung sowie für die veranschlagten Abschreibungen auf Vermögensgegenstände der Ausgleich des Ergebnishaushaltes schwerer zu erreichen sein wird (vgl. Pünder 2005: 20). Eine genauere Diskussion zu diesem Thema ist in dem Buch von Wyborny (2006: 90ff) zu lesen.

### 6.3. Zusammenfassung

Es bleibt somit festzuhalten, dass die Reform der öffentlichen Rechnungslegung unabhängig von der Ausgestaltung im Detail zu mehr Information, größerer Transparenz sowie zu besseren Entscheidungsgrundlagen und Steuerungsgrößen führt. Für die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände ist entscheidend, dass vorhandene Spielräume angemessen genutzt werden, ohne dass der angestrebte Informationsgewinn verloren geht. Jegliche mögliche Bilanzpolitik muss sich selbstverständlich im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben bewegen und dabei insbesondere die Folgejahre beachten.<sup>17</sup>

Das Handelsgesetzbuch als gesetzliche Grundlage sollte jedoch nur als Rahmenvorgabe gesehen werden. Eine Anpassung der Bewertungsgrundsätze entsprechend den Besonderheiten des kommunalen Bereiches ist notwendig. Beispielsweise sollte die für Kapitalgesellschaften gültige Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB im öffentlichen Bereich verstärkt zum Tragen kommen. Hiernach hat der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.

---

<sup>17</sup> Vgl. [http://www.pwc.de/portal/pub/!ut/p/kcxml/04\\_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vM0Y\\_QjzKLd4p3tnQFSZnFG8QbeXvrR0IYATAxR5AIRJWvR35uqn6Qvrd-gH5BbmhEuaOjIgD4AQY9/delta/base64xml/L3dJdyEvd0ZNQUFzQUMvNElVRS82X0JfQzlf?siteArea=e5f9214f8ddbc91&content=e5f9214f8ddbc91&topNavNode=49c411a4006ba50c](http://www.pwc.de/portal/pub/!ut/p/kcxml/04_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vM0Y_QjzKLd4p3tnQFSZnFG8QbeXvrR0IYATAxR5AIRJWvR35uqn6Qvrd-gH5BbmhEuaOjIgD4AQY9/delta/base64xml/L3dJdyEvd0ZNQUFzQUMvNElVRS82X0JfQzlf?siteArea=e5f9214f8ddbc91&content=e5f9214f8ddbc91&topNavNode=49c411a4006ba50c), abgerufen am 20.12.2006.

Somit ist es auch zweckmäßig, die nach dem deutschen HGB bestehenden Ansatz- und Bewertungswahlrechte zu begrenzen, etwa die Einbeziehungswahlrechte bei der Ermittlung von Herstellungskosten oder bestehende Wahlrechte beim Ansatz von Rückstellungen (§ 249 HGB) (vgl. Ulrich 2005: 43).

## 7. Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesen in anderen Staaten

Viele Industrieländer haben bereits das zahlungsorientierte Rechnungswesen durch ein ressourcenverbrauchsorientiertes – als „doppisch“ bezeichnetes – Rechnungswesen (engl.: accrual accounting) abgelöst. Hierzu zählen insbesondere Belgien, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Italien, Spanien, Schweden, aber auch Neuseeland, Australien, USA sowie Island. Kanada plant den baldigen Übergang zu einem ressourcenorientierten Rechnungswesen (vgl: Fudalla/Wöste 2004: 14). Irland, Deutschland und die Niederlande befinden sich in der Experimentier- und Erprobungsphase (vgl: Fudalla/Wöste 2004: 14).

*Tabelle 3: Reform des öffentlichen Rechnungswesen in Europa*

<b>Reformbeginn</b>	<b>1970/ 80</b>	<b>1990</b>	<b>nach 2000</b>	<b>noch nicht begonnen</b>
Kommunale Ebene	Schweiz Niederlande Schweden	Finnland Frankreich Großbritannien Spanien	Deutschland Italien	
Staatliche Ebene		Schweden Finnland Großbritannien Spanien	Schweiz Frankreich EU-Kommission	Deutschland Italien Niederlande

Quelle: Eigene Darstellung.

Die Ansätze zu einem ressourcenorientierten öffentlichen Rechnungswesen in den einzelnen Staaten weisen viele Gemeinsamkeiten aus, dennoch existieren einige Besonderheiten. Es werden drei unterschiedliche Typen von Rechnungswesen unterschieden: Parallelsysteme, gestufte Systeme und integrierte Systeme (vgl. Budäus/Gronbach 1999: 44).

### 7.1. Parallelsysteme

Parallelsysteme werden z. B. in Kanada, Spanien, Belgien und Finnland eingesetzt (vgl. Budäus/Gronbach 1999: 44). Dieser Reformansatz zeichnet sich dadurch aus, dass grundsätzlich das vorhandene zahlungsorientierte Haushalts- und Rechnungswesen beibehalten und durch ein ressourcenorientiertes Rech-

nungssystem ergänzt wird. Bestandteile dieses parallelen Haushalts- und Rechnungswesens sind (vgl: Fudalla/Wöste 2004: 14):

- ein zahlungsorientierter Haushaltsplan,
- ein zahlungsorientiertes Rechnungswesen zur Abrechnung des Haushaltsplans und
- ein ressourcenverbraucherorientiertes finanzielles Rechnungswesen und
- eine ressourcenverbraucherorientierte Rechnungslegung.

Der Parallelbetrieb von zahlungs- und ressourcenorientiertem Rechnungswesen führt an den Schnittstellen der Systeme zu aufwendigen Abstimmungserfordernissen, die tendenziell eine erhöhte Fehleranfälligkeit der Systeme begründen. Kritisch ist auch, dass der zahlungsorientierte (kameralistische) Haushaltsplan zentrales Steuerungsinstrument bleibt. Die Steuerung erfolgt somit weiterhin über den Geld- statt über den Ressourcenverbrauch.

### 7.2. *Gestufte Systeme*

Gestufte Systeme beinhalten eine Trennung von hoheitlicher Kernverwaltung und den übrigen Verwaltungsbereichen. Dies führt unter Umständen zu einer organisatorisch-wirtschaftlichen Verselbstständigung von großen Teilen der Kommunalverwaltung. Die Kernverwaltung sowie der Gesamthaushalt und die Gesamtrechnung werden weiterhin zahlungsorientiert gesteuert (vgl: Fudalla/Wöste 2004: 14). Die übrige Verwaltung (z. B. in Form von Eigenbetrieben) setzt hingegen ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen ein. Die verselbständigten Einrichtungen haben gesonderte Haushaltspläne und rechnungen, so dass die Beziehungen zwischen Gesamthaushalt und den ausgegliederten Einrichtungen nur noch über pauschale Geldzu- und Geldabführungen sichtbar werden.

Gestufte Systeme sind nicht als Dauerlösungen zu empfehlen, denn die Steuerungs- und Kontrollkompetenz von Kreistag bzw. Gemeinderat wird zu sehr untergraben (vgl: Fudalla/Wöste 2004: 14).

### 7.3. *Integrierte Systeme*

Das integrierte System ersetzt das zahlungsorientierte kommunale integrierte Haushalts- und Rechnungssystem konsequent durch ein kaufmännisches Haushalts- und Rechnungssystem.

Ein integriertes System besteht aus (vgl. Budäus/Gronbach 1999: 46):

- einem ressourcenverbraucherorientierten Haushaltsplan (Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt),
- einen ressourcenverbraucherorientierten Rechnungssystem (Vermögens, Ergebnis- und Finanzrechnung)
- einer ressourcenverbraucherorientierten Rechnungslegung.

Die vielfältigen Vorteile einer integrierten Lösung, insbesondere die inhaltliche und konzeptionelle Abstimmung von Haushaltsplan und Rechnung, haben die Schweiz bereits in den Achtzigerjahren des letzten Jahrhunderts veranlasst, ein integriertes System in den Kommunen einzuführen (vgl. Fudalla/Wöste 2004: 15). Der Trend der Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Europa geht in Richtung eines ressourcenverbrauchsorientierten Rechnungswesen und einer solchen Rechnungslegung. Die kommunalen Gebietskörperschaften spielen dabei eine Vorreiterrolle.

## **8. Probleme der Einführung von Neue Verwaltungssteuerung und Doppik**

Die Einführung der Neuen Verwaltungssteuerung (NVS) und mit ihr das kaufmännische Rechnungswesen ist mit einer großen Anzahl an Problemen verbunden, die im Rahmen eines permanenten Prozesses gelöst wurden oder in Zukunft noch einer Lösung bedürfen.

### *8.1. Einführungsprobleme*

Ein erstes Problem liegt in der Einführung der NVS, was bei einem so komplexen und umfassenden Projekt wie der Implementierung der NVS sich kaum vermeiden lässt. Zu diesem Problem zählt insbesondere ein erhöhter eigener und externer Personalbedarf, der für die Verwaltung einen zeitlich begrenzten, jedoch erheblichen Mehraufwand bedeutet.

Des Weiteren stehen einige Beschäftigte der Neuen Verwaltungssteuerung noch mit Skepsis gegenüber. Neben immer wieder zu beobachtenden Beharrungstendenzen, die allerdings nicht nur in der öffentlichen Verwaltung auftreten, spielen hierbei auch Informationsdefizite der Mitarbeiter sowie Anfangsschwierigkeiten der NVS eine Rolle. Diese Defizite werden versucht durch enge Kooperation mit den Personalvertretungen, umfangreiche Schulungs- und Informationsprogramme auszugleichen (vgl. Budäus/Gronbach 1999: 339).

Selbstverständlich ist die Umstellung des Rechnungswesens mit einem sehr großen Mehraufwand verbunden.

Des Weiteren tritt in diesem Zusammenhang ein Problem auf, dass sich auf die Akzeptanz der NVS auswirkt: Während die Kosten der Einführung zum jetzigen Zeitpunkt entstehen und weitestgehend bekannt sind, fallen die zu erwartenden Einsparungen und Effizienzsteigerungen erst in der Zukunft an und lassen sich daher nicht zuverlässig bestimmen. Somit unterscheidet sich die Situation der öffentlichen Verwaltung insoweit nicht von der eines Unternehmens, das – obwohl es die zukünftige Entwicklung am Markt nicht vorhersehen kann – in innovative Produkte investiert, um den wirtschaftlichen Erfolg dauerhaft zu sichern.

## 8.2. *Methodische Probleme*

Zu den methodischen Problemen zählte unter anderem die im Rahmen einer sinnvollen Aufwands- und Ertragsrechnung erforderlich werdende Modernisierung (Erneuerung) von Verwaltungsleistungen.

Im Gegensatz zu Unternehmen in der Privatwirtschaft, die ihre Güter und Dienstleistungen in den meisten Fällen am Markt verkaufen, existiert für eine große Anzahl von Verwaltungsleistungen, wie z.B. die Erstellung eines Steuerbescheids durch die Steuerverwaltung oder die Wahrung der inneren Sicherheit durch die Polizei weder ein Marktpreis noch ein Marktvergleichspreis. Der Marktpreis ist wichtig, um die Kosten und Nutzen eines Projektes vergleichbar zu machen (vgl. Zimmermann/Henke 2001: 94); wenn dieser nicht gegeben ist, fehlen für die Erfolgsrechnung wichtige Grundlagen um eine Wirtschaftlichkeitsbetrachtung durchzuführen. Eine Gewinn- und Verlustrechnung, die nur den bezifferbaren Wert ausweist, aber den monetarisierbaren Ertrag außer Acht lässt, ist nur wenig aussagekräftig. Dieses Problem wird in der NVS dadurch gelöst, dass an die Stelle des Marktpreises die Bereitschaft des Parlaments tritt, für die konkret bestimmte Verwaltungsleistungen die erforderlichen (Steuer-)Mittel zur Verfügung zu stellen (Produktabgeltung). Im Rahmen der Budgetierung legt der Haushaltsgesetzgeber nicht nur den politisch angestrebten Leistungszweck fest, sondern es wird auch darüber entschieden, wie viele von den vorhandenen finanziellen Mitteln zur Erreichung des Zieles eingesetzt werden sollen.

Aus Sicht der Verwaltungseinrichtungen entsteht dadurch ein „Preis“, den die Verwaltung für die Erbringung ihrer Leistung erzielen kann.

## 8.3. *Gewährleistung des Budgetrechts*

Die Einführung der Neuen Verwaltungssteuerung soll zu keiner Beeinträchtigung der Budgetrechte des Parlaments führen, sondern diese eher stärken. Dies muss aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht gewährleistet sein. Es müssen die Verfassungsprinzipien der sachlichen und zeitlichen Spezialität des Haushalts strikt beachtet werden (vgl. Noe/Hofmann 2004: 14).

Eine Aufhebung des Budgetrechts würde dadurch verursacht werden, wenn nur durch umfassende Globalisierung und Flexibilisierung der Haushaltstitel die Bewirtschaftung für die Verwaltung vereinfachen werden soll. Die Verwaltung könnte in diesem Fall eigenmächtig bestimmen, für welche Zwecke welche Mittel eingesetzt werden. Damit würde der Grundsatz der sachlichen Bindung nicht beachtet werden. Somit wäre die Rechnungslegung der Exekutive gegenüber dem Parlament sowie deren Prüfung durch die Rechnungshöfe sinnlos, da die Verwaltung somit nur nachweisen müsste, dass sie global veranschlagte Mittel auch global verausgabt hat. Dies würde nicht im Einklang mit der Verfassung stehen.



Zur Stärkung der Budgetrechte des Parlaments hat Hessen beispielsweise dieses Problem durch eine Haushaltsbudgetierung nach Leistungszwecken vorgenommen (vgl. Noe/Hofmann 2004: 15). Somit ist die Budgetierung von Organisationseinheiten möglich, wenn Art und Umfang der zu erbringenden Leistung sowie das maximale Ausgabevolumen im Haushaltsplan oder durch ein Gesetz festgelegt werden.

Dadurch tritt an die Stelle des Rechts des Parlamentes, über jeden Einzeltitel sowie die Art der Mittelverausgabung (z.B. Ausgaben für Personal, Schreibtische, Dienstreisen) zu bestimmen (vgl. Noe/Hofmann 2004: 15), die bindende Festlegung, in welchem Umfang, in welcher Art und Weise sowie in welcher Qualität die Verwaltung im Rahmen der zur Verfügung gestellten Mittel Leistungen zu erbringen hat.

Zur Sicherung der Rechte des Parlaments zählt auch die Beachtung und Beibehaltung des Jährlichkeitsgrundsatzes im Zusammenhang mit der Budgetierung. Dadurch wird u.a. gesichert, dass der Haushaltsgesetzgeber über die Verwendung von erzielten Budgetüberschüssen jährlich entscheiden kann. Aus dem Prinzip der Jährlichkeit folgt auch die Notwendigkeit einer jährlichen Vermögensrechnung (vgl. Noe/Hofmann 2004: 14).

#### *8.4. Kennzahlen und Informationsflut*

Es existiert kein produktübergreifender Zusammenhang von qualitativen und quantitativen Kennzahlen. Wegen der Inhomogenität kommunaler Leistungen ist es bis auf wenige Ausnahmen nicht möglich, ein integriertes Kennzahlensystem klassischer Ausprägung aufzubauen (vgl. Büker 1999: 6/407). Dadurch wird die Vergleichbarkeit zwischen öffentlichen Einrichtungen und Verwaltungen schwierig. Auf Grund dieser Tatsache ist es von großer Bedeutung, gemeinsam mit den politischen Vertretern einen permanenten Zielfindungs- und -überprüfungsprozess zu führen, um durch neue Instrumente ein strukturiertes System aufzubauen.

Schwachstellen des Haushaltsmanagementsystems bestehen darin, dass Leistungsumfänge und Kennzahlen häufig noch manuell eingefügt werden müssen. Von einer Kosten- und Leistungsrechnung in strenger betriebswirtschaftlicher Auslegung kann somit nicht gesprochen werden.

Da in der Kameralistik nach dem Einnahmen- und Ausgabenprinzip gebucht wird und nicht wie in der Doppik nach dem Entstehungsprinzip, ergeben sich Ungenauigkeiten bei zeitfremden Einnahmen und Ausgaben (vgl. Büker 1999: 6/448).

Ein häufiger Kritikpunkt aus der Politik ist, dass sowohl das Budgetierungs- und Wirtschaftsplanverfahren als auch das Quartalsberichtsweisen mit einer zu großen Papier- und Informationsflut verbunden sind (vgl. Büker 1999: 6/448). Allerdings würde eine rein verwaltungsseitige Auswahl zwangsläufig den Vorwurf der nicht ausreichend gewährleisteten Transparenz und das Wieder-

aufleben des alten Misstrauens nach sich ziehen.

Um diesem Punkt entgegenzuwirken, kann von Politik und Verwaltung für jedes einzelne Produkt adressatengerecht festgelegt werden, welche Maßnahmen und Kennzahlen für die Zielerreichung relevant und damit zu planen, umzusetzen und zu kontrollieren sind.

Die beiden zuvor angesprochenen Punkte können zusammen behoben werden. Dies ist zum Beispiel dadurch erreichbar, dass innerhalb der Verwaltung Ziele und Kennzahlen erarbeitet werden müssen, die auf die strategischen Ziele ausgerichtet, aber überwiegend im operativen Geschäft relevant sind und damit nicht im Detail auf allen Ebenen kommuniziert werden müssen.

### 8.5. *Wahlrecht zwischen Doppik und Kameralistik*

Ein dauerhaftes Wahlrecht zwischen der Doppik und der Kameralistik für das kommunale Haushaltswesen wirft eine Reihe von Fragen zur Einheitlichkeit des Haushaltswesens auf.

Zuwendungen des Landes werden u.a. nach der finanziellen Leistungsfähigkeit bemessen, welche durch den Haushaltsplan und -rechnung dokumentiert werden.

Aus der Sicht der Doppik müssen Erträge und Aufwendungen, aus kameraler Sicht Einnahmen und Ausgaben decken. Beide Rechnungssysteme stützen sich auf grundlegend unterschiedliche Wertekategorien. Die Erhebung statischer Daten auf der Grundlage unterschiedlicher Haushaltskonzepte beinhaltet einen erheblichen Mehraufwand der Verwaltungen, da zusätzlich zu den kaufmännischen Buchungen auch die kameralen Ansätze mit geführt werden müssen. Des Weiteren verbergen sich mögliche Fehlerquellen hinsichtlich der interkommunalen Vergleichbarkeit, des Finanzausgleichs und der überörtlichen Rechnungsprüfung.

Auch wenn diese Belastungen durch den Einsatz von geeigneten EDV-Lösungen begrenzt werden können, stellt der derzeitige Zustand jedoch eine unbefriedigende Situation dar, die weitere Änderungen des Haushaltsgrundsatzgesetzes erforderlich macht. Dies ist allein deshalb notwendig, weil das derzeitige Nebeneinander verschiedener Rechnungsstile und Reformstrategien bereits jetzt zu einer Gefährdung der durch Artikel 109 GG vorgegebene Einheitlichkeit des öffentlichen Haushaltswesens geführt hat.

## 9. **Fazit**

Die bisherigen Erfahrungen durch die Modellprojekte geben Anlass zu der optimistischen Annahme, dass die Einführung der doppelten Buchführung nicht nur kurz-, sondern auch langfristig bei der Aufgabe der Haushaltskonsolidierung hilft, weil es interne Verwaltungsabläufe zum Rationalisierungsschwerpunkt macht und sich stärker an den Bedürfnissen der Bürger und Bürgerinnen

orientiert (vgl. Büker 1999: 6/407).

Mit der Koexistenz von Kameralistik und Doppik wird der Grundgedanke eines Harmonisierungskonzeptes für Bundes- und Landesverwaltungen als Zukunftsperspektive aufgezeigt. Einerseits werden die kameralen Anforderungen des klassischen Haushaltswesens weiterhin abgedeckt. Ergänzend dazu wird das Leistungsspektrum der Informationsverarbeitung für die öffentlichen Verwaltungen um eine Kosten- und Leistungsrechnung sowie um eine Doppik mit Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung sowie einer Anlagenbuchhaltung erweitert. Mit der umfassenden Integration beider Rechnungssysteme ist ein offener Fluss von Daten und Informationen gleichzeitig und ohne Mehrfacherfassung gewährleistet.

Die Umstellung des öffentlichen Rechnungswesens auf das nicht nur in privaten Unternehmen, sondern auch in vielen öffentlichen Einrichtungen übliche betriebswirtschaftliche System erfüllt in optimierter Weise moderne Anforderungen, indem es einen exakten Nachweis der Kosten staatlicher Leistungserstellung ermöglicht und Erkenntnisse über die Veränderung des staatlichen Vermögens und der Schulden liefert. Darüber hinaus stärkt die Reform das Budgetrecht des Parlaments und trägt zu einer nachhaltigen Sicherung der Generationengerechtigkeit bei.

Allerdings sollte das Handelsgesetzbuch als gesetzliche Grundlage nur als Rahmenvorgabe gesehen werden. Eine entsprechende Anpassung der Bewertungsgrundsätze entsprechend den Besonderheiten des kommunalen Bereiches ist notwendig.

Angesichts der Vorteile der Doppik gegenüber der Kameralistik setzt eine wachsende Zahl von öffentlichen Verwaltungen auf das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen. Auch die übrigen Bundesländer werden in Zukunft nicht an einem suboptimalen kameralen Haushaltswesen festhalten können. Die Doppik wird sich daher, eben weil sie im Vergleich zur Kameralistik das geeignete System für die öffentliche Haushaltswirtschaft darstellt, mittel- und langfristig auch bundesweit durchsetzen.

## **Literaturverzeichnis**

- Amerkamp**, Kurt (2005): Reform des Gemeindehaushaltsrechts in Hessen – Konsequente Umsetzung führt zu mehr Wirtschaftlichkeit, in: Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, Heft Januar, Berlin, 2005, S. 33-35.
- Bähr**, Uwe/**Hieber**, Fritz (2002): Kostenrechnung für die öffentliche Verwaltung, Sternenfels 2002.
- BayGTzeitung** (2004): Das Neue Kommunale Finanzwesen – ein Sachverständigenbericht von Dr. Jürgen Busse, Geschäftsführendes Präsidialmitglied des Bayerischen Gemeindetages unter: <http://www.bay/gemeinedetag.de/information/zeitung/2004/072004/bz072004e.htm>, abgerufen am 28. April 2005.
- Beckedorf**, Rainer (2005): Neues Kommunales Rechnungswesen für Niedersachsen, in:

Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, Heft Januar, Berlin, 2005, S. 36-38.

**Born**, Karl (2001): Bilanzanalyse international: deutsche und ausländische Jahresabschlüsse lesen und beurteilen, 2. Auflage, Stuttgart 2001.

**Brixner**, Helge/**Harms**, Jens/**Noe**, Heinz W. (2003): Verwaltungs-Kontenrahmen, München 2003.

**Budäus**, Dietrich/**Gronbach**, Peter (1999): Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen/ 1. Norddeutsche Fachtagung zum New-Public-Management, Freiburg, Berlin, München 1999.

**Büker**, Ulrike (1999): Modernes Finanzmanagement in Detmold, in: Meurer, Erik/Stephan, Günter (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Freiburg 1999, S. 405-229.

**Bussiek**, Jürgen/**Ehrmann**, Harald (2002): Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft - Buchführung, 7. Auflage, Ludwigshafen (Rhein) 2002.

**Finken**, Thorben (1999): Projektmanagement bei der Verwaltungsreform, Wiesbaden 1999.

**Frischmuth**, Birgit (1999): Erwartungen und Anforderungen der Städte an das Neue Kommunale Rechnungswesen, in: Meurer, Erik/Stephan, Günter (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Freiburg 1999, S. 377-398.

**Fudalla**, Mark/**Wöste**, Christian (2004): Doppik schlägt Kameralistik, Fragen und Antworten zur Einführung eines doppelischen Haushalts- und Rechnungswesens, 3. Auflage, Köln 2004.

**Gerhards**, Ralf (2001): Konzeption für eine Kosten- und Leistungsrechnung öffentlicher Verwaltungen, Frankfurt am Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien 2001.

**Glöckner**, Andreas (2006): Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IPSAS / IFRS) auf ausgewählte Bilanzierungsprobleme der doppelischen kommunalen Rechnungslegung, unter: [http://madoc.bib.uni-mannheim.de/mup/volltexte/2007/9/pdf/GloecknerAndreas\\_Dipl\\_online.pdf](http://madoc.bib.uni-mannheim.de/mup/volltexte/2007/9/pdf/GloecknerAndreas_Dipl_online.pdf), S. 41.

**Hauschild**, Matthias (2005): Reform des Gemeindehaushaltsrechts aus DLT-Sicht längst überfällig, in: Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, Heft Januar, Berlin, 2005, S. 11-14.

<http://de.wikipedia.org/wiki/Doppik>, abgerufen am 29.04.2005

<http://de.wikipedia.org/wiki/Kameralistik>, abgerufen am 29.04.2005.

[http://www.pfalz Akademie.de/projekte/Haushalt/Reform\\_des\\_Gemeindehaushaltsrechts.pdf](http://www.pfalz Akademie.de/projekte/Haushalt/Reform_des_Gemeindehaushaltsrechts.pdf), abgerufen am 20.12.2006.

[http://www.pwc.de/files/EmbeddedItem?docId=e50440413ce7d1b&componentName=articleDownload\\_hd&title=PDF%3A+Praxisprobleme+des+kommunalen+Immobilienmanagements](http://www.pwc.de/files/EmbeddedItem?docId=e50440413ce7d1b&componentName=articleDownload_hd&title=PDF%3A+Praxisprobleme+des+kommunalen+Immobilienmanagements), abgerufen am 20.12.2006.

[http://www.pwc.de/portal/pub/!ut/p/kcxml/04\\_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vM0Y\\_QjzKLd4p3tnQFSZnFG8QbeXvrR0IYATAxR5AIRJWvR35uqn6Qvrd-gH5BbmhEuaOjIgD4AQY9/delta/base64xml/L3dJdyEvd0ZNQUFzQUMvNElVRS82X0JfQzIF?siteArea=e5f](http://www.pwc.de/portal/pub/!ut/p/kcxml/04_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vM0Y_QjzKLd4p3tnQFSZnFG8QbeXvrR0IYATAxR5AIRJWvR35uqn6Qvrd-gH5BbmhEuaOjIgD4AQY9/delta/base64xml/L3dJdyEvd0ZNQUFzQUMvNElVRS82X0JfQzIF?siteArea=e5f)

- 9214f8ddbc91&content=e5f9214f8ddbc91&topNavNode=49c411a4006ba50c, abgerufen am 20.12.2006.
- [http://www.salzgitter.de/rathaus/downloads/Zur\\_Einfuehrung\\_des\\_NKR-Konzepts\\_in\\_Salzgitter.pdf](http://www.salzgitter.de/rathaus/downloads/Zur_Einfuehrung_des_NKR-Konzepts_in_Salzgitter.pdf), abgerufen am 20.12.2006.
- <http://www.zingel.de/pdf/03ias.pdf>, abgerufen am 01.10.2007
- Körner**, Horst (1999): Reform des Gemeindehaushaltsrechts, in: Meurer, Erik/Stephan, Günter (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Freiburg 1999, S. 1-16.
- Lüder**, Klaus (1999): Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren). Hrsg.: Innenministerium Baden-Württemberg. 2. Aufl. Stuttgart: Staatsanzeiger für Baden-Württemberg 1999 (= Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen; H. 6).
- Lüder**, Klaus/**Behm**, Christiane/**Cordes**, Ulrich (1998): Praxiseinführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren). Dokumentation des Modellprojekts Wiesloch. Hrsg.: Innenministerium Baden- Württemberg. Stuttgart: Staatsanzeiger für Baden-Württemberg 1998 (= Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen; H. 4).
- Marettke**, Christian (2003): Konzept eines Integrierten öffentlichen Rechnungswesens, in: Finanzwirtschaft, 2/ 2003, S. 32-37.
- Nau**, Hans-Rainer/**Wallner**, Gerhard (1999): Verwaltungs-Controlling für Einsteiger: Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlichen Unternehmen und Verwaltungen, 2. Auflage, Freiburg, Berlin, München 1999.
- Noe**, Heinz/**Hofmann**, Kai (2004): Verwaltungsreform in Hessen – Die Einführung einer neuen Verwaltungssteuerung mit doppelter Buchführung, Arbeitspapier Nr. 69-2004 unter: <http://www.uni-giessen.de/~g21024/download/ap/69.PDF>, abgerufen am 14. April 2005.
- Notheis**, Klaus (2005): Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) in Baden-Württemberg – Entscheidung für das Optionsmodell, in: Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, Heft Januar, Berlin, 2005, S.22-28.
- Pünder**, Herrmann (2005): Der „doppische“ Kommunalhaushalt – ein neuer Rechnungsstil für eine neue Kommunalverwaltung, in: Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, Heft Januar, Berlin, 2005, S. 18-22.
- Rahe**, Christian (2003): Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) in Niedersachsen: Vermögensbewertung in der Stadt Salzgitter, in: Klieve, Martin (Hrsg.): Der doppelte Haushalt – Neues Kommunales Finanzmanagement, Recklinghausen 2003, S. 114-138.
- Schwarting**, Gunnar (2005): <http://www.kommunalbrevier.de/kb.epl?dn=ou%3DVerwaltung%3CB6gen%20und%20R%C3%BCcklagen%20Cou%3DHaushaltsplan%5C2C%20Doppik%5C2C%20Kameralistik%5C2C%20Rechnungspr%C3%BCfung%20Cou%3DA%20-%20Z%20f%C3%BCr%20den%20kommunalen%20Alltag%20Cou%3DKommunalbrevier%2Cdc%3Dkb%2Cdc%3Dgstbrp&-highlight=Freies%20Gemein>

deverm%C3%B6gen, abgerufen am 01.10.2007.

**Statistisches Bundesamt** (2005): Pressemitteilung des Statistischen Bundesamtes vom 28. Februar 2005 unter: <http://www.destatis.de/presse/deutsch/pm205/p0860061.htm>, abgerufen am 01. Mai 2005.

**Stephan, Günter** (1999): Lexikon „Abgrenzungsrechnung“, in: Meurer, Erik/Stephan, Günter (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Freiburg 1999, S. 1-4.

**Ulrich, Grit** (2005): Konzeptionen der Bewertung des kommunalen Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung der Kriterien des HGB, in: Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, Heft Januar, Berlin, 2005, S. 42-44.

**Wyborny, Andreas** (2006): Die Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Doppik) und ihre Einführung in die öffentliche Haushaltswirtschaft, Wismarer Diskussionspapiere, Heft 15/2006, Wismar 2006.

**Zimmermann, Horst/ Henke, Klaus-Dirk** (2001): Finanzwissenschaft, 8. Auflage, München 2001.

### **Autorenangaben**

Anne Przybilla, LL.B.  
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften  
Hochschule Wismar  
Philipp-Müller-Straße 14  
Postfach 12 10  
D – 23966 Wismar  
Fax: ++49 / (0)3841 / 753 131

## WDP - Wismarer Diskussionspapiere / Wismar Discussion Papers

- Heft 24/2005: Katrin Heduschka: Ist die Integrierte Versorgung für Krankenhäuser und Rehabilitationskliniken das Modell der Zukunft?
- Heft 01/2006: Christian Andersch/Jürgen Cleve: Data Mining auf Unfalldaten
- Heft 02/2006: Kathrin Behlau: Arbeitszeitmodelle im Kinderzentrum Mecklenburg – Job-Sharing und Arbeitszeitkonten –
- Heft 03/2006: Christin Possehl: Das Eigenkapitalverständnis des IASB
- Heft 04/2006: Ines Pieplow: Zur Problematik der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital nach IAS 32
- Heft 05/2006: Rüdiger-Waldemar Nickel: Der Markenwert. Ermittlung – Bilanzierung – Auswirkungen von IFRS
- Heft 06/2006: Jost W. Kramer: Sozialwirtschaft – Zur inhaltlichen Strukturierung eines unklaren Begriffs
- Heft 07/2006: Monika Paßmann: Potential und Grenzen automatischer Verhaltensmuster als Instrument erfolgreichen Selbstmanagements
- Heft 08/2006: Mandy Hoffmann/Antje Deike: Analyse der Auslandsaktivitäten von Unternehmen in Westmecklenburg
- Heft 09/2006: Jost W. Kramer: Grundkonzeption für die Entwicklung eines Qualitätsmanagements im sozialwirtschaftlichen Bereich
- Heft 10/2006: Dierk A. Vagts: Ärztliche Personalbedarfsermittlung in der Intensivmedizin
- Heft 11/2006: Andreas Beck: Die sozialwirtschaftliche Branche als qualitatives Ratingkriterium – unter besonderer Berücksichtigung von NPO-Krankenhäusern
- Heft 12/2006: Robert Löhr: Tax Due Diligence bei Kreditinstituten – eine Betrachtung ausgewählter Bilanz- und GuV-bezogener Analysefelder bei der Ertragsbesteuerung
- Heft 13/2006: Kristine Sue Ankenman: Austrian Neutrality: Setting the Agenda
- Heft 14/2006: Jost W. Kramer: Co-operative Development and Corporate Governance Structures in German Co-operatives – Problems and Perspectives
- Heft 15/2006: Andreas Wyborny: Die Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Doppik) und ihre Einführung in die öffentliche Haushaltswirtschaft
- Heft 16/2006: Katrin Heduschka: Qualitätsmanagement als Instrument des Risikomanagements am Beispiel des Krankenhauses
- Heft 17/2006: Martina Nadansky: Architekturvermittlung an Kinder und Jugendliche
- Heft 18/2006: Herbert Neunteufel/Gottfried Rössel/Uwe Sassenberg/Michael Laske/Janine Kipura/Andreas Brüning: Überwindung betriebswirtschaftlicher Defizite im Innoregio-Netzwerk Kunststoffen-

- trum Westmecklenburg
- Heft 19/2006: Uwe Lämmel/Andreas Scher: Datenschutz in der Informationstechnik. Eine Umfrage zum Datenschutzsiegel in Mecklenburg-Vorpommern
- Heft 20/2006: Jost W. Kramer/Monika Passmann: Gutachten zur Bewertung der Struktur-, Prozess- und Ergebnisqualität der allgemeinen Sozialberatung in Mecklenburg-Vorpommern
- Heft 21/2006: Marion Wilken: Risikoidentifikation am Beispiel von Kindertageseinrichtungen der Landeshauptstadt Kiel
- Heft 22/2006: Herbert Müller: Zahlen und Zahlenzusammenhänge - Neuere Einsichten zum Wirken und Gebrauch der Zahlen in Natur und Gesellschaft
- Heft 01/2007: Günther Ringle: Genossenschaftliche Prinzipien im Spannungsfeld zwischen Tradition und Modernität
- Heft 02/2007: Uwe Lämmel/Eberhard Vilkner: Die ersten Tage im Studium der Wirtschaftsinformatik
- Heft 03/2007: Jost W. Kramer: Existenzgründung in Kleingruppen nach der Novellierung des Genossenschaftsgesetzes
- Heft 04/2007: Beate Stirtz: Hybride Finanzierungsformen als Finanzierungsinstrumente mittelständischer Unternehmen
- Heft 05/2007: Uwe Lämmel/Anatoli Beifert/Marcel Brätz/Stefan Brandenburg/Matthias Buse/Christian Höhn/Gert Mannheimer/Michael Rehfeld/Alexander Richter/Stefan Wissuwa: Business Rules – Die Wissensverarbeitung erreicht die Betriebswirtschaft. Einsatzmöglichkeiten und Marktübersicht
- Heft 06/2007: Florian Wrede: Computergestützte Management-Informationssysteme. Geschichte – Zukunft – Konsequenzen
- Heft 07/2007: Peter Biebig/Gunnar Prause: Logistik in Mecklenburg – Entwicklungen und Trends
- Heft 08/2007: Anja Ziesche: Risikomanagement unter dem Aspekt der Betrieblichen Gesundheitsförderung
- Heft 09/2007: Cornelia Ewald: Kreditinstitute in der Anlageberatung – Anforderungen aus der aktuellen Rechtsprechung und Gesetzgebung
- Heft 10/2007: Herbert Müller: Zahlen, Planeten, Pyramiden und das Meter. Wie die Planung der Pyramiden von Gizeh erfolgt sein könnte – eine ingenieurmethodische Betrachtung
- Heft 11/2007: Klaus Sanden/Barbara Bojack: Depressivität und Suizidalität im höheren Lebensalter
- Heft 12/2007: Andrea Kallies/Anne Przybilla: Marktanalyse von Enterprise Resource Planning-Systemen - Kategorisierung –
- Heft 13/2007: Anne Przybilla: Die Verwaltungsreform und die Einführung der Doppik in die öffentliche Verwaltung