

C. Aktuelle Fragen aus der Prüfungs- und Beratungstätigkeit

Neues Kommunales Finanzwesen Bayern

- Entwicklungen und Problemfelder -

Verfasser: Peter **Mühlbauer**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Einführung	17
2. Das Neue Steuerungsmodell - Ausgangspunkt für die Reform des Gemeindehaushaltsrechts	19
3. Situation in Bayern	19
3.1 Doppik in Bayern	19
3.2 Tätigkeit des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes	20
3.3 Gesetzgebungsverfahren	20
4. Vorschläge der Arbeitsgruppe Doppik	21
4.1 Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungskosten	21
4.2 Verzicht auf eine Vermögensspaltung	22
4.3 Verzicht auf eine Ergebnisspaltung	22

	Seite
5. Auswahl von Problemfeldern	23
5.1 Wertaufgriffsgrenzen bei der erstmaligen Vermögenserfassung	23
5.2 Produktorientierte Gliederung des Haushalts	24
5.3 Bildung von Rückstellungen	26
5.3.1 Pensionsrückstellungen für Beamte	26
5.3.2 Rückstellungen für den Finanzausgleich	27
5.3.3 Abschließende Bemerkung	29
5.4 Haushaltsausgleich	29
5.4.1 Allgemeines	29
5.4.2 Haushaltsausgleich umlagefinanzierter Haushalte	30
5.5 Externes Know-how, Schulung des Personals	31
6. Ausblick	31

1. Einführung

Seit der Verabschiedung der beiden Leittexte für eine „Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen“ (GemHVO-Doppik) und eine „Gemeindehaushaltsverordnung für die erweiterte kameralistische Buchführung“ am 21. November 2003 durch die Innenministerkonferenz (IMK)¹ sind zweieinhalb Jahre vergangen. Mittlerweile ist die Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts in ganz Deutschland in vollem Gange. Bundesländer wie Nordrhein-Westfalen, Hessen und Niedersachsen haben die Gesetzgebungsverfahren bereits abgeschlossen,² andere wie Rheinland-Pfalz und Baden-Württemberg bringen die notwendigen Regelungen auf den Weg. Gab es unmittelbar nach dem Beschluß der IMK in den einzelnen Ländern noch einen Trend zur Einräumung eines Wahlrechts für die Kommunen zwischen beiden Buchführungssystemen, ist nun bundesweit eine eindeutige Präferenz in Richtung Doppik festzustellen. Die weit überwiegende Mehrheit der Bundesländer sieht nach derzeitigem Sachstand - unter Einräumung angemessener Übergangsfristen - den obligatorischen Übergang auf ein neues Haushaltsrecht nach dem System der doppelten Buchführung vor. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, daß sich die Konzepte in den einzelnen Ländern vor allem hinsichtlich der Bilanzgliederung und der Vermögensbewertung zum Teil deutlich voneinander unterscheiden. So sind z.B. neben der Bewertung des Vermögens in der Eröffnungsbilanz anhand vorsichtig geschätzter Zeitwerte (z.B. Nordrhein-Westfalen) einerseits und anhand historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten (z.B. Hessen) andererseits auch Mischformen aus beiden Bewertungsverfahren vorgesehen (z.B. Niedersachsen). Eine länderübergreifende Vergleichbarkeit ist aus diesen Gründen nur eingeschränkt zu erwarten.

¹ Beide Leittexte können unter „www.stmi.bayern.de/buerger/kommunen/finanzen“ (>Reform des kommunalen Finanzrechts >Regelungskorridor) im Internet abgerufen werden.

² jedenfalls bezogen auf die jeweiligen Gemeindeordnungen

Kommunale Doppik in Deutschland							
Bundesland	Modell	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Baden-Württemberg	Doppik						
Bayern	Option						
Berlin	bisher keine Festlegung						
Brandenburg	Doppik						
Bremen	Doppik						
Hamburg	Doppik						
Hessen	Option						
Mecklenburg-Vorpommern	Doppik						
Niedersachsen	Doppik						
Nordrhein-Westfalen	Doppik						
Rheinland-Pfalz	Doppik						
Saarland	Doppik						
Sachsen	Doppik						
Sachsen-Anhalt	Doppik						
Schleswig-Holstein	Option						
Thüringen ³	Option						

Doppik

erweiterte Kameralistik

herkömmliche Kameralistik

Dieser Beitrag will nicht eine erneute Diskussion für und wider Kameralistik oder Doppik anregen und zum wiederholten Male die von den Anhängern beider Lager mit jeweils nachvollziehbaren Gründen bereits mehrfach vorgebrachten und ausgetauschten Argumente wiederholen; er soll vielmehr der Beginn einer Reihe von Veröffentlichungen des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes sein, die den umstellungswilligen Kommunen helfen sollen, die ersten Schritte auf einem für sie noch recht unbekanntem Terrain möglichst aus eigener Kraft zu bewältigen.

³ Thüringen erwägt derzeit wie Bayern alternativ ein Wahlrecht zwischen Doppik und herkömmlicher Kameralistik.

2. Das Neue Steuerungsmodell - Ausgangspunkt für die Reform des Gemeindehaushaltsrechts

Mehrere Kommunen in Deutschland haben seit Anfang der 90er Jahre unter dem Schlagwort „Neues Steuerungsmodell“ eine Reform der Kommunalverwaltungen eingeleitet, mit der die Steuerung der Kommunalverwaltungen von der herkömmlichen Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung) auf eine Steuerung nach Zielen für die kommunalen Dienstleistungen (Outputsteuerung) umgestellt werden soll. Die Verfechter dieser Reformbestrebungen kamen zu der Überzeugung, daß sich die für eine in dieser Weise veränderte Verwaltungssteuerung und Haushaltswirtschaft erforderlichen Informationen über Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch im herkömmlichen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen nur unzureichend darstellen lassen. Daraus entwickelte sich die Forderung nach einer grundlegenden Reform des kommunalen Haushaltsrechts, deren wesentlicher Kern das Ziel ist, den Kommunen den Übergang vom bisherigen Geldverbrauchskonzept, das in erster Linie die Bewirtschaftung von Einnahmen und Ausgaben nachweist, zu einem Ressourcenverbrauchskonzept, das den zur Bereitstellung der Verwaltungsleistungen notwendigen Ressourcenaufwand und das Ressourcenaufkommen nachweist, zu ermöglichen. Der Ressourcenverbrauch wird dabei durch die Aufwendungen, das Ressourcenaufkommen durch Erträge abgebildet.⁴

Die Reform des Haushaltsrechts ist also ein Ausfluß des Neuen Steuerungsmodells und sollte daher auch als wesentlicher Teil eines Steuerungsmodells verstanden werden. Die isolierte, nicht in ein steuerungspolitisches Gesamtkonzept eingebettete Umstellung des Rechnungswesens ist unseres Erachtens wirkungslos, da allein durch den Wechsel des Buchführungssystems weder die Wirtschafts- und Finanzlage noch eine kommunale Leistung unmittelbar verbessert werden. Vor diesem Hintergrund sollte sich der Umstellungsprozeß nicht nur auf die Verwaltung beschränken, sondern von Anfang an auch die politischen Entscheidungsträger einbeziehen.

Das bedeutet, daß die Umstellung auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen in ein Gesamtkonzept eingebunden werden muß, in dem die Ziele festgelegt sind, die mit dem Wechsel der Buchführung erreicht und verändert werden können und sollen. Dabei sollte man sich vor allem auch über die Grenzen des Wechsels des Buchungsstils im klaren sein: Auch die doppelte Buchführung liefert wie die Kameralistik letztendlich nur Datenmaterial, das in steuerungsrelevante Informationen übersetzt werden muß oder mit anderen Worten ausgedrückt: Auch die doppelte Buchführung bewirkt nur das, was man daraus macht!

3. Situation in Bayern

3.1 Doppik in Bayern

Auch wenn in Bayern ein verbindlicher Rechtsrahmen noch nicht existiert, haben inzwischen die ersten Kommunen ihr Haushalts- und Rechnungswesen umgestellt. Neben den beiden Pilotgemeinden Hallbergmoos und Putzbrunn, der Landeshauptstadt München sowie den Städten Nürnberg und Königsbrunn buchen auch die Landkreise Ebersberg und Mühldorf a.Inn

⁴ vgl. z.B. KGSt-Bericht 1/1995, Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchskonzept, Leitlinien für ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungsmodell auf doppischer Grundlage, Köln 1995; KGSt-Bericht 7/1997, Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept, Die kommunale Bilanz, Köln 1997

nach den Regeln der doppelten Buchführung. Grundlage der Buchführung sind dabei - außer bei der Landeshauptstadt München - vom Bayerischen Staatsministerium des Innern erteilte Ausnahmegenehmigungen nach Art. 117 a GO und Art. 103 a LKrO.

3.2 Tätigkeit des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes

Der Bayerische Kommunale Prüfungsverband hat sich diesen Entwicklungen nicht verschlossen; er beteiligt sich vielmehr aktiv an der Erarbeitung der formellen und materiellen Grundlagen für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen für die bayerischen Kommunen. Als Beispiel sei an dieser Stelle nur der vom Bayerischen Kommunalen Prüfungsverband auf der Basis der Eckpunkte einer Arbeitsgruppe des Bayerischen Städtetags und des Bayerischen Landkreistags für das Bayerische Staatsministerium des Innern erarbeitete Entwurf der Bewertungsrichtlinie Bayern (BewertR Bayern - E -) vom 04.07.2005⁵ genannt, der den Kommunen, die sich für die Einführung der doppischen Buchführung im Rahmen des Neuen Kommunalen Finanzwesens Bayern entscheiden, eine Hilfestellung bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz und der folgenden Jahresabschlüsse geben soll. Außerdem wurden im Rahmen der überörtlichen Rechnungsprüfung bereits die ersten Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse geprüft; weitere Prüfungen von Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen werden in diesem Jahr folgen. In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, daß die Einführung der kommunalen doppischen Buchführung nichts an der kommunalverfassungsrechtlichen Einordnung der örtlichen und überörtlichen Prüfung und der Zuständigkeit der örtlichen und überörtlichen Prüfungsorgane ändert. Insbesondere ist in Bayern - wie in allen anderen Bundesländern - eine eigenständig ausgestaltete Prüfung der Eröffnungsbilanz und der Jahresabschlüsse nicht vorgesehen.⁶

3.3 Gesetzgebungsverfahren

Das von der IMK ursprünglich beschlossene Wahlrecht zwischen einem doppischen und einem erweitert-kameralen Haushalts- und Rechnungswesen wurde in Bayern inzwischen insoweit modifiziert, als die Entwicklung der erweiterten Kameralistik nicht mehr weiterverfolgt wird und den bayerischen Kommunen nach derzeitigem Sachstand ein Wahlrecht zwischen herkömmlicher Kameralistik und einem doppischen Haushalts- und Rechnungswesen eingeräumt werden soll. Ein verbindlicher Umstieg auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen ist derzeit nicht vorgesehen.

Das Bayerische Staatsministerium des Innern beabsichtigt, bis Mitte des Jahres 2006 den Entwurf einer KommHV-Doppik vorzulegen. Seit September 2005 erarbeitet unter Federführung des Ministeriums eine Arbeitsgruppe aus Vertretern der kommunalen Spitzenverbände, einzelner Pilotkommunen und des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes (Arbeitsgruppe Doppik beim Bayerischen Staatsministerium des Innern) die Grundlagen für die gesetzlichen Regelungen.

⁵ Die BewertR Bayern - E - kann unter „www.stmi.bayern.de/buerger/kommunen/finanzen“ (>Reform des kommunalen Finanzrechts >Entwurf) im Internet abgerufen werden.

⁶ vgl. z.B. §§ 102 ff. GO NRW

4. Vorschläge der Arbeitsgruppe Doppik

Die Arbeitsgruppe Doppik hat in ihren bisherigen Sitzungen bereits mehrere für die künftige Entwicklung bedeutende grundsätzliche Vorschläge unterbreitet, von denen die bayerischen Kommunen - vorbehaltlich der anstehenden Normsetzungsverfahren - bei ihrer weiteren Planung ausgehen können.

Dabei stellt in Übereinstimmung mit dem von der IMK erarbeiteten Leittext für eine GemHVO-Doppik das Handelsgesetzbuch (HGB) zwar grundsätzlich das Referenzmodell dar;⁷ jedoch ist aufgrund der kommunalspezifischen Besonderheiten⁸ eine Anpassung der handelsrechtlichen Grundsätze erforderlich. Insoweit sind die handelsrechtlichen Grundsätze lediglich subsidiär heranzuziehen, soweit die (zukünftigen) haushaltsrechtlichen Vorschriften keine abschließende Regelung treffen.

4.1 Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die Konzepte aller Bundesländer sehen nach dem Eröffnungsbilanzstichtag im laufenden Betrieb für neu zugehende Vermögensgegenstände einheitlich die Bewertung nach den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten vor.⁹ Dagegen gibt es für die erstmalige Bewertung der Vermögensgegenstände im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz in den einzelnen Bundesländern unterschiedliche Ansätze, die neben einer Vermögensbewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten und historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten auch Mischformen vorsehen.¹⁰

In Bayern sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen für den Zeitraum zwischen Anschaffung oder Herstellung und dem Bilanzstichtag, anzusetzen.¹¹ Die Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten sind bereits aus dem bisherigen kamerale Haushaltsrecht¹² bekannt und orientieren sich an § 255 Abs. 1 und 2 HGB.¹³ Die Gründe für den Vorrang der Anschaffungs- und Herstellungskosten können der BewertR Bayern - E - entnommen werden.¹⁴

⁷ vgl. Anlage 2 zum IMK-Beschluß vom 21.11.2003, S. 4

⁸ z.B. Bedarfsdeckungsprinzip, Budgetrecht des politischen Entscheidungsgremiums, Daseinsvorsorge

⁹ vgl. Anlage 2 zum IMK-Beschluß vom 21.11.2003, S. 23

¹⁰ vgl. z.B. § 92 Abs. 3 GO NRW, Art. 108 Abs. 3 Hess. GO

¹¹ vgl. auch § 62 Abs. 1 GemHVO-Doppik

¹² vgl. § 87 Nr. 2 KommHV, Nr. 2 ZVKommGrPI

¹³ vgl. § 44 GemHVO-Doppik, Nr. 6.3 BewertR Bayern - E -

¹⁴ vgl. „Leitgedanken - Einführung“ zur BewertR Bayern - E -, S. 5 ff. sowie die ausführliche Gesamtdarstellung in Neues Kommunales Finanzmanagement - Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppische Haushaltsrecht, Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.), S. 177 ff. m.w.H.

4.2 Verzicht auf eine Vermögensspaltung

Ausgehend von dem von Klaus Lüder entwickelten sog. „Speyerer Verfahren“¹⁵ sehen mehrere Bundesländer eine Spaltung des Vermögens in ein nach Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewertendes Verwaltungsvermögen und ein nach Zeitwerten zu bewertendes realisierbares Vermögen vor.

Beim Verwaltungsvermögen handelt es sich um Vermögen, das dazu bestimmt ist, dauernd der Tätigkeit der Gemeinde zu dienen. Dem realisierbaren Vermögen sind dagegen die Vermögensgegenstände zuzuordnen, die finanzielle Ressourcen darstellen oder die ohne Beeinträchtigung der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben veräußerbar und damit in finanzielle Ressourcen konvertierbar sind.¹⁶

Die Argumente für und wider eine Vermögensspaltung sind bereits hinreichend diskutiert worden.¹⁷ Die Arbeitsgruppe Doppik hat sich im Hinblick auf die in der Praxis kaum lösbaren Abgrenzungsschwierigkeiten und zur Vermeidung von unnötigem Bewertungsaufwand durch die in periodischen Abständen erforderliche Anpassung der Zeitwerte gegen eine Vermögensspaltung entschieden. Die Trennung in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen ist daher in Bayern nicht vorgesehen.

4.3 Verzicht auf eine Ergebnisspaltung

Nach dem Vorschlag der Arbeitsgruppe Doppik wird ein außerordentliches Ergebnis nur in der Ergebnisrechnung dargestellt. Der gesonderte (bilanzielle) Ausweis einer Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses ist nicht erforderlich.

Die Abgrenzung des ordentlichen und außerordentlichen Ergebnisses orientiert sich nach dem Vorschlag der Arbeitsgruppe an den handelsrechtlichen Grundsätzen. Danach sind außerordentliche Erträge und Aufwendungen auf Ausnahmetatbestände beschränkt, die „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ anfallen. Die Einstufung als „außerordentlich“ erfordert neben dem „geschäftsfremden“ Anfall auch ein seltenes (unregelmäßiges) Auftreten. Beispiele sind Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Naturkatastrophen, Unwetter- oder Brandschäden sowie etwa die Veräußerung einer im kommunalen Haushalt geführten Strom- oder Wasserversorgung.¹⁸ Die in das außerordentliche Ergebnis einzubeziehenden Erträge und Aufwendungen müssen daher außergewöhnlich und nicht regelmäßig wiederkehrend sein. Auch periodenfremde Erträge und Aufwendungen sowie Erträge aus Vermögensveräußerungen sind nur dann dem außerordentlichen Ergebnis zuzuordnen, wenn sie den o.g. Abgrenzungskriterien entsprechen.

Die Aufgabe des Ergebnishaushalts und der Ergebnisrechnung, über die Art, die Höhe und die Quellen der Ergebniskomponenten vollständig und klar zu informieren, wird gewährleistet, da das außerordentliche Ergebnis im Ergebnishaushalt und in der Ergebnisrechnung ausgewiesen

¹⁵ vgl. Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Auflage, Stuttgart, 1999

¹⁶ vgl. Lüder, a.a.O., S. 19 f.

¹⁷ vgl. Neues Kommunales Finanzmanagement - Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppische Haushaltsrecht, Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.), S. 181 ff. m.w.H.

¹⁸ vgl. § 277 Abs. 4 HGB; vgl. auch die ausführliche Gesamtdarstellung in Anlage 2 zum IMK-Beschluß vom 21.11.2003, S. 8 ff.

und somit sowohl für die Kommune als auch für die Aufsichtsbehörde erkennbar ist. Insbesondere wird dadurch transparent, inwieweit ein Ausgleich der Ergebnisrechnung nur durch außerordentliche Erträge erreicht werden kann.

Folglich haben die Kommunen in Bayern auf der Passivseite der Bilanz unter dem Posten Eigenkapital nur **eine** Ergebnisrücklage auszuweisen; die Bildung getrennter Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses und aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses entfällt. Die künftigen Regelungen für den Haushaltsausgleich und die Deckung von Fehlbeträgen werden dadurch insoweit erleichtert, als keine gesonderte Berücksichtigung des ordentlichen und außerordentlichen Ergebnisses erforderlich ist.

Bis auf weiteres kann daher in Bayern der Kontenrahmen II/1¹⁹ als Grundlage für die Bilanzstruktur und Kontensystematik herangezogen werden. Hier empfiehlt es sich, unter Berücksichtigung der Anforderungen der Finanzstatistik auf die jeweils aktuelle Fassung zurückzugreifen.

5. Auswahl von Problemfeldern

Im folgenden gehen wir ohne jeden Anspruch auf Vollständigkeit auf einige Probleme ein, die sich bei der Umstellung auf die Doppik ergeben. Eine vertiefte Diskussion ist im Rahmen dieses Beitrags allerdings nicht möglich.

5.1 Wertaufgriffsgrenzen bei der erstmaligen Vermögenserfassung

Wurde die vollständige Erfassung und Bewertung des Vermögens zunächst als eines der wesentlichen Argumente für die Einführung eines kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf doppischer Basis angeführt, werden nun Stimmen lauter, die für die erstmalige Inventur betragsmäßig hohe Wertaufgriffsgrenzen für das bewegliche Sachvermögen fordern und eine gruppenmäßige Zusammenfassung befürworten. Als Begründung wird einerseits auf den Erfassungsaufwand und andererseits auf den geringen wertmäßigen Anteil des beweglichen Sachanlagevermögens am Gesamtvermögen verwiesen.

Durch diese Argumentation wird der Erfassung des Vermögens nur insoweit eine Bedeutung beigemessen, als sie zu Auswirkungen auf den Ergebnishaushalt und die Ergebnisrechnung führt. Es wird verkannt, daß sich auch aus der mengenmäßigen Erfassung dieser Vermögensgegenstände steuerungsrelevante Aussagen für die zuständigen Entscheidungsträger ergeben können. Darüber hinaus sind nach dem derzeitigen kamerale Haushaltsrecht alle beweglichen Sachen, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten mehr als 500 € (ohne Umsatzsteuer) betragen, bestandsmäßig zu erfassen.²⁰ Bei Einführung einer deutlich höheren Wertaufgriffsgrenze fiel das doppische Haushaltsrecht hinsichtlich der mengenmäßigen Erfassung des kommunalen Vermögens demnach hinter die Vorgaben der derzeitigen Regelungen zurück.

Bei der Inventur steht den Grundsätzen der Vollständigkeit sowie der Einzelerfassung und -bewertung auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit gegenüber.²¹ Es wird nicht verkannt, daß

¹⁹ Anlage 7 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003

²⁰ vgl. § 75 Abs. 2 KommHV

²¹ Allgemeine Ausführungen zur Inventur können unserem Geschäftsbericht 2000, S. 137 ff. entnommen werden.

die Erstinventur für die Kommunen in aller Regel erhebliche zeitliche, organisatorische und personelle Kapazitäten bindet. Daher sind für die Ersterfassung des kommunalen Vermögens Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren vorgesehen; auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten im einzelnen wertmäßig den Betrag von 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht überschreiten, kann bei der erstmaligen Inventur verzichtet werden.²² Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit kann jedoch unserer Auffassung nach nicht dazu führen, daß durch die Inanspruchnahme dieser Erleichterungen die Erfüllung der Inventurzwecke insgesamt gefährdet wird, indem auf die mengenmäßige Erfassung eines Teils des kommunalen Vermögens vollständig und auf Dauer verzichtet wird. Im übrigen kann auf eine Erstinventur verzichtet werden, wenn anhand vorhandener kommunal- oder steuerrechtlicher Anlagenachweise das Vermögen zutreffend erfaßt ist.²³

5.2 Produktorientierte Gliederung des Haushalts

Nach § 4 Abs. 1 GemHVO-Doppik ist der Gesamthaushalt in Teilhaushalte zu gliedern, die nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden können. Mehrere Produktbereiche können zu einem Teilhaushalt zusammengefaßt oder Produktbereiche nach Produktgruppen auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden. Die Teilhaushalte sind in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern. Die Gliederung der Teilergebnis- und -finanzpläne soll dabei mindestens nach Produktbereichen erfolgen. Eine darüber hinausgehende, verbindlich vorgeschriebene tiefere Gliederung nach Produktgruppen, Produkten oder auch Organisationseinheiten ist nicht vorgesehen; sie bleibt vielmehr der örtlichen Entscheidung vorbehalten.

Die veränderte Gliederung hat zum einen Auswirkungen auf den organisatorischen Aufbau der Verwaltung. Fach-, Produkt- und Ressourcenverantwortung müssen angepaßt und soweit möglich zusammengefaßt werden. Zum anderen müssen - wie bisher - die finanzstatistischen Anforderungen und Meldepflichten berücksichtigt werden. Daneben darf jedoch keinesfalls übersehen werden, daß sich die Zielsetzung einer Veränderung der politischen Steuerung durch die Umgestaltung des kommunalen Haushaltsrechts vor allem auch in der veränderten Gliederung der Haushalte und der zwingenden Integration von Verwaltungszielen, Kennzahlen und Indikatoren auf der Ebene der künftigen Teilhaushalte zeigt. Die kommunale Steuerung über Zielvereinbarungen und Kennzahlen ist den bayerischen Kommunen bisher weitgehend unbekannt und für Politik und Verwaltung eine große Herausforderung.

Die bisherige hoch differenzierte, kamerale Gliederung und Gruppierung des Haushalts wird durch eine sehr aggregierte, also nach für wesentlich erachteten Merkmalen geordnete Darstellung ersetzt. Dies soll beispielhaft anhand der in Nordrhein-Westfalen für verbindlich erklärten Produktbereiche verdeutlicht werden:

²² vgl. Nr. 2.1 Abs. 5 BewertR Bayern - E -

²³ vgl. Nr. 2.1 Abs. 4 BewertR Bayern - E -

Produktbereiche		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Dem Produktbereich 03 Schulträgeraufgaben sind dabei unter anderem die Grund-, Haupt- und Realschulen, die beruflichen und weiterführenden Schulen sowie die Schülerbeförderung zugeordnet.²⁴

Es kann an dieser Stelle dahingestellt bleiben, ob der durch die verbindliche Gliederung und Gruppierung bedingte außerordentliche Detaillierungsgrad kameraler Haushalte nicht eher den Blick auf Wesentliches verstellt. Umgekehrt darf allerdings bezweifelt werden, daß bei einem lediglich nach Produktbereichen gegliederten Haushalt das Budgetrecht und die politische Steuerungsfunktion der zuständigen politischen Gremien gewährleistet sind.

Werden produktorientierte Teilhaushalte daher nicht durch zusätzliche Angaben, wie Zielvereinbarungen, Kennzahlen, Darstellung der Kernprodukte etc. ergänzt, besteht die Gefahr, daß ihre Aussagekraft und Transparenz im Vergleich zum derzeitigen Stand tendenziell abnehmen und damit ein wesentliches mit der Umstellung auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen verbundenes Ziel, nämlich die Erhöhung der Aussagekraft und Transparenz der Haushalte und Jahresabschlüsse, nicht erreicht wird. Die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens wäre dann kontraproduktiv. Dies verdeutlicht in besonderem Maße die Notwendigkeit, die politischen Entscheidungsträger frühzeitig in den Umstellungsprozeß einzubinden.

Vor der Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens müßten nach unserer Auffassung unbedingt die Struktur und der Detaillierungsgrad des künftigen produktorientierten Haushaltsplans durch Politik und Verwaltung festgelegt werden. Neben der Entscheidung, ob eine Planung nur auf der Ebene von Produktbereichen oder aber von Produktgruppen oder Produkten erfolgen soll, ob die vorgeschlagenen Produkte und Produktgruppen übernommen oder unter Berücksichtigung örtlicher Besonderheiten gegebenenfalls um eigene Produkte bzw. Produktgruppen ergänzt werden sollen, wäre auch festzulegen, auf welcher Grundlage die Ziele und Kennzahlen der Produkte, Produktgruppen oder Produktbereiche definiert werden sollen.

²⁴ vgl. § 4 GemHVO-NRW, Anlage 5 VV Muster zu GO und GemHVO-NRW

5.3 Bildung von Rückstellungen

Eines der wesentlichen Argumente für die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens ist die Darstellung der tatsächlichen Schuldenlage der Kommunen. Zudem sollen die Aufwendungen und Erträge der Periode zugerechnet werden, in der sie wirtschaftlich entstanden sind, unabhängig davon, ob dies mit einer Zahlung in derselben Periode verbunden ist. Vor diesem Hintergrund ist - nachdem das HGB als Referenzmodell für das kommunale doppische Rechnungswesen dient - die Bildung von Rückstellungen unerlässlich.

Nach dem abschließenden Katalog des § 41 GemHVO-Doppik werden Rückstellungen für Verpflichtungen oder Aufwendungen einer Kommune gebildet, die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiß sind. Durch die Bildung von Rückstellungen sollen zum einen sämtliche am Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen der Kommune vollständig ausgewiesen und zum anderen der künftige Aufwand dem Haushaltsjahr seiner wirtschaftlichen Verursachung (Verursachungsperiode) zugerechnet werden.

Die weiteren Ausführungen beschränken sich auf die für Beamte zu bildenden Pensionsrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs.

5.3.1 Pensionsrückstellungen für Beamte

In welcher Höhe doppisch buchende Kommunen, die Mitglied eines Versorgungsverbandes sind, Pensionsrückstellungen für Beamte zu bilden haben, wird derzeit diskutiert. Ausgangspunkt ist, daß die Pensionsansprüche nicht gegen den Versorgungsverband, sondern gegen die jeweilige Kommune bestehen. Während sich das Institut der Wirtschaftsprüfer - IDW - bislang für eine Bildung in Höhe des Teilwertes der künftigen Pensionsleistungen bei zusätzlicher aufwandswirksamer Erfassung der Umlagebeiträge aussprach,²⁵ vertritt der Bayerische Versorgungsverband in seinem sog. „Münchner Ansatz“ die Auffassung, es genüge, die Rückstellungen in Höhe des Barwertes der Umlageleistungen nach Eintritt in den Ruhestand zu bilden.

Die Höhe der von den Mitgliedern des Versorgungsverbandes zu entrichtenden Umlage ist sowohl abhängig von der Zahl der aktiven Beamten als auch derjenigen der derzeitigen Pensionäre. Wenn nach dem „Münchner Ansatz“ nur noch derjenige Teil der künftigen Umlage als Rückstellung zu bilden wäre, der auf die Leistungen für künftige Pensionäre entfiel, und der verbleibende Teil der Umlage laufender Aufwand der jeweiligen Periode wäre, ergäbe sich eine niedrigere Pensionsrückstellung als beim Teilwertansatz.

Nach § 44 Abs. 4 GemHVO-Doppik sind Pensionsrückstellungen zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen, wobei der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für Pensionsrückstellungen maßgebende Rechnungszinsfuß zugrunde zu legen ist. Nach unserer Auffassung sind auch bei einer Mitgliedschaft der Kommune im Bayerischen Versorgungsverband Pensionsrückstellungen in Höhe des Teilwertes der künftigen Pensionsleistungen zu bilden.²⁶ Für die Bildung von Rückstellungen spricht insbesondere, daß die Umlagen weitgehend zur Finanzierung der derzeitigen Pensionsleistungen dienen und damit wirtschaftlich den Jahren zuzurechnen sind, in denen die derzeitigen Pensionisten aktiv waren. Aus den für die aktiven Beamten gezahlten Umlagen werden keine (wesentlichen) Rücklagen für die künftigen Pensionszahlungen an diese Beamten gebildet. Bei einem etwaigen Ausscheiden aus dem Versorgungsverband hat die Kommune die Pensionen

²⁵ vgl. Stellungnahmen des IDW HFA 1/1997; so auch § 36 Abs. 1 GemHVO Nordrhein-Westfalen

²⁶ vgl. Stellungnahmen des IDW HFA 2/1988, 1/1997 und höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH

auch für die Pensionisten weitestgehend selbst zu tragen, für die sie zuvor Umlagen an den Versorgungsverband gezahlt hat. Mitglieder des Versorgungsverbandes unterscheiden sich daher im Grunde nicht von den Kommunen, die nicht Mitglied des Versorgungsverbandes sind und unmittelbar an ihre Pensionisten leisten. Somit führt diese Auffassung grundsätzlich auch nicht zu einer Doppelbelastung für die Kommune während der aktiven Dienstzeit des Versorgungsberechtigten durch die Bildung von Pensionsrückstellungen und die aufwandswirksamen Umlagezahlungen an den Versorgungsverband. Eine Art „Doppelbelastung“ könnte allenfalls darin gesehen werden, daß mit der Eröffnungsbilanz erstmals Rückstellungen für künftige Verbindlichkeiten zu bilden wären, für die bisher nicht vorgesorgt wurde. Dies ist aber doch wohl eine mit der Umstellung auf das neue Rechnungswesen beabsichtigte Konsequenz.

Ob zudem die dem „Münchner Ansatz“ zugrundegelegten Annahmen eines „ewigen“ Fortbestandes der Umlagengemeinschaft und eines auf dem Verhältnis von aktiven Beamten und Pensionären beruhenden „ewigen“ Umlagesatzes, den der Versorgungsverband auf hundert Jahre fortgeschrieben hat, hinreichend belastbar sind, kann hier nur als noch offene Frage angesprochen werden. Letztlich muß der Gesetzgeber - auch unter Würdigung neuer höchstgerichtlicher Rechtsprechung²⁷ - entscheiden, in welcher Höhe - und gegebenenfalls auf Grundlage welchen Rechnungszinsfußes - die Rückstellungen zu bilden sind.²⁸

5.3.2 Rückstellungen für den Finanzausgleich

In § 41 Abs. 1 Nr. 6 GemHVO-Doppik sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs vorgesehen.²⁹

Der kommunale Finanzausgleich verfolgt unter anderem das Ziel, die unterschiedlichen Einnahmemöglichkeiten der Kommunen bedarfsgerecht wenigstens zum Teil auszugleichen. Soweit es um die Einführung der doppischen Buchführung geht, sind zwei Aspekte des kommunalen Finanzausgleichs von besonderem Interesse:

Zum einen weist Art. 106 Abs. 6 GG i.V. mit dem Gemeindefinanzreformgesetz den Gemeinden das Aufkommen der Gewerbesteuer mit der Maßgabe zu, daß Bund und Länder daran durch eine Umlage beteiligt werden. Die Gewerbesteuerumlage fließt in den allgemeinen Steuerverbund ein, aus dem - neben sonstigen Haushaltsmitteln - der Freistaat seine Leistungen im Rahmen des Finanzausgleichs finanziert. Maßgeblich für den Kommunalanteil am allgemeinen Steuerverbund, der im wesentlichen aus den Schlüsselzuweisungen besteht, sind die staatlichen Steuereinnahmen vom 01.10. des vorvorhergehenden Jahres bis zum 30.09. des vorhergehenden Jahres. Bei der Berechnung der Schlüsselzuweisungen wird die Steuerkraftmeßzahl (als Summe der Steuerkraftzahlen hinsichtlich der Realsteuern, der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer) der jeweiligen Gemeinde zugrundegelegt, die ihre nach dem Finanzausgleichsgesetz relevanten Einnahmemöglichkeiten abbilden soll. Maßgebend sind dabei hinsichtlich der Gewerbesteuer - ohne auf die Berechnung im einzelnen einzugehen - die Grundbeträge,

²⁷ Vgl. das beim BFH anhängige Verfahren [I R 46/04](#), bei dem die Frage zu entscheiden ist, ob eine öffentlich-rechtliche Körperschaft eine Pensionsrückstellung für ihre in einem Betrieb gewerblicher Art tätigen Beamten bilden kann, oder keine entsprechende Verpflichtung besteht, da die Körperschaft Mitglied einer Versorgungskasse war.

²⁸ Nach § 44 Abs. 4 GemHVO ist der Berechnung des Teilwertes der Pensionsverpflichtung zwar der nach § 6 a Abs. 3 EStG maßgebliche Rechnungszinsfuß von 6 v.H. zugrunde zu legen; die Festsetzung eines abweichenden Rechnungszinsfußes durch den Landesgesetzgeber wäre aber denkbar. In Nordrhein-Westfalen ist bei der Berechnung des Teilwertes der Pensionsverpflichtungen ein Rechnungszinsfuß von 5 v.H. anzuwenden (vgl. § 36 Abs. 1 Satz 3 GemHVO NRW). In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, daß ein niedrigerer Rechnungszinsfuß zu einem höheren Rückstellungsbedarf führt.

²⁹ vgl. Nr. 7.3.3 Abs. 2 Nr. 5 BewertR Bayern - E -

die sich aus den Gewerbesteuer-Isteinnahmen des vorvorhergehenden Jahres ergeben.³⁰ Höhere Gewerbesteuereinnahmen wirken sich damit zeitversetzt in verringerten Schlüsselzuweisungen aus. Dieser Zusammenhang ist in Anlehnung an die Begrifflichkeit der Rückstellung im Sinn des HGB aber bilanziell nicht abzubilden.

Zum andern leisten die Gemeinden und Landkreise an die jeweils höhere kommunale Ebene Umlagen (Kreisumlage, Bezirksumlage). Die Kreisumlage bemißt sich nach den sog. Umlagegrundlagen, d.h. der Summe aus den Steuerkraftzahlen der kreisangehörigen Gemeinden des jeweiligen Landkreises und aus 80 % der Schlüsselzuweisungen dieser Gemeinden im vorhergehenden Haushaltsjahr (Art. 18 Abs. 3 FAG). Umlagegrundlagen der Bezirksumlage sind die Steuerkraftzahlen der Gemeinden und gemeindefreien Gebiete und 80 % der Gemeindeflüsselzuweisungen des vorangegangenen Haushaltsjahres.³¹ Die Kreis- und die Bezirksumlage werden für jedes Haushaltsjahr neu festgesetzt und monatlich (mit Abweichungen im einzelnen) mit einem Zwölftel ihres Jahresbetrags fällig (Art. 19 Abs. 1, Art. 22 Abs. 1 FAG).

Von kommunaler Seite wird häufig die Auffassung vertreten, im Hinblick auf diese Regelung der Fälligkeit könne nicht davon gesprochen werden, daß die im Wege des Finanzausgleichs zu leistenden Umlagen wirtschaftlich einer dem Haushaltsjahr vorangehenden Periode zuzurechnen seien. Es handle sich lediglich um das Heranziehen von Berechnungsgrundlagen aus einer früheren Periode.

Zumindest für die von den kreisangehörigen Gemeinden zu leistende Kreisumlage und die von kreisfreien Städten zu leistende Bezirksumlage ist aber bei konsequenter Orientierung an den eingangs geschilderten handelsrechtlichen Grundsätzen die Bildung einer Rückstellung dem Grunde nach vorzuziehen.³² So führen z.B. die Erträge aus den Grundsteuern und der Gewerbesteuer eines Haushaltsjahres - ansonsten unveränderte Bemessungsgrundlagen unterstellt - aufgrund der gesetzlichen Finanzausgleichssystematik im übernächsten Jahr zu Umlageaufwendungen. Durch die Bildung der Rückstellung wird der künftige Umlageaufwand dem Haushaltsjahr seiner wirtschaftlichen Verursachung periodengerecht zugeordnet.

Eine andere Frage ist, in welcher Höhe die Rückstellung gebildet werden soll. Aus Steuerungsgesichtspunkten mag es durchaus ausreichend sein, erwartete, über dem gewöhnlichen Maß liegende Belastungen durch Umlagezuzahlungen - wie sie etwa durch überdurchschnittlich hohe Gewerbeerträge infolge der Berechnungsweise des Finanzausgleichs in den Folgejahren entstehen können - durch Bildung einer Rückstellung zu dämpfen. Vor diesem Hintergrund erschiene es vertretbar, nicht den Gesamtbetrag der geschätzten Umlagezahlungen, sondern z.B. lediglich den im Vergleich zum Durchschnitt der Vorjahre ermittelten Mehrbedarf zurückzustellen (vgl. § 23 Satz 1 Nr. 8 GemHVO-Doppik-Entwurf Schleswig-Holstein, Stand 23.01.2006).

Nachdem die Berechnung der Kreis- und Bezirksumlage von mehreren Berechnungsgrößen abhängig ist, sollte die Berechnung und Bemessung der Rückstellung vom Gesetzgeber abschließend geregelt werden.

³⁰ vgl. Bayer. Staatsministerium der Finanzen, Der kommunale Finanzausgleich in Bayern (<http://www2.stmf.bayern.de/imperia/md/content/stmf/broschueren/finanzausgleich.pdf>)

³¹ ebda. S. 34, 58

³² Auch alle derzeit vorliegenden GemHVO-Entwürfe der anderen Bundesländer sehen - außer Nordrhein-Westfalen - die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs vor; vgl. z.B. § 40 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO-Doppik-Entwurf Brandenburg, § 39 Abs. 1 Nr. 7 GemHVO-Entwurf Hessen, § 38 Abs. 7 GemHVO-Entwurf Rheinland-Pfalz (mit der Besonderheit, daß ein Ausweis als Sonderposten im Rahmen der Ergebnisverwendung erfolgt), § 23 Satz 1 Nr. 8 GemHVO-Doppik-Entwurf Schleswig-Holstein.

5.3.3 Abschließende Bemerkung

Ein übergeordnetes Ziel der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist unter anderem die Vermittlung eines vollständigen Bildes der tatsächlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommunen.³³ Wird aufgrund kurzfristiger Überlegungen auf die Berücksichtigung wesentlicher Verpflichtungen einer Kommune von vornherein verzichtet, wird damit ein entscheidender Vorteil des neuen Haushalts- und Rechnungswesens sogleich verspielt. Zudem besteht die Gefahr, daß durch das gezielte Weglassen wesentlicher Verpflichtungen zu Lasten künftiger Generationen der Eindruck tatsächlich nicht vorhandener Handlungsspielräume erzeugt wird.

5.4 Haushaltsausgleich

5.4.1 Allgemeines

Der Wechsel von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenverbrauchsorientierten Haushalts- und Rechnungswesen führt zwangsläufig dazu, daß sich der künftige doppelte Haushaltsausgleich an den Größen „Aufwand“ und „Ertrag“ orientiert. Folglich konzentrieren sich die in den Konzepten der einzelnen Bundesländer vorgesehenen Haushaltsausgleichsregelungen in erster Linie auf Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung.

Unter Berücksichtigung der Vorschläge der Arbeitsgruppe Doppik ist der Ergebnishaushalt grundsätzlich ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge den Gesamtbetrag der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. In diesem Fall reicht das durch die Rechengröße „Ertrag“ dargestellte Ressourcenaufkommen zur Deckung des durch die Rechengröße „Aufwand“ dargestellten Ressourcenverzehrs aus. Da kein Fehlbetrag entsteht, bleibt das Eigenkapital und damit das Vermögen der Bürger ungeschmälert erhalten.

Diese Haushaltsausgleichsregelung ist zwar durchaus geeignet, sowohl die dauernde Leistungsfähigkeit als auch die intergenerative Gerechtigkeit zu gewährleisten. Dennoch sind einige Bemerkungen veranlaßt:

- Durch den Haushaltsausgleich im obigen Sinne wird zwar eine generationenübergreifende nominale Kapitalerhaltung sichergestellt. Andererseits handelt es sich um eine sehr statische Regelung, die den Haushaltsausgleich letztlich eng an das zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandene Eigenkapital bindet. Auch beim Haushaltsausgleich muß berücksichtigt werden, daß es sich bei Kommunen um dynamische Einheiten handelt; Änderungen in der Aufgabenstruktur und der Aufgabenerfüllung, demographische Veränderungen und Strukturwandel seien an dieser Stelle nur beispielhaft erwähnt. Diese Dynamik führt zwangsläufig zu Schwankungen von Erträgen und Aufwendungen, weshalb ein periodenscharfer Haushaltsausgleich nicht immer möglich sein wird und in Einzelfällen durchaus auch eine gezielte Abschmelzung des Eigenkapitals ermöglicht werden muß.
- Das Eigenkapital und seine Veränderung sind zwar wichtige, aber nicht die einzigen Kriterien für die künftige Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit. Insoweit erübrigen sich insbesondere im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz kurzfristig orientierte bilanzpolitische Maßnahmen zur Stärkung der Eigenkapitalquote. Verbindliche Vorgaben zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit liegen bisher nicht vor und müssen erst er-

³³ vgl. Anlage 1 zum IMK-Beschluß vom 21.11.2003, S. 1 ff.

arbeitet werden. Kennzahlen aus der Privatwirtschaft können nicht generell für eine derartige Beurteilung herangezogen werden, vielmehr ist die Entwicklung eigener, an die kommunalspezifischen Besonderheiten angepaßter Kennzahlen erforderlich.

- Die Haushaltsausgleichsregelungen aller Länderkonzepte sind sehr stark auf den Ergebnishaushalt ausgerichtet. Offensichtlich soll jeder Verdacht, man wolle „kamerales“ Gedankengut in das doppische Haushalts- und Rechnungswesen überführen, von vornherein vermieden werden. Nach unserem Verständnis sollte jedoch auch der Finanzhaushalt in angemessener Weise im Rahmen des Haushaltsausgleichs berücksichtigt werden. Die intergenerative Gerechtigkeit kann sich nicht nur auf die verursachungsgerechte Verteilung von Aufwendungen und Erträgen beschränken, sondern muß auch für eine verursachungsgerechte Verteilung der Ein- und Auszahlungen sorgen.
- Eine generelle Aussage, wonach der Haushaltsausgleich in der Doppik schwerer zu erreichen sein wird als in der Kameralistik, ist nicht möglich. Entscheidend ist vielmehr die konkrete (Finanzierungs-)Struktur der Kommune.³⁴ Im übrigen wird der doppische Haushaltsausgleich auch im sog. Übergangszeitraum nicht nur durch Abschreibungen und Rückstellungen beeinflusst. Auch künftig werden Schwankungen im Steueraufkommen, Übertragung zusätzlicher Aufgaben ohne ausreichenden Kostenersatz und ähnliche Unwägbarkeiten zum Tagesgeschäft einer Kommune gehören. Die isolierte Betrachtung der bisher nicht in den kameralen Haushaltsausgleich einfließenden nicht zahlungswirksamen Aufwendungen erscheint aus diesen Gründen problematisch.

Ziel sollte also eine Regelung sein, die den Kommunen zwar einen angemessenen Spielraum für die notwendige Anpassung an künftige Entwicklungen bietet, andererseits jedoch die dauernde Leistungsfähigkeit und die intergenerative Gerechtigkeit sichert.

5.4.2 Haushaltsausgleich umlagefinanzierter Haushalte

Ein konsequent am Ausgleich von Aufwendungen und Erträgen orientierter Haushaltsausgleich führt bei umlagefinanzierten Körperschaften dazu, daß auch nicht zahlungswirksame Aufwendungen (wie z.B. Rückstellungen und Abschreibungen) in die Berechnungsgrundlage einbezogen und die umlagepflichtigen Körperschaften liquiditätsmäßig belastet werden. Insbesondere von seiten der Gemeinden wird daher gefordert, die Umlagen während eines Übergangszeitraums nicht auf Grundlage des Ergebnis-, sondern - in Anlehnung an das derzeitige kamerale Haushaltsrecht - nach den Ein- und Auszahlungen des Finanzhaushalts zu berechnen.

Eine derartige Regelung kann zwar einerseits helfen, kurzfristig durch den Wechsel des Haushalts- und Rechnungswesens bedingte Umlagenerhöhungen zu vermeiden und letztlich die Akzeptanz der Umstellung auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen bei den Umlageschuldnern zu erhöhen. Andererseits darf aber nicht übersehen werden, daß durch eine derartige (vermeintliche) Lösung die Probleme unausgeglichener Ergebnishaushalte lediglich zeitlich verschoben werden. Die Frage, wie nach der Umstellungsfrist bei den umlagefinanzierten Gebietskörperschaften mit den über einen mehrjährigen Zeitraum aufgelaufenen Defiziten umgegangen werden soll, müßte unserer Auffassung nach bereits zum jetzigen Zeitpunkt geklärt werden.

In diesem Zusammenhang muß auch darauf hingewiesen werden, daß die Diskrepanz zwischen Ergebnis- und Finanzhaushalt zeitlich nicht auf die Umstellungsphase beschränkt ist; sie

³⁴ vgl. auch Bauer/Maier, Doppischer Haushaltsvergleich für Kommunen - ein kritischer Ländervergleich, der gemeindehaushalt 12/2004, S. 265 m.w.H.

ist vielmehr systemimmanent durch die unterschiedlichen Rechnungsgrößen des Ergebnis- und Finanzhaushalts bedingt (z.B. Auseinanderfallen von Abschreibungen und Tilgungen).

5.5 Externes Know-how, Schulung des Personals

Die Kommunen werden im Umstellungsprozeß unter Umständen auch auf das Know-how Ex-terner zurückgreifen müssen. Die Beteiligung Dritter an der Umstellung des Rechnungswesens ist in diesem Zusammenhang nicht ausgeschlossen. Insoweit kann auf die in BKPV-Mitteilung 2/1999 RdNr. 15 dargelegten allgemeinen Grundsätze verwiesen werden.

Nach den ersten im Rahmen unserer Prüfungs- und Beratungstätigkeit gewonnenen Erfahrungen muß aber ausdrücklich festgestellt werden, daß die ausschließliche Konzentration auf betriebswirtschaftliche und/oder informationstechnische Kenntnisse bei externen Beratern und/oder eigenen Mitarbeitern für einen optimalen Umstellungsprozeß nicht ausreicht. Auch Referenzen aus (Pilot-)Kommunen anderer Bundesländer sind im Hinblick auf die eingangs geschilderten Konzeptionsunterschiede in den einzelnen Bundesländern nur eingeschränkt aussagekräftig und sollten zumindest näher hinterfragt werden.

Vielmehr sind fundierte Kenntnisse der kommunalen Spezifika im allgemeinen und des bisherigen kameralen Haushaltsrechts im besonderen unbedingte Voraussetzungen für eine erfolgreiche Umstellung. In diesem Zusammenhang kommt nach unserer Auffassung der Qualifizierung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter eine besondere Bedeutung zu - nicht zuletzt, um externen Beratern „auf gleicher Augenhöhe“ begegnen und deren Vorschläge kritisch würdigen zu können. Die Erarbeitung eines fachlich und zeitlich auf den Umstellungsprozeß abgestimmten Fort- und Weiterbildungskonzeptes erscheint in diesem Zusammenhang unerlässlich. Solange entsprechende Kenntnisse in der eigenen Verwaltung nicht vorhanden sind, ist von einer Umstellung auf die Doppik (dringend) abzuraten.

Von der Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens sind dabei nicht nur die Finanzverwaltung, sondern vielmehr alle Verwaltungsbereiche und - wie bereits mehrfach erwähnt - auch die Politik berührt. Die Vielzahl der betroffenen Entscheidungsebenen erfordert eine intensive Koordination und setzt eine effektive und effiziente Projektorganisation unter Mitwirkung aller Beteiligten voraus.

6. Ausblick

Die Rechtsgrundlagen für die Umstellung auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen für Kommunen sollen im Jahr 2006 geschaffen werden. Fortschritte lassen sich auf der Homepage des Bayerischen Staatsministeriums des Innern unter <http://www.stmi.bayern.de/buerger/kommunen/finanzen/detail/08206/> verfolgen. Nicht zuletzt im Hinblick auf die erheblichen Umstellungskosten erscheint eine gewisse Zurückhaltung bis zum Erlaß verbindlicher Regelungen durchaus angebracht, auch wenn mit einzelnen Teilprojekten wie der Vermögenserfassung bereits jetzt begonnen werden kann. Der Bayerische Kommunale Prüfungsverband beabsichtigt weitere regelmäßige Veröffentlichungen zu diesem Thema. Dabei wollen wir die im Rahmen unserer Prüfungs- und Beratungstätigkeit gewonnenen Erfahrungen an unsere Mitglieder weitergeben.