



INNOVATIONSRING NKR-SH

ein Projekt der Arbeitsgemeinschaft der
kommunalen Landesverbände Schleswig-Holstein

Handlungsempfehlung zur
Ergebnis- und Vermögensrechnung,
Bilanz, Abschlüsse
und
Rückstellungen



1.	EINLEITUNG	6
2.	EMPFEHLUNG FÜR EINE PROJEKTORGANISATION UND EINEN PROJEKTABLAUF IM NKR.....	8
3.	PROJEKTARBEIT UND BETEILIGTE.....	9
4.	WEITERE HINWEISE ZU DIESER DOKUMENTATION	10
5.	GRUNDLAGEN, ÜBERBLICK UND AUFGABEN DER ERGEBNIS-, FINANZ- UND VERMÖGENSRECHNUNG.....	11
5.1	DIE DREI-KOMPONENTEN-RECHNUNG	11
5.1.1	GRUNDLAGEN DER DREI-KOMPONENTEN-RECHNUNG	12
5.1.2	ZIELE DER DREI-KOMPONENTEN-RECHNUNG.....	12
5.2	VON DER HAUSHALTSPLANUNG ZUR RECHNUNGSLEGUNG (ABSCHLUSS)	13
5.3	FESTZULEGENDE REGELUNGEN FÜR DIE ERGEBNIS-, FINANZ- UND VERMÖGENSRECHNUNG	14
5.3.1	VERANSCHLAGUNGSREGELUNGEN ZUR HAUSHALTSPLANUNG	14
5.3.2	BUCHUNGSGRUNDSÄTZE ZUR ERGEBNIS- UND FINANZRECHNUNG	16
5.3.3	ANSATZREGELUNGEN ZUR BILANZIERUNG.....	16
5.3.4	BEWERTUNGSREGELUNGEN FÜR VERMÖGEN UND SCHULDEN	16
5.3.5	ABSCHREIBUNGSREGELN FÜR DAS ABNUTZBARE VERMÖGEN	16
5.3.6	BEWIRTSCHAFTUNGSREGELUNGEN Z.B. IM RAHMEN DER BUDGETIERUNG	17
5.4	AUFGABEN UND ZIELE DER BUCHFÜHRUNG (NACH DEM HGB).....	17
5.5	BESONDERE AUFGABEN UND ZIELE DER BUCHFÜHRUNG FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNGEN	17
5.6	GRUNDLAGEN DER KONTIERUNG	19
5.7	FINANZSTATISTIK	20
6.	ERGEBNISRECHNUNG.....	20
6.1	EINLEITUNG	20
6.2	ZIEL DER ERGEBNISRECHNUNG	21
6.3	BEGRIFFSDEFINITIONEN	21
6.3.1	ERTRÄGE.....	21
6.3.2	AUFWENDUNGEN	21
6.3.3	ERGEBNIS.....	22
6.3.4	AUßERORDENTLICHES ERGEBNIS	22
6.3.5	ORDENTLICHES ERGEBNIS	22
6.3.6	GESAMTERGEBNISRECHNUNG	23
6.3.7	TEILERGEBNISRECHNUNG	24
6.4	KONTENRAHMEN	24
6.5	KONTIERUNGEN	24
6.5.1	BUCHUNGSSYSTEMATIK	24
6.5.2	ERTRAGSBUCHUNGEN.....	25
6.5.3	AUFWENDUNGEN	36

7.	DIE FINANZRECHNUNG	44
7.1	WAS IST DIE FINANZRECHNUNG?	44
7.2	VOM FINANZPLAN ZUR FINANZRECHNUNG	47
7.3	ZIELE DER FINANZRECHNUNG	47
7.4	ERLÄUTERUNG DER EINZELPOSITIONEN DER FINANZRECHNUNG	48
7.5	KONTIERUNGSLEITFADEN FÜR DIE FINANZRECHNUNG	50
7.6	BUCHUNGEN IN DER FINANZRECHNUNG	52
7.7	EINBINDUNG DER ANLAGEBUCHFÜHRUNG IN DIE FINANZRECHNUNG	53
7.8	ÜBERLEITUNG VON KAMERALEN DATEN ALS VORJAHRESWERTE IN DIE FINANZRECHNUNG	54
8.	DIE BILANZ (VERMÖGENSRECHNUNG)	55
8.1	WAS IST DIE BILANZ?	55
8.2	VON DER PLANUNG ZUR BILANZ	57
8.3	ZIELE DER BILANZ	57
8.4	GRUNDLAGEN DER BILANZ	57
8.4.1	GRUNDSÄTZE ZUR BEWERTUNG DES VERMÖGENS	59
8.4.2	ANLAGEVERMÖGEN	60
8.4.3	UMLAUFVERMÖGEN	65
8.4.4	AKTIVE RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN	67
8.4.5	EIGENKAPITAL	68
8.4.6	SONDERPOSTEN	69
8.4.7	RÜCKSTELLUNGEN	71
8.4.8	VERBINDLICHKEITEN	73
8.4.9	PASSIVE RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN	74
8.5	GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN ZUR VERMÖGENSRECHNUNG	75
8.5.1	INHALTLICHE GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN	75
8.5.2	BILANZPOLITIK BEI WESENTLICHEN JAHRESABSCHLUSS - POSTEN	75
8.6	GRUNDLAGEN DER BILANZANALYSE	76
8.6.1	GRUNDLAGEN ZUR BILANZANALYSE	76
8.6.2	KENNZAHLEN ZUR BILANZANALYSE	76
8.6.3	BESONDERE KENNZAHLEN FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNGEN	79
9.	GRUNDSÄTZE ORDNUNGSGEMÄßER BUCHFÜHRUNG (GOB) IN DER DREI-KOMPONENTEN-RECHNUNG	79
9.1	UNTERSCHIED DER GOB ZU DEN HAUSHALTSGRUNDSÄTZEN	79
9.2	GRUNDSÄTZE DER ORDNUNGSGEMÄßEN BUCHFÜHRUNG (GOB)	80
9.3	GRUNDSÄTZE FÜR EINE ELEKTRONISCHE BUCHFÜHRUNG	81
9.4	GRUNDLAGEN ZUR BUCHHALTUNG EINER KOMMUNE	82
9.4.1	BUCHUNGSRUNDLAGEN: DER PRODUKTRAHMENPLAN SCHLESWIG-HOLSTEIN ...	82
9.4.2	INTERKOMMUNALER VERGLEICH	83
10.	DIE BEWIRTSCHAFTUNG DES HAUSHALTSPLANES IM NEUEN HAUSHALTSRECHT	83
10.1	DIE BUCHFÜHRUNG IM NEUEN KOMMUNALEN HAUSHALTSRECHT	83

10.1.1	DIE NEUE BUCHFÜHRUNG IN DER DOPPIK	83
10.1.2	WER IST AN DER BEWIRTSCHAFTUNG DES HAUSHALTSPLANES BETEILIGT?	83
10.1.3	ORGANISATION DER GESCHÄFTSBUCHFÜHRUNG (ZENTRAL ODER DEZENTRAL)	84
10.2	NOTWENDIGE REGELUNGEN IN EINER KOMMUNE ZUR ORGANISATION DES RECHNUNGSWESENS.....	84
10.3	BEWIRTSCHAFTUNGSGRUNDSÄTZE	84
10.3.1	GRUNDSATZ DER GESAMTDECKUNG	84
10.3.2	WAS WIRD AUS DER ZWECKBINDUNG?	85
10.4	FLEXIBLE BEWIRTSCHAFTUNG AUF GRUNDLAGE DER BUDGETIERUNG	85
10.4.1	BUDGETS NACH DEM PRODUKTRAHMENPLAN	87
10.4.2	BUDGETS NACH DER ORGANISATION	87
10.5	ÜBERTRAGUNG VON AUSGABERMÄCHTIGUNGEN	87
10.5.1	GRUNDSÄTZE ZUR ÜBERTRAGUNG VON ERMÄCHTIGUNGEN	87
10.5.2	UMSETZUNG DER ÜBERTRAGUNGEN IN DER BUCHFÜHRUNG.....	88
10.5.3	BEISPIELE	89
10.6	ÜBER- UND AUßERPLANMÄßIGE AUFWENDUNGEN BZW. AUSZAHLUNGEN.....	89
11.	JAHRESABSCHLUSS UND HAUSHALTSAusGLEICH	89
11.1	DER JAHRESABSCHLUSS UND SEINE KOMPONENTEN.....	89
11.1.1	ERGEBNISRECHNUNG.....	90
11.1.2	FINANZRECHUNG	91
11.1.3	TEILRECHNUNGEN.....	91
11.1.4	BILANZ.....	91
11.1.5	ANHANG	93
11.1.6	LAGEBERICHT	95
11.2	PRÜFUNG, FESTSTELLUNG, BEKANNTMACHUNG DES JAHRESABSCHLUSSES	96
11.3	DER HAUSHALTSAusGLEICH IM NEUEN KOMMUNALEN HAUSHALT	97
12.	ÜBERLEITUNG DER KAMERALEN DATEN IN DAS NEUE KOMMUNALE RECHNUNGSWESEN	99
12.1	NOTWENDIGKEIT DER ÜBERLEITUNG VON KAMERALEN DATEN	99
12.2	DATENÜBERLEITUNG AUS DEM BISHERIGEN VERWALTUNGSHAUSHALT	100
12.2.1	HAUSHALTSAusGABERESTE	100
12.2.2	KASSENEINNAHMERESTE.....	101
12.2.3	KASSENAUSGABERESTE	102
12.2.4	RESTEBEREINIGUNG	103
12.3	DATENÜBERLEITUNG AUS DEM BISHERIGEN VERMÖGENSHAUSHALT	103
12.3.1	HAUSHALTSEINNAHMERESTE	103
12.3.2	HAUSHALTSAusGABERESTE	104
12.4	DATENÜBERLEITUNG D. ERGEBNISSE DES LETZTEN KAMERALEN ABSCHLUSSES	105
12.4.1	SOLL-ÜBERSCHUSS	106
12.4.2	IST-ÜBERSCHUSS	106
12.4.3	SOLL-FEHLBETRAG (VERWALTUNGSHAUSHALT)	106
12.4.4	IST-FEHLBETRAG	107
12.4.5	KASSENKREDITE	107

12.4.6	ÜBERLEITUNG DER KAMERALEN RÜCKLAGEN	108
12.4.7	ÜBERLEITUNG DES SONDERVERMÖGENS	108
13.	UMGANG MIT DEN SONDERREGELN FÜR DIE ERSTELLUNG DER ERÖFFNUNGSBILANZ	109
13.1	VORAUSSETZUNGEN FÜR EINE ERÖFFNUNGSBILANZ	109
13.1.1	DURCHFÜHRUNG EINER INVENTUR.....	109
13.1.2	ERSTELLUNG EINES INVENTARS.....	109
13.1.3	BEWERTUNG DES VERMÖGENS	110
13.1.4	ZUORDNUNG DES VERMÖGENS AUF BILANZKONTEN UND ERÖFFNUNGSBILANZ ..	110
13.2	ERÖFFNUNGSBILANZBUCHUNGEN	111
13.3	SONDERPROBLEM DER VERMÖGENSBILANZ (ERÖFFNUNGSRECHNUNG).....	112
14.	KONZERNBILANZ	113
14.1	GRUNDSÄTZE ZUR ERSTELLUNG DER KONZERNBILANZ.....	113
14.2	KONSOLIDIERUNGSKREIS	114
14.3	INHALT DES KONZERNBERICHTS	114
14.4	NOTWENDIGE REGELUNGEN FÜR DIE BETEILIGUNGEN ZUR SICHERSTELLUNG DER DATEN	115
15.	SCHLUSSBETRACHTUNG UND AUSBLICK.....	115
16.	LITERATURVERZEICHNIS UND LINKS.....	117

1. Einleitung

Schleswig-Holstein hat sich für einen koordinierten Umstieg auf das neue kommunale Rechnungswesen entschieden. Die kommunalen Landesverbände beschreiten – gemeinsam mit dem Land – einen einvernehmlichen Weg zur Umsetzung des Reformkonzeptes der Innenministerkonferenz (IMK) im Hinblick auf eine künftige Verwaltungssteuerung nach betriebswirtschaftlichen Methoden. Die wichtigsten Entscheidungen hinsichtlich des neuen Haushaltsrechts werden im Konsens getroffen.

Ausgangspunkt sind die inhaltlichen Vorgaben der IMK, welche vom Innovationsring NKR-SH durch praktische Handlungsempfehlungen für die umstellenden Kommunen unterstützt werden.

Die Professionalität und Wirtschaftlichkeit einer Kommune sowie die Diskussion über die Aufgaben einer Kommune sind in erheblichem Umfang abhängig von einem sachgerechten und objektiven Bewertungsmaßstab. Dieser wird auch von den schleswig-holsteinischen Kommunen zunehmend mit dem Instrumentarium der Doppik verbunden. Zudem sehen die Kommunen mit der Einführung des doppischen Haushaltsrechts die Möglichkeit der betriebswirtschaftlichen Steuerung der Kommune.

Alle schleswig-holsteinischen Landkreise stellen auf die kommunale Doppik um. Drei der vier kreisfreien Städte haben Umstellungsbeschlüsse für die kommunale Doppik (Kiel, Lübeck, Neumünster) erwirkt. Viele Städte, Gemeinden und Ämter stellen ebenfalls um. Zudem passen die Verwaltungsfachhochschule Altenholz und die Verwaltungsakademie Bordesholm ihre Lehr- und Ausbildungsinhalte den veränderten Anforderungen an.

Im Juni 2004 wurde eine Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ beim Land eingerichtet¹. Diese erarbeitet ein Regelwerk für ein doppisches kommunales Haushaltsrecht für die Kommunen, die ihr Haushalts- und Rechnungswesen umstellen wollen. Die Mitglieder der Arbeitsgruppe sind Vertreter (Finanzverwaltungsfachleute, Kämmerer, Betriebswirte o.ä.) der vier kommunalen Landesverbände, des Landesrechnungshofes, des Statistischen Amtes für Hamburg und Schleswig-Holstein und des Innenministeriums (Vorsitz). Es soll ein möglichst einfaches Regelwerk erarbeitet werden, das den Kommunen eine Umstellung ihres Haushalts- und Rechnungswesens auf die Doppik erleichtert und schnellstmöglich gesetzliche Bindung entfaltet. Die Er-

¹ Durch Beschluss der Lenkungsgruppe "kommunale Verwaltungsreform" wurde die Arbeitsgruppe "Reform des Gemeindehaushaltsrechts" eingerichtet, die für Schleswig-Holstein die Umsetzungen des **IMK-Beschlusses vom 21. November 2003** zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts begleitet.

gebnisse der Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ sind im Internet verfügbar unter

<http://landesregierung.schleswig-holstein.de/coremedia/generator/Aktueller20Bestand/IM/Information/Kommunales2C20Sport/gemeindehaushaltsrecht.html>.

Folgende Entwürfe und Feststellungen der Arbeitsgruppe - die im Konsens erzielt wurden - sind öffentlich einsehbar:

- Entwurf der GemHVO-Doppik zzgl. Erläuterungen,
- Änderungen der GO,
- Abschreibungstabelle,
- Kontenrahmen,
- Produktrahmen und
- Verwaltungsvorschriften sowie Erläuterungen.

Die neue künftige GemHVO-Doppik ist an die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) angelehnt. Entsprechende Verweise werden in den Erläuterungen ihren Niederschlag finden. Verwaltungsvorschriften (Muster) treten an die Stelle von Ausführungsanweisungen. Diese werden durch Handlungsempfehlungen des Innovationsrings NKR-SH ergänzt.

Der Innovationsring NKR-SH ist ein Gemeinschaftsprojekt der kommunalen Landesverbände in Schleswig-Holstein. Dieses Selbsthilfeprojekt der Kommunen wurde gegründet, um den anstehenden Umstellungsprojekten in den schleswig-holsteinischen Kommunen hinsichtlich des **Neuen Kommunalen Rechnungswesens** Rechnung zu tragen.

Die Idee des Projekts ist es, die selbstständige Umstellung der schleswig-holsteinischen Kommunen auf ein neues Rechnungswesen zu koordinieren. Dabei gehen die kommunalen Landesverbände davon aus, dass 80% der Gemeinden – mit Ausnahme der größeren Städte – die Umstellung auf der Grundlage der Arbeitsergebnisse lt. „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ beim Innenministerium, durch die Partizipation von Erfahrungen anderer Umstellungsprojekte (u.a. Uelzen, Salzgitter, Modellprojekte aus Nordrhein Westfalen) sowie der Nutzung praxisorientierter wissenschaftlicher Erkenntnisse selbst vornehmen können. Durch den Zusammenschluss hoch qualifizierter Experten aller kommunalen Landesverbände aus den Kreisen, Städten, Gemeinden und Ämtern werden im Innovationsring Kompetenzen von Leistungsträgern der schleswig-holsteinischen Kommunen gebündelt. Diese Experten sind u.a. Betriebswirte, Volkswirte, Kämmerer, Kassenverwalter, Personalentwickler.

Hinzu kommen Dozenten der Verwaltungsfachhochschule aus Altenholz und der Verwaltungsakademie aus Bordesholm. Nicht zuletzt durch die Mitarbeit der Kommunalberatungen und Beteiligungen der Kommunalen Landesverbände (Kubus und Gekom) werden die Ergebnisse der Arbeitsgruppen des Innovationsrings einem Qualitätsmanagement unterworfen.

Die Hauptzielsetzung ist die Unterstützung beim Umstieg der schleswig-holsteinischen Kommunen (Städte, Gemeinden, Ämter, Kreise) auf ein neues (kommunales) Haushalts- und Rechnungswesen. Dies geschieht schwerpunktmäßig auf der Grundlage von Handlungsempfehlungen. Im Vordergrund steht die systematische und kostengünstige Durchführung des Umstiegs. Die Koordination erfolgt durch den Innovationsring NKR-SH, um Kosteneinsparungen durch ein gemeinsames Vorgehen zu ermöglichen.

2. Empfehlung für eine Projektorganisation und einen Projektablauf im NKR

Das Projekt Ergebnis- u. Vermögensrechnung, Bilanz, Abschlüsse und Rückstellungen ist als Teilprojekt des Gesamtprojektes zur Einführung eines neuen kommunalen Rechnungswesens (NKR/Doppik) zu betrachten. Infolgedessen sind alle Projektbeteiligten bei der örtlichen Umsetzung in der einzelnen umsetzenden Kommune in diesen Prozess mit einzubeziehen. Im Regelfall empfiehlt sich folgende Projektorganisation zur Umstellung auf das NKR:

- Teilprojekt 1: Vermögenserfassung und -bewertung, Eröffnungsbilanz
- Teilprojekt 2: Softwareauswahl, -beschaffung und -implementierung
- Teilprojekt 3: Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung, des gesetzlich normierenden Produktrahmens und eines betriebswirtschaftlichen Instrumentariums (u.a. Risikomanagements)
- Teilprojekt 4: Organisation mit anpassungsbezogenen Aspekten der Ablauforganisation und der Geschäftsprozesse (Stichwort und Chance zur Optimierung der Geschäftsprozesse)
- Teilprojekt 5: Aus- und Fortbildung (Rechnungswesen, Führungskräfte, Politik)
- Teilprojekt 6: Haushaltsplanung im neuen System (NKR/ Doppik)

Die veröffentlichten Handlungsempfehlungen des Innovationsrings NKR-SH sind im Internet unter der Adresse www.nkr-sh.de bzw. über die kommunalen Landesverbände und das Innenministerium abrufbar. Ggf. wenden Sie sich bitte auch an den Hauptkoordinator des Innovationsrings NKR-SH, den Fachverband der Kämmerer oder der

Kassenverwalter Schleswig-Holsteins. Diese Empfehlungen sind Standards sowie allgemein gültige Aussagen und sollten unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten angepasst bzw. angewendet werden.

Die Empfehlungen des Innovationsrings wurden anhand der spezifischen gesetzlichen (neuen) Regelungen (u.a. GemHVO-Doppik, Änderungen der GO etc.) und der vorliegenden Umstellungserkenntnisse schleswig-holsteinischer und Kommunen anderer Bundesländer (wie Uelzen, Salzgitter, Dreieich, rheinland-pfälzische Projektergebnisse) ausgearbeitet.

Zur erfolgreichen Umsetzung des Gesamtprojektes ist eine detaillierte und realistische Projektplanung erforderlich. Empfohlen wird an dieser Stelle auch der Einsatz von MS-Projekt. Dabei sollten im Zuge der Kapazitätsplanung ausreichend Arbeitsstunden für die Projektmitglieder eingeplant werden. Ebenso sind ausreichende Projektpufferzeiten zu berücksichtigen. Je nach Größe der Verwaltung sind eventuell projektbedingte Freistellungen oder Freistellungszeiten von Mitarbeitern zu berücksichtigen, denn bei der Umstellung auf das NKR handelt es sich um ein komplexes Vorhaben. Unbedachtheiten ziehen zu einem späteren Zeitpunkt ggf. negative Folgewirkungen nach sich.

Je nach inhaltlichen Erfordernissen und vorhandenen Mitteln kann es sinnvoll sein, auch externe Beratungsgesellschaften in Anspruch zu nehmen. Erfahrung auf dem Gebiet „Einführung der Doppik in Gemeinden“ dürfte hierbei von Vorteil sein. Die Auftragserteilung erfolgt nach dem Vergaberecht. Hierfür ist im Vorwege die Ermittlung des konkreten Bedarfs an Unterstützung erforderlich. Die konkrete Bedarfsermittlung geschieht in enger Abstimmung mit allen Teilprojektgruppen.

3. Projektarbeit und Beteiligte

Die Projektleitung wurde zunächst bis Dezember 2005 von Rüdiger Schöning aus dem Kreis Pinneberg wahrgenommen. Ab Januar 2006 hat Arno Frost von der Stadt Kiel die Projektleitung dieser Teilprojektgruppe übernommen.

An der Erstellung dieser Handlungsempfehlung zur Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung und zur Erstellung der Abschlussbuchungen haben folgende Personen mitgewirkt:

Albrecht, Uwe – Hansestadt Lübeck
Boldt, Carola – Kreis Segeberg
Bräse, Uwe – Gemeinde Wattenbek
Carstens, Hauke – Stadt Itzehoe
Frost, Arno – Stadt Kiel
Gersch, Lothar – Gemeinde Mönkeberg
Hansen, Arno – Kreis Nordfriesland
Koltzau, Stephanie – Amt Itzehoe - Land
Perner, Kai – Stadt Pinneberg
Schneider, Ulrich – Kreis Plön
Schöning, Rüdiger – Kreis Pinneberg
Springer, Burkhard – Stadt Wedel
Wigger, Stephanie – Gemeinde Kronshagen

Der Dank der Projektleitung richtet sich an alle Personen, die an der Erstellung dieser Handlungsempfehlung mitgewirkt haben. Begleitet wurde die Projektgruppe durch den Hauptkoordinator des Innovationsrings NKR-SH Herrn Frank Dieckmann und im Projektbüro durch Frau Marion Sommer.

4. Weitere Hinweise zu dieser Dokumentation

Die verschiedenen Projektgruppen des Innovationsrings wurden Mitte 2005 gegründet und sollten in Schleswig-Holstein die Rechtsgrundlagen zum neuen kommunalen Haushaltsrecht um Handlungsempfehlungen ergänzen. Die zu erstellenden Dokumentationen sollten als **Handlungsempfehlung von der Praxis für die Praxis** konzipiert und erstellt werden.

Das Projekt Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung und Erstellung der Abschlussbuchungen ist als Teilprojekt des Gesamtprojektes zur Einführung eines neuen kommunalen Haushaltsrechts (NKR/ Doppik) zu betrachten.

5. Grundlagen, Überblick und Aufgaben der Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung

In diesem Kapitel dieser Handlungsempfehlung wird ein Überblick in die Grundlagen und Aufgaben der Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung (Bilanz) gegeben.

5.1 Die Drei-Komponenten-Rechnung

Die Drei-Komponenten-Rechnung besteht aus der

- Ergebnisrechnung (Aufwand und Ertrag),
- Finanzrechnung (Einzahlungen und Auszahlungen) sowie
- Vermögensrechnung (Bilanz).



Die Drei-Komponenten-Rechnung (H&H)

Der Ressourcenverbrauch bzw. -zuwachs wird im Ergebnisplan (Jahresabschluss: Ergebnisrechnung) vergleichbar einer Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) dargestellt. Der tatsächliche Geldfluss wird im Finanzplan (Jahresabschluss: Finanzrechnung) dargestellt. Ergebnis- und Finanzplan zeigen die laufenden Ressourcen- und Geldströme einer Periode auf, in der Bilanz hingegen lassen sich zu einem bestimmten Stichtag Vermögen und Schulden der Kommune ablesen. Der Ergebnissaldo fließt in der Bilanz in das Eigenkapital auf der Passivseite, der Finanzmittelsaldo in die Liquiden Mittel der Aktiva.

5.1.1 Grundlagen der Drei-Komponenten-Rechnung

Als wichtigste Bausteine für das Neue Kommunale Haushaltswesen lassen sich folgende Grundlagen feststellen:

- Gemeindeordnung(GO), Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO Doppik),
- das kaufmännische Rechnungswesen nach dem Handelsrecht (HGB) – die Regelungen des HGB werden jedoch nur dort als Grundlage Anwendung finden, wo sie nicht im Widerspruch zu rechtlichen Regelungen der öffentlichen Verwaltung stehen,
- IAS (International Accounting Standards) werden zukünftig an Bedeutung gewinnen und in Teilen auch für das kommunale Haushaltsrecht verbindlich übernommen und sollen damit eine international vergleichbare Bilanzierung ermöglichen,
- das neue Steuerungsmodell für Verwaltungen macht eine optimale Einbettung des neuen kommunalen Haushaltsrechts (Doppik) möglich, da die Ziele weitgehend deckungsgleich sind (Orientierung an Ergebnissen und Kosten, Ressourcenverantwortung, Kostenermittlung und -steuerung, usw.).

Die wichtigste Grundlage für die praktische Arbeit mit der Drei-Komponenten-Rechnung ist das neue kommunale Haushaltsrecht mit der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik sowie die anderen Vorschriften zur Ausgestaltung der GO bzw. GemHVO.

5.1.2 Ziele der Drei-Komponenten-Rechnung

Die Ziele der Drei-Komponenten-Rechnung und damit des neuen kommunalen Haushaltsrechts stimmen weitgehend mit den Zielen anderer Planungs- und Buchhaltungssysteme überein. Als besondere bzw. auch neue Ziele lassen sich folgende Sachverhalte hinzufügen:

- **Darstellung des echten Ressourcenverbrauchs einer Kommune:** Die Erfassung des Ressourcenverbrauchs erfolgt vollständig und periodengenau in der Ergebnisrechnung mit der Darstellung von Aufwendungen und Erträgen. Vollständig bedeutet hier, dass insbesondere Abschreibungen und erst später zahlungswirksam werdende Belastungen (z.B. Pensionsrückstellungen) erfasst werden. Die Periodengenauigkeit bezieht sich auf die Erfassung des Ressourcenverbrauchs zu dem Zeitpunkt, in dem er tatsächlich stattfindet und nicht zum Zeitpunkt der Zahlung (in Abweichung vom kamerale Kassenwirksamkeitsprinzip).

- **Intergenerative Gerechtigkeit herstellen bzw. darstellen:** Eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft ist zu vermeiden (Nachhaltigkeitsstrategie/ Agenda 21).
- **Verbesserung der Steuerung einer Verwaltung:** Mit dem neuen Steuerungsmodell wurden bereits die Ziele der öffentlichen Verwaltung neu definiert. Die Doppik stellt ein Instrument dar, um diese Ziele auch haushalts- und finanzpolitisch zu erreichen. War bislang mit der Umstrukturierung der Verwaltung eher die innere Organisation und hierarchische Gliederung betroffen, so werden mit der Doppik diese Strukturen in die haushaltsrechtliche und finanzpolitische Ebene übertragen. D.h., das neue Steuerungsmodell bietet die Grundlage, für das Erreichen der Ziele ist jedoch eine weit reichende Umstellung des Rechnungswesens notwendig. Die Kosten- und Leistungsrechnung kann hier nur einen Teilbereich abdecken.
- **Gliederung nach Produkten:** Mit dem neuen kommunalen Haushaltsrecht wird eine andere Gliederung des Haushalts nach Produkten verbindlich eingeführt. Damit wird eine Forderung des Neuen Steuerungsmodells im Rechnungswesen umgesetzt.
- **Konzernbilanz:** Das bisherige kamerale Rechnungswesen der Verwaltungen ließ eine zusammenfassende Betrachtung des Konzerns Kommune mit seinen zum Teil nach dem Privatrecht bzw. HGB geführten Beteiligungen nicht zu. Mit der Einführung der Doppik kann eine Konzernbilanz erstellt werden und eine Gesamtbetrachtung der Kommune erfolgen.

5.2 Von der Haushaltsplanung zur Rechnungslegung (Abschluss)

Die Haushaltsplanung einer Kommune ist auch im neuen kommunalen Haushaltsrecht das wichtigste Steuerungsinstrument für die ehrenamtliche Selbstverwaltung. Eine ausführliche Beschreibung zur neuen Haushaltsplanung wird in der Handlungsempfehlung des Teilprojekts 6 Haushaltsplanung im doppelischen System ausführlich dargestellt. Einige wichtige Elemente zur neuen Haushaltsplanung werden nachstehend kurz zusammengefasst:

- **Grundlagen der Haushaltsplanung:** Die Bedeutung des Haushaltsplans bleibt bei einem Wechsel vom kameralen zum doppelischen System unberührt. Inhalt, Aufbau und Begrifflichkeiten werden jedoch in Ausrichtung auf die Doppik zum Teil geändert bzw. ergänzt. Ergebnis- und Finanzplan (Teilergebnis- und Finanzpläne) werden weiterhin durch politische Beschlussfassung bewilligt. Im Jahresabschluss werden

(Teil-) Ergebnisrechnungen und (Teil-) Finanzrechnungen aufgestellt, Zentrum ist jedoch die Bilanz.

- **Gemeinsamer Kontenplan für die Haushaltsplanung und die Ausführung** (Verweis auf die Verwaltungsvorschriften über den Kontenrahmen für die Haushalte der Gemeinden (VV-Kontenrahmen) in der dann gültigen Fassung)
- **Haushaltsplanung auf Basis der Konten:** Im doppischen Haushalt tritt anstelle der kameralen Gliederungsvorschriften die produktorientierte Mindestgliederung. Statt kameraler Gruppierungsvorschrift werden Muster der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung verbindlich. Der Kontenrahmen bildet die praktische Übersetzung dieses Systems in Buchungskonten.
- **Buchungsgrundlagen** sind die normierten Regelungen des kommunalen Haushaltsrechts und die Buchungsgrundsätze nach den GoB unter Berücksichtigung der Besonderheiten zum kommunalen Haushaltswesen.

5.3 Festzulegende Regelungen für die Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung

Für die Buchführung einer Kommune müssen für die Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung konkrete Regelungen festgelegt werden, um insbesondere die Vergleichbarkeit zwischen den Kommunen zu ermöglichen. Die Regelungen sind in den Rechtsnormen des Haushaltsrechts insbesondere der GO enthalten. Diese Haushaltsgrundsätze sind teilweise mit den GOB aus dem HGB vergleichbar. An dieser Stelle werden diese Grundsätze kurz dargestellt.

5.3.1 Veranschlagungsregelungen zur Haushaltsplanung

Für die Planung des neuen kommunalen Haushalts gelten die klassischen Haushaltsgrundsätze weiter. Es gelten insbesondere

1. Haushaltsausgleich (Ertrag = Aufwand)

Der Haushalt soll ausgeglichen sein. Hieraus folgt, dass nach § 75 Abs. 3 GO der Haushalt grundsätzlich ausgeglichen sein muss.

2. Der Haushalt muss eine stetige Erfüllung der Aufgaben gewährleisten (§ 75 Abs. 1 GO).

3. Rücksichtnahme auf das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht (= antizyklisches Verhalten)

4. In der Haushaltswirtschaft ist nach den Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu verfahren (§ 75 Abs. 2 GO). D.h. z.B. die Einzahlungen möglichst früh einziehen, die Auszahlungen möglichst spät tätigen.
5. Der Haushalt muss nach § 6 Abs. 1 GemHVO dem Grundsatz der Wahrheit und Klarheit entsprechen "...Ansätze errechnen oder sorgfältig schätzen ...".
6. Der Haushalt (Einheitshaushalt) muss vollständig sein (§ 95a Abs. 1 GO)

Nicht veranschlagt werden:

- Einzahlungen aus der Aufnahme von Kassenkrediten
 - E/A rechtlich selbstständiger Stiftungen und Eigenbetriebe
 - So genannte durchlaufende Gelder
 - Fremde Gelder
7. Der Haushalt wird öffentlich beraten und beschlossen. Jeder kann Einsicht nehmen (§ 95b GO i.V.m. § 79 GO).
 8. Der Grundsatz der Gesamtdeckung besagt, dass alle Erträge alle Aufwendungen bzw. alle Einzahlungen alle Auszahlungen decken (§ 19 Abs.1 GemHVO-Doppik)
 9. Der Haushalt ist grundsätzlich jährlich zu erstellen (§ 95 Abs. 1 GO)
 10. Grundsatz der sachlichen Bindung oder Einzelveranschlagung (§ 6 Abs. 3 GemHVO)

Ausnahmen:

- *Vermischte Erträge und Aufwendungen bzw. Einzahlungen oder Auszahlungen*
 - *Verfügungsmittel nach § 11 Abs. 1 GemHVO*
 - *Deckungsreserve für ÜPL / APL Ausgaben*
11. Grundsatz des Bruttohaushalts (§ 10 Abs. 1 GemHVO-Doppik)

Hinweis/ Empfehlung:

Wichtige Grundsätze zur neuen Haushaltsplanung finden Sie in der Handlungsempfehlung zur Haushaltsplanung des Innovationsrings.

gilt nur noch für den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung. Aufwendungen und Erträge sind im Ergebnisplan periodengenau nach dem Zeitpunkt der wirtschaftlichen Veranlassung darzustellen.

5.3.2 Buchungsgrundsätze zur Ergebnis- und Finanzrechnung

Für die Buchführung in der Ergebnis- und Finanzrechnung gelten neben den speziellen Grundsätzen gemäß der Gemeindeordnung und Gemeindehaushaltsverordnung auch die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung (siehe Kapitel 9.1 dieser Handlungsempfehlung).

5.3.3 Ansatzregelungen zur Bilanzierung

Die anerkannten Grundsätze des kaufmännischen Rechnungswesens wurden an die kommunale Bilanz angepasst und in einigen Bereichen verbindlich (ohne Wahlrecht) festgelegt. Ansatzregelungen sind in Übereinstimmung mit dem kaufmännischen Rechnungswesen sowohl für die Aktiv- als auch für die Passivseite ausgewiesen. So ist z.B. für die Darstellung eines Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite das wirtschaftliche, nicht das juristische Eigentum, entscheidend.

5.3.4 Bewertungsregelungen für Vermögen und Schulden

Für die Bewertung von Vermögen und Schulden wurden im neuen kommunalen Haushaltsrecht konkrete Regelungen festgelegt. Die Bewertungsfreiräume nach dem HGB sind eingeschränkt, da ansonsten die Vergleichbarkeit zwischen den Kommunen nicht sichergestellt werden kann. Neben den normierten Regelungen des Haushaltsrechts gilt bei der Bewertung für Vermögen und Schulden insbesondere das Vorsichtsprinzip (Imparitätsprinzip, Nominalwertprinzip).

Hinweis/ Empfehlung:

Wichtige Grundsätze zur Bewertung von Vermögen und Schulden finden Sie in der Handlungsempfehlung zur Vermögenserfassung und Bewertung des Innovationsrings.

5.3.5 Abschreibungsregeln für das abnutzbare Vermögen

Im Regelfall lineare Abschreibung nach Anschaffungs- und Herstellungswerten. Besonderheit ist, dass bei Feststellung einer längeren Nutzungsdauer als laut Standardtabelle die Abschreibungsdauer um die Jahre der „verlängerten“ Nutzungsdauer erweitert wird. Die jährliche Abschreibungssumme muss dementsprechend angepasst werden. Diese Regelung ist verbindlich (siehe auch Handlungsempfehlung „Vermögenserfassung und Bewertung“).

5.3.6 Bewirtschaftungsregelungen z.B. im Rahmen der Budgetierung

Mit der Grundlage der dezentralen Ressourcenverantwortung und der flexiblen Bewirtschaftung können die in den Teilplänen ausgewiesenen Positionen zu Budgets zusammengefasst werden. Hier sind dann nur die Summen (Aufwendungen und Erträge) bindend, nicht mehr, wie im kameralen Haushalt, die Einzelpositionen. Die weiteren Regelungen zur Bewirtschaftung dieser Budgets kann (soll/ muss) jede Kommune selbst aufstellen (Haushaltsplan/ Haushaltssatzung). Als Literaturempfehlung wird auf den Leitfaden zur Budgetierung des Innovationsrings des Schleswig-Holsteinischen Landkreistags (Stand: 2003) verwiesen. Dieses Handbuch befasst sich zwar mit dem kameralen Haushaltsplan, aber die grundsätzlichen Aussagen gelten auch für den neuen doppischen Haushaltsplan.

5.4 Aufgaben und Ziele der Buchführung (nach dem HGB)

Die Aufgaben und Ziele der Buchführung lassen sich unter den Oberbegriffen Dokumentation, Rechenschaft und Kapitalerhaltung beschreiben:

- Stand des Vermögens und der Schulden feststellen (Ziel der Kapitalerhaltung),
- Alle Veränderungen der Vermögens- und Schuldenwerte lückenlos und sachlich geordnet aufzeichnen,
- Erfolg des Unternehmens durch Erfassung von Aufwendungen und Erträgen ermitteln,
- Zahlen für die Preisberechnung (Kalkulation) der Erzeugnisse liefern,
- Zahlen für die innerbetriebliche Kontrolle (Prüfung der Wirtschaftlichkeit) liefern,
- Zahlen für die übrigen Bereiche liefern,
- Grundlage zu Berechnung der Steuern sowie
- Beweismittel bei Rechtsstreitigkeiten.

5.5 Besondere Aufgaben und Ziele der Buchführung für öffentliche Verwaltungen

Die Aufgaben und Ziele der Buchführung aus dem Handelsrecht lassen sich nicht in allen Fällen direkt auf die Buchführung für öffentliche Verwaltungen übertragen. Im Regelfall gelten die Grundsätze des kaufmännischen Rechnungswesens immer dann, wenn die spezifischen Ziele des Rechnungswesens einer Kommune dem nicht entge-

genstehen. Um dem Grundsatz gerecht zu werden, müssen die besonderen Aufgaben und Ziele des Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung definiert werden. Die besonderen Elemente der Buchführung für öffentliche Verwaltungen können wie folgt beschrieben werden:

- die Grundlage zur Steuerung einer Verwaltung durch die Politik liefern,
- in der Finanzrechnung die Einzahlungen und Auszahlungen nachweisen sowie
- einen Nachweis der Auszahlungen für Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen darstellen.

Aus dieser Beschreibung können die Ziele und die Grundsätze abgeleitet werden:

- **Grundsatz der Vollständigkeit:** Stichworte sind hier z.B. Abschreibungen und Rückstellungen, siehe auch Punkt 6.3.
- **Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit:** Eine objektive Darstellung, die jeder Nachprüfung standhält, ist verbindlich.
- **Grundsatz der Verständlichkeit:** D.h., dass der Adressat der Buchhaltung, bei öffentlichen Verwaltungen (Kommunalverwaltungen) also die ehrenamtliche Selbstverwaltung und die Bürgerinnen und Bürger, die Buchführung nachvollziehen können müssen.
- **Grundsatz der Öffentlichkeit:** Alle relevanten Informationen müssen für den Bürger und die politischen Gremien zugänglich sein.
- **Grundsatz der Aktualität:** Der Zeitpunkt der Rechenschaftslegung und der Zeitpunkt der Veröffentlichung müssen zeitlich eng zusammenhängen, da ansonsten eine Einflussnahme zur Steuerung der Ressourcenverwendung nicht möglich ist.
- **Grundsatz der Relevanz der Daten:** D.h. dass grundsätzlich alle relevanten Daten zur Rechenschaftslegung darzustellen sind. Dabei sind der Aufwand der Datenbeschaffung und der Nutzen der Daten abzuwägen.
- **Grundsatz der Recht- und Ordnungsmäßigkeit:** Die finanziellen Vorgaben des Budgets oder Haushaltsplans müssen gemäß der Bewilligung durch die politischen Gremien eingehalten werden.
- **Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit:** Im Prinzip sollte der gesamte Periodenverbrauch einer Periode durch die Erträge derselben Periode gedeckt werden. (siehe auch Punkt 6.3).
- **Grundsatz der Stetigkeit:** Eine kontinuierliche, unveränderte Darstellung von Ansatz und Vermögen über vergangene Jahre aber auch über Planungszeiträume hin-

aus ist unabdingbar, um Entwicklungen der Vermögens- und Kapitalsituation erkennbar zu machen.

Die Grundsätze der Vollständigkeit, der Richtigkeit und Willkürfreiheit und der Grundsatz der Verständlichkeit dienen der Dokumentation; die Grundsätze der Öffentlichkeit, der Aktualität, der Relevanz der Daten und der Recht- und Ordnungsmäßigkeit dienen der Rechenschaft und die Grundsätze der intergenerativen Gerechtigkeit und der Stetigkeit dienen der Kapitalerhaltung.

Bei der Anwendung dieser Grundsätze kann es zu Zielkonflikten kommen. Dies könnte z.B. bei den Grundsätzen der Vollständigkeit und bei der Verständlichkeit oder bei den Grundsätzen der Willkürfreiheit und der Aktualität der Fall sein. Auf die weitere Beschreibung von Beispielen wird hier verzichtet, da in jedem Konfliktfall ein Kompromiss geschlossen werden muss. Ausschlaggebend ist immer, dass nicht die jeweiligen Grundsätze strittig sind, sondern die entsprechenden Kompromisse. Hier muss jeweils eine sorgfältige Abwägung stattfinden, wobei bei einer Abweichung in die eine oder andere Richtung ein unangemessener Systembruch ausgeschlossen sein muss.

5.6 Grundlagen der Kontierung

Die Kontierung in der Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung richtet sich nach den Rechtsvorschriften des Landes Schleswig-Holstein. Es sind dabei der Produktrahmenplan und der Kontenrahmen zu beachten. Aus einer Kombination von Produktnummer und Konto ergibt sich die Buchungsstelle, die mit der Haushaltsstelle im kameralen Rechnungswesen vergleichbar ist. Es gilt der Grundsatz, dass das Rechnungswesen der Haushaltsplanung folgt.

Hinweis/ Empfehlung:

Wichtige Grundsätze zur Einrichtung der Ergebnis- und Finanzrechnung sowie der Bilanz finden Sie in der Handlungsempfehlung zur Haushaltsplanung. Bitte lesen Sie die Ausführungen vor der Einrichtung des Systems, um Fehler zu vermeiden.

5.7 Finanzstatistik

Die Gemeinden sind zur Abgabe von statistischen Meldungen gemäß dem Finanz- und Personalstatistikgesetz in der Fassung vom 8.März 2000, zuletzt geändert am 25.06.2005, verpflichtet. In den Statistiken werden Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben gegliedert nach Einnahme- und Ausgabearten sowie nach kommunalen Aufgabenbereichen dargestellt. Die bisherige Haushaltssystematik erfüllte die Anforderungen der Statistik. Diese Aufgabe ist auch nach der Einführung des neuen kommunalen Haushaltsrechts ein wichtiger Teilaspekt der Finanzwirtschaft einer Verwaltung. Die neue Gliederung erfolgt nach dem verbindlichen Teil des Produktrahmenplanes und nach dem verbindlichen Teil des Kontenplanes. Es sind aus dem Rechnungswesen folgende Statistiken zu bedienen:

- Jahresrechnungsstatistik,
- Vierteljahresstatistik und
- Schuldenstatistik.

Hinweis/ Empfehlung:

Die Einrichtung der verbindlichen Einteilungen zum Produktrahmenplan und zum Kontenplan ist die Grundlage für eine statistische Auswertung der Daten zum Haushaltsplan und zur Rechnungslegung.

6. Ergebnisrechnung

6.1 Einleitung

Ein wichtiges Thema der seit Jahren in den Kommunen Einzug haltenden Verwaltungsreform ist die Ablösung der Mittelverwendungsbetrachtung durch das Ressourcenverbrauchsmanagement. Bei der kameraleen Betrachtung wurden die innerhalb der Kommunen stattfindenden Geschäftsvorfälle buchungstechnisch jeweils nur zu dem Zeitpunkt betrachtet, in dem Zahlungen ausgelöst werden. Beispielsweise wird der Lebenszyklus einer Immobilie im kameraleen Haushalt im Extremfall nur bei ihrer Anschaffung (oder Herstellung) und ihrer Veräußerung sichtbar. Der sich in der Zwischenzeit durch Nutzung der Immobilie vollziehende Werteverzehr wird in der Kameraistik nicht berücksichtigt. Und hier liegt der Ansatzpunkt des Ressourcenverbrauchs-

konzepts. Danach soll der Ressourcenverbrauch bzw. Ressourcenzuwachs in den jeweiligen Haushaltsjahren sichtbar gemacht werden, in denen er tatsächlich stattfindet.

Hinweis/ Empfehlung:

Die Umsetzung erfolgt im neuen kommunalen Rechnungswesen durch die Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen. Das neue kommunale Rechnungswesen lehnt sich dabei an das kaufmännische Rechnungswesen an. Wie in einer Gewinn- und Verlustrechnung sollen die kommunalen Ressourcenverbräuche bzw. -zuwächse durch Aufwendungen bzw. Erträge in Ergebnisplänen und Ergebnisrechnungen dargestellt werden.

6.2 Ziel der Ergebnisrechnung

Ein Ziel des neuen Haushaltsrechts ist es, den Ressourcenverbrauch (=Aufwand) periodengerecht abzubilden, d.h. der Aufwand (Ertrag) soll in dem Haushaltsjahr nachgewiesen werden, in dem der Werteverzehr (Wertezuwachs) stattfindet unabhängig vom Zeitpunkt des Geldverbrauches.

6.3 Begriffsdefinitionen

Begriffsdefinitionen sind in der GemHVO-Doppik unter dem § 59 zusammengefasst.

6.3.1 Erträge

Gemäß § 59 Nr. 13 GemHVO-Doppik der zahlungswirksame und zahlungsunwirksame Wertzuwachs (Ressourcenaufkommen) eines Haushaltsjahres. Mit anderen Worten: Erträge sind der erfolgswirksame Wertezufuss einer Rechnungsperiode / eines Haushaltsjahres. Die Erträge erhöhen das Eigenkapital.

6.3.2 Aufwendungen

Gemäß § 59 Nr. 5 GemHVO-Doppik der wertmäßige zahlungs- und nichtzahlungswirksame Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen (Ressourcenverbrauch) eines Haushaltsjahres. Mit anderen Worten: Aufwendungen sind der gesamte in Geld ausgedrückte Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen einer Rechnungsperiode/ eines Haushaltsjahres. Die Aufwendungen vermindern das Eigenkapital.

6.3.3 Ergebnis

Die Aufwendungen und Erträge eines Haushaltsjahres sind getrennt voneinander auszuweisen und dürfen nicht miteinander verrechnet werden. Die Differenz zwischen den Aufwendungen und den Erträgen stellt das Ergebnis dar. Das Ergebnis verändert die Bilanzposition Eigenkapital. Das Ergebnis der Verwaltung ist geteilt in ein ordentliches und ein außerordentliches Ergebnis.

6.3.4 Außerordentliches Ergebnis

Im außerordentlichen Ergebnis werden die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen zu einem Ergebnis zusammengefasst. Gemäß § 59 Nr. 6 GemHVO-Doppik sind außerordentliche Aufwendungen und Erträge solche, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen, selten vorkommen und von einiger materieller Bedeutung sind. Die Abgrenzung „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ muss dabei den Einzelfall innerhalb der Kommune betrachten. Beispielsweise ist die Verpachtung einer Gastwirtschaft sicherlich nicht für jede Kommune gewöhnliche Geschäftstätigkeit. Der Begriff „von einiger materieller Bedeutung“ ist ebenso im Einzelfall zu bewerten. Denkbar ist den Aufwand oder den Ertrag in das Verhältnis zum Gesamtergebnis zu bilden und danach abzuwägen, ob der Geschäftsfall dem außerordentlichen Ergebnis zuzurechnen ist.

Beachte: Nach dem Entwurf der Anlage F zur GemHVO-Doppik sind Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen allerdings dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen und nachrichtlich im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung anzuführen.

Dem außerordentlichen Ergebnis sind zuzuordnen:

- Folgen von Naturkatastrophen,
- Folgen sonstiger höherer Gewalt sowie
- Spenden von wesentlicher Bedeutung ohne Auflage.

6.3.5 Ordentliches Ergebnis

Zu dem ordentlichen Ergebnis gehören alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zu dem außerordentlichen Ergebnis gehören.

6.3.6 Gesamtergebnisrechnung

Ein Ergebnisplan bzw. -rechnung sieht laut Entwurf der Verwaltungsvorschriften über die Muster für die Aufstellung eines doppischen Haushaltsplanes und für die Erstellung eines Jahresabschlusses (VV-Muster) verkürzt wie folgt aus:

ordentliche Erträge	
- ordentliche Aufwendungen	
=	Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit
<hr/>	
Finanzerträge	
- Zinsen und sonstige Aufwendungen	
=	Finanzergebnis
<hr/>	
Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit	
+ Finanzergebnis	
=	ordentliches Ergebnis
<hr/>	
außerordentliche Erträge	
- außerordentliche Aufwendungen	
=	außerordentliches Ergebnis
<hr/>	
ordentliches Ergebnis	
+ außerordentliches Ergebnis	
=	Jahresergebnis

Die Vorschrift zum Haushaltsausgleich findet sich in § 26 GemHVO-Doppik. Danach ist der Haushalt ausgeglichen, wenn (...) die Erträge die Höhe (...) der Aufwendungen erreichen oder übersteigen. Jahresüberschüsse werden der Ergebnis- oder der Allgemeinen Rücklage zugeführt. Sollten jedoch vorgetragene Jahresfehlbeträge bestehen, sind diese zunächst aus der Ergebn isrücklage auszugleichen. Sollte dies nicht möglich sein, wird der Jahresfehlbetrag vorgetragen. Nach 5 Jahren kann der vorgetragenen Jahresfehlbetrag zu Lasten der Allgemeine Rücklage ausgeglichen werden.

6.3.7 Teilergebnisrechnung

Die Teilergebnisrechnungen sind nach dem Produktrahmen für einzelne Produktgruppen bzw. Unterproduktgruppen aufzustellen. Für jeden Teilergebnisplan ist ein Jahresergebnis nach dem oben aufgeführten verkürzten Schema aufzustellen. Wichtig ist – um Teilergebnisrechnungen zu erstellen – die Zuordnung zu Produktgruppen oder Produkten. Der Rahmen für die Produkte wird festgelegt in den Verwaltungsvorschriften über den Produktrahmen für die Haushalte der Kommunen (VV-Produktrahmen). Die oben dargestellte Ergebnisrechnung ist eine Zusammenfassung der Teilergebnisrechnungen.

6.4 Kontenrahmen

Der Kontenrahmen teilt alle Komponenten des Rechnungswesens in Kontenklassen, diese in Kontengruppen, diese wiederum in Kontenarten und diese in Konten. Innerhalb dieses Rahmens können Kommunen ihren individuell benötigten Kontenplan erstellen. Per Runderlass des Innenministers ergeht die Verwaltungsvorschrift über den Kontenrahmen für die Haushalte der Kommunen (VV-Kontenrahmen). Der Kontenrahmen in Schleswig-Holstein ordnet die Konten der Ergebnisrechnung den Kontenklassen 4 und 5 zu.

6.5 Kontierungen

Im Rahmen des doppischen Rechnungswesens erfolgt eine Kontierung nicht mehr nur auf einer Einnahme- oder Ausgabehaushaltsstelle. Angelehnt an die Buchungssystematik des kaufmännischen Rechnungswesens erfolgt die Kontierung sowohl im Soll eines Kontos als auch im Haben eines Gegenkontos. Wird der Geschäftsfall der Ergebnisrechnung liquiditätswirksam, erfolgt zusätzlich eine Buchung in der Finanzrechnung.

6.5.1 Buchungssystematik

Ergebnisrechnung Ertrag (Gebühren Zulassung) 100 €:

Forderungen	
S	H
100	

Produkt-Ertragskonto	
S	H
	100

Der Zahlungseingang erfolgt. Es ist zu buchen:

Bankkonto	
S	H
100	

Forderungen	
S	H
	100

Neben der in diesem Beispiel erfolgten Verbuchung des Zahlungseingangs auf dem Bankkonto und dem Ausgleich des Forderungskontos erfolgt parallel eine Buchung auf einem Produkt-Einnahmekonto der Finanzrechnung.

6.5.2 Ertragsbuchungen

Für Ertragsbuchungen sind die Konten der Kontenklasse 4 reserviert. Die entsprechenden Konten der Finanzrechnung befinden sich in der Kontenklasse 6.

Steuern und ähnliche Abgaben

Steuern sind Geldleistungen, die ohne eine besondere Gegenleistung erbracht werden. Zu beachten ist, dass Steuererträge periodengerecht abzugrenzen sind. Normalerweise wird der Steuerertrag mit dem Versand des Bescheides eingebucht. Zu beachten ist außerdem der § 17 der GemHVO-Doppik (Verfahren bei Rückzahlungen).

Realsteuern (ordentlicher Ertrag)

Zu den Realsteuern gehören die Grundsteuer A und B sowie die Gewerbesteuer.

Beispiel 1: Versand eines Gewerbesteuerbescheides am 15.01.2006 mit der Fälligkeit 15.02.2006. Bei Versand des Bescheides ist folgendermaßen zu buchen:

Buchung:

Ergebnisrechnung	
Sollkonto	Habenkonto
1691 Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	4013 Gewerbesteuer

Beispiel 2: Wird ein Vorauszahlungsbescheid 2006 versandt, bei dem sich die Fälligkeit auf das Jahr 2007 bezieht ist passivisch abzugrenzen:

Buchung:

Ergebnisrechnung	
Sollkonto	Habenkonto
1691 Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	3911 Verbindlichkeiten aus Zahlungenleistungen

Bei Eingang des Zahlungsbetrages ist die Abgrenzungsposition aufzulösen:

Sollkonto	Habenkonto
3911 Verbindlichkeiten aus Zahlungenleistungen	4013 Gewerbsteuer

Beispiel 3: Am 15.02.2006 muss eine Rückzahlung von zuviel gezahlter Gewerbesteuer aus Vorjahren verbucht werden. Aufgrund von § 17 Abs. 1 GemHVO-Doppik müssen Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Kommune zurückzahlen hat, von den Erträgen abgesetzt werden, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
4013 Gewerbsteuern	3611 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Gemeindeanteile an den Gemeinschaftssteuern (ordentlicher Ertrag)

Zu den Gemeindeanteilen aus den Gemeinschaftssteuern gehören die Anteile an der Einkommens- und der Umsatzsteuer. Als Ergebniskonten sind die Konten 4021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer sowie 4022 Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer vorgesehen. Zu buchen wäre bei einem Ertrag aus Einkommenssteueranteilen:

Sollkonto	Habenkonto
1691 Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	4021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Nach der Vorauszahlung im 4. Quartal auf den Gemeindeanteil an den Gemeinschaftssteuern kommt es in der Praxis zu Rückzahlungen von zuviel erhaltenen Steueranteilen zu Beginn des kommenden Jahres. Wie im vorangegangenen Beispiel ist der zuviel gezahlte Betrag abzusetzen. Es muss wie folgt gebucht werden:

Sollkonto	Habenkonto
4021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	3611 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Sonstige Gemeindesteuern (ordentlicher Ertrag)

Vergnügungssteuer (Konto 4031), die Hundesteuer (Konto 4032), die Jagdsteuer (Konto 4033), die Zweitwohnungssteuer (Konto 4034), die Grunderwerbsteuer (Konto 4035) sowie sonstige örtliche Steuern (Konto 4036). Zu buchen ist wie bereits unter dem Punkt Realsteuern beschrieben.

Steuerähnliche Erträge (ordentlicher Ertrag)

Steuerähnliche Erträge werden in der Kontenart 404 zusammengefasst. Hierzu gehören z.B. die Fremdenverkehrsabgabe sowie die Abgabe von Spielbanken.

Vorsteuer (kein Ertrag)

Bei der Vorsteuer handelt es sich nicht um einen Ertrag. Die Vorsteuer stellt eine Forderung gegenüber dem Finanzamt dar. In Zusammenhang mit der Verbindlichkeit aus der Umsatzsteuer entsteht die Umsatzsteuerzahllast, die als Verbindlichkeit in die Bilanz eingeht.

Zuwendungen und allgemeine Umlagen

Zuwendungen und allgemeine Umlagen können sowohl Zuweisungen als auch Zuschüsse sein. Zuweisungen erhält eine Gebietskörperschaft von einer anderen entwe-

der zur freien Verfügung oder zweckgebunden. Zuschüsse erhalten Kommunen von sonstigen Bereichen.

Schlüsselzuweisungen (ordentlicher Ertrag)

Die Schlüsselzuweisungen werden jeweils monatlich zum Monatsende fällig.

Nach Eingang des Bescheides vom Land ist zu buchen:

Sollkonto	Habenkonto
1691	4111
Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	Schlüsselzuweisungen vom Land

Bedarfszuweisungen

Zu den Bedarfszuweisungen gehören sowohl die Fehlbetragszuweisungen als auch die Sonderbedarfszuweisungen.

Beispiel 1:

Beachtlich ist, dass sich die Fehlbetragszuweisung i.d.R. auf eine Periode bezieht, die bereits abgeschlossen ist. In diesem Fall ist bei Eingang des Bescheides über die Fehlbetragszuweisung zu buchen:

Sollkonto	Habenkonto
1691	4291
Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	Andere sonstige Transfererträge

Beispiel 2:

Wird die Fehlbetragszuweisung als Vorauszahlung auf den zu erwartenden Fehlbetrag gewährt, ist zu buchen:

Sollkonto	Habenkonto
1691	4121
Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	Bedarfszuweisungen

Sollte aufgrund einer Überzahlung im folgenden Jahr eine Rückzahlung an den Zuweisungsgeber durchzuführen sein, muss die Rückzahlung aufgrund des § 17 Absatz 1 GemHVO-Doppik beim Konto 4121 abgesetzt werden. Es ist zu buchen:

Sollkonto	Habenkonto
4121 Bedarfszuweisungen	3611 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke (ordentlicher Ertrag)

Bei den Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Zwecke ist darauf zu achten, auf welchen Zeitraum sich die Zuweisungen beziehen. Die Zuweisungen, die sich auf kommende Perioden beziehen, sind passivisch abzugrenzen.

Beispiel:

Die Gemeinde AB erhält im November einen Bescheid vom Kreis XY, aus dem Zuweisungen für November, Dezember und Januar ersichtlich sind:

Sollkonto	Habenkonto
1691 Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	4142 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke (Nov, Dez.) 3911 Verbindlichkeiten aus Dienstleistungen (Jan.)

Im Januar ist nach Zahlungseingang aufzulösen:

Sollkonto	Habenkonto
3911 Verbindlichkeiten aus Dienstleistungen	4142 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke (Jan.)

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Zuwendungen (ordentlicher Ertrag)

Erhält die Kommune eine Zuweisung für ein abnutzbares Anlagegut, ist zunächst ein Sonderposten auf der Passivseite zu bilden. Der Sonderposten ist über die Nutzungsdauer des Anlagegutes aufzulösen. Die Erträge aus der Auflösung solcher Sonderposten sind unter der Konto-Nummer 4161 zu verbuchen.

Beispiel:

Die Gemeinde CD erhält für den Bau einer Sporthalle mit einer Nutzungsdauer von 40 Jahren eine Zuweisung vom Land.

Bei Eingang des Bescheides ist zu buchen:

Sollkonto	Habenkonto
1691 Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	2321 Sonderposten aufzulösende Zuschüsse

Zum Jahresschluss ist zu buchen:

Sollkonto	Habenkonto
2321 Sonderposten aufzulösende Zuschüsse	4161 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Zuwendungen (Anteil Jahr 1)

In den folgenden Jahren bis zum Ende der Nutzungsdauer ist die Buchung zum Jahresschluss jeweils zu wiederholen.

Allgemeine Umlagen (ordentlicher Ertrag)

Unter den Allgemeinen Umlagen sind z.B. die Kreisumlage, die FAG-Umlage oder die Amtsumlage zu fassen. Bei Versand des Bescheides ist zu buchen:

Sollkonto	Habenkonto
1691 Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	418 –A Umlage

Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen (ordentlicher Ertrag)

Im Rahmen der „Hartz-IV“-Gesetzgebung haben sich Leistungsbeteiligungen des Bundes an diesen Kosten ergeben. Diese sind unter diesen Konten zu verbuchen:

Sollkonto	Habenkonto
1691 Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	4191 Leistungsbeteiligung für die Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

Sonstige Transfererträge (ordentlicher Ertrag)

Wie auch die bisher erwähnten Transfererträge sind auch die sonstigen Transfererträge Zahlungen, die ohne konkrete Gegenleistung erfolgen. Nach dem Kontenrahmen sind dies der Ersatz von sozialen Leistungen, Schuldendiensthilfen sowie andere sonstige Transfererträge. Zu buchen ist:

Sollkonto	Habenkonto
1691 Übrige öffentlich-rechtliche Forderungen	4211 4221 423 4291 } Sonstige Transfererträge

Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (Ordentliche Erträge)

Zu den öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten gehören die Verwaltungs- und die Benutzungsgebühren sowie zweckgebundene Abgaben. Außerdem ist zu beachten, dass Erträge aus Sonderposten für Gebührenaussgleich bzw. Beiträge gebucht werden.

Gebühren und zweckgebundene Abgaben (Ordentliche Erträge)

Folgende Buchung erfolgt bei der Versendung eines Verwaltungsgebührenbescheides, der sich ausschließlich auf das aktuelle Haushaltsjahr bezieht:

Sollkonto	Habenkonto
1611 Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	4311 Verwaltungsgebühren

Entsprechende Buchungen erfolgen bei Benutzungsgebühren oder zweckgebundenen Abgaben. Die periodengerechte Abgrenzung hat auch bei den öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten zu erfolgen (siehe Beispiele Steuern).

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten (Ordentliche Erträge)

Beispiel:

Für den Bau eines Gehweges an einer Gemeindestraße der Gemeinde AB werden Anschlussbeiträge erhoben. Für diese Beiträge wird ein Sonderposten gebildet, der über die Nutzungsdauer des Gehweges aufgelöst werden muss. Zur Bildung des Sonderpostens siehe Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Zuwendungen. Die Auflösung der Sonderposten erfolgt mit folgender Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
2331 Sonderposten für aufzulösende Beiträge	4371 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge

Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen (i.d.R. Ordentliche Erträge)

Zu den privatrechtlichen Leistungsentgelten gehören im Wesentlichen die Erträge aus Kauf-, Miet- oder Pachtverträgen. Kostenerstattungen entstehen, wenn eine Stelle für eine andere Stelle Aufwendungen erbracht hat und sich diese aufgrund einer Vereinbarung erstatten lässt.

Mieten und Pachten (i.d.R. Ordentliche Erträge)

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
1711 Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	4411 Mieten und Pachten

Erträge aus dem Verkauf von Vorräten (i.d.R. Ordentliche Erträge)

Beispiele: Holzverkauf, Gartenerzeugnisse, Drucksachen usw., wenn eine Rechnung geschrieben wird und die Einnahme später erfolgt.

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
1711 Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	4421 Erträge aus dem Verkauf von Vorräten

Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte (i.d.R. Ordentliche Erträge)

Beispiele: Beratungsleistung, EDV-Nutzung durch Dritte

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
1711 Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	4461 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte

Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen (Ordentliche Erträge)

Beispiel: Stellen einer Rechnung für die Durchführung der Schuldnerberatung

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
1611 Öffentlich-rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	448 Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen

Sonstige ordentliche Erträge (i.d.R. Ordentliche Erträge)

Zu den sonstigen ordentlichen Erträgen sind Erträge zuzuordnen, die nicht zu einer der bereits erwähnten Positionen gehört. Es gehören dazu: Konzessionsabgaben, Erstattung von Steuern, Bußgelder, Säumniszuschläge, weitere sonstige ordentliche Erträge.

Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge

Erträge aus Zuschreibungen

Beispiel:

Die Musikschule des Kreises XY erhält unentgeltlich eine Basstrommel, die einem vorhandenen Schlagzeug zuzuschreiben ist.

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
0800 Betriebs- und Geschäftsausstattung	4581 Erträge aus Zuschreibungen

Erträge aus der Auflösung oder Herabsetzung von Rückstellungen

Beispiel:

Am Ende des vergangenen Jahres ist eine Rückstellung gebildet worden, da ein Gerichtsverfahren noch nicht beendet ist. Da aber Gerichtskosten zu erwarten sind, wurde eine Verfahrensrückstellung gebildet. Da diese nicht in voller Höhe benötigt wird, muss der verbleibende Betrag als Ertrag verbucht werden.

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
2830 Verfahrensrückstellung	45826 Erträge aus der Auflösung oder Herabsetzung der Verfahrensrückstellung

Finanzerträge (Ordentliche Erträge)

Zu den Finanzerträgen gehören die Zinserträge, die Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen (z.B. Dividenden) und die sonstigen Finanzerträge.

Beispiel 1: Die Zinsen für ein Sparbuch werden nachgetragen:

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
1821 Sonstige Einlagen	461 Zinserträge

Beispiel 2: Die Dividende für vorhandene Aktien geht ein. Die Dividende wird für Januar bis Dezember des Haushaltsjahres gezahlt.

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
1811 Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	4651 Gewinnanteile aus verbun- denen Unternehmen und Beteili- gungen

Beispiel 3:

Die Dividende für ein vorhandenes Aktienpaketes wird jährlich nachträglich im März für den Zeitraum April des Vorjahres bis März des Haushaltsjahres gezahlt. Zum Jahreschluss des vergangenen Jahres muss eine Abgrenzung des Ertrages vorgenommen werden, der diesem Haushaltsjahr zuzurechnen ist.

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
1991 Übrige Forderungen	4651 Gewinnanteile aus verbun- denen Unternehmen und Beteili- gungen (3/4 des Gesamtbetra- ges)

Mit der Auszahlung der Dividende im März ist dann folgendermaßen zu buchen:

Sollkonto	Habenkonto
1811 Sichteinlagen bei Banken und Kreditinstituten	4651 Gewinnanteile aus verbun- denen Unternehmen und Beteili- gungen (1/4 des Gesamtbetra- ges) 1991 Übrige Forderungen (3/4 des Gesamtbetrages)

Aktivierete Eigenleistungen

Aktivierete Eigenleistungen sind Aufwendungen, die die Kommune erbringt, um z.B. ein Gebäude zu erstellen (Leistungen des Bauhofes oder der Hochbauabteilung). Hierzu gehören der Materialaufwand sowie der Personalaufwand für das erstellte Anlagegut.

Beispiel:

Dem Bau der neuen Gesamtschule (noch im Bau) sind für die Wahrnehmung von hochbaulichen Tätigkeiten Personalaufwendungen zuzuordnen:

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
0900 Anlagen im Bau	4711 Aktivierte Eigenleistungen

Bestandsveränderungen

Als Bestandsveränderungen sind Erhöhungen bzw. Verminderungen von Beständen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen zu buchen.

Beispiel:

Der Bestand an fertigen Erzeugnissen in einer kommunalen Behinderten- Werkstatt hat sich gegenüber der Vorjahresbilanz vergrößert.

Buchung:

Sollkonto	Habenkonto
1550 Fertige Erzeugnisse	4721 Bestandsveränderungen

6.5.3 Aufwendungen

A. Personalaufwendungen (Ordentliche Aufwendungen)

Dienstaufwendungen (Ordentliche Aufwendungen)

Kommunen zahlen an ihre Beschäftigten Bezüge und Leistungsentgelte aus. Außerdem sind sie verpflichtet, die Lohn- und Kirchensteuer, den Solidaritätsbeitrag und die Sozialversicherungsbeiträge einzubehalten und an das Finanzamt und die Versicherungsträger weiterzuleiten:

Beispiel einer Leistungsentgeltzahlung:

Sollkonten	Habenkonten
5012 Tariflich Beschäftigte (Brutto)	3511 Verbindlichkeiten gegenüber FA
5022 Beiträge zu Versorgungskassen	3511 Verbindlichkeiten gegenüber SV
5032 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung	1811 Sichteinlagen

Mit der Zahlung an das Finanzamt und die Krankenkassen werden die Verbindlichkeiten aufgelöst. Diese Auflösung ist allerdings nicht in der Ergebnisrechnung zu berücksichtigen. Neben den Bezügen und Leistungsentgelten können die Beschäftigten weitere Leistungen erhalten, die ggf. als geldwerter Vorteil zu versteuern sind (Essenszuschüsse, Fahrzeugstellung usw.). Es handelt sich hier nicht um „Sonstige Personalaufwendungen“, sondern die Aufwendungen sind den jeweiligen Dienstaufwendungen zuzurechnen.

Pensionsrückstellungen (Ordentliche Aufwendungen)

Die ermittelte Pensionsrückstellung ist folgendermaßen zu buchen:

Sollkonten	Habenkonten
5051 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte	2511 Pensionsrückstellungen

Versorgungsaufwendungen (Ordentliche Aufwendungen)

Für ehemalige Beschäftigte anfallenden Aufwendungen ist zu buchen wie unter Dienstaufwendungen beschrieben. Die Kontenart ist jedoch 511.

Vorschüsse

Vorschüsse und Abschlagszahlungen sind noch kein Aufwand. Sie sind später mit den tatsächlichen Entgeltzahlungen zu verrechnen. Zum Zeitpunkt der Gewährung sind sie in der Ergebnisrechnung nicht zu berücksichtigen.

B. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen (Ordentliche Aufwendungen)

In der Kontengruppe 52 sind die Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen zusammengefasst. Die Konten werden angesprochen, sobald eine Sach- bzw. eine Dienstleistung bezogen wird. Die Buchungen erfolgen aufgrund eines Vertrages, einer Rechnung oder sonstiger Belege. Zu den Sach- und Dienstleistungen gehören die Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen, die Mieten und Pachten, Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen, Haltung von Fahrzeugen, die besonderen Aufwendungen für Beschäftigte, besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen, Erwerb von Vorräten und Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen.

Beispiel 1:

Für die Reinigung des Rathauses stellt die Fa. Blitzblank eine Rechnung.

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
5211 Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen	3511 Verbindlichkeiten aus Lief- erungen und Leistungen

Beispiel 2:

Eine Rechnung für Vorräte des Bauhofes geht ein.

Buchung:

Ergebnisrechnung	
Sollkonten	Habenkonto
5281 Erwerb von Vorräten	3511 Verbindlichkeiten aus Lief- erungen und Leistungen

Praktischerweise kann auch direkt auf dem Bestandskonto für Vorräte gebucht werden. Die Ermittlung des dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Ressourcenverbrauchs erfolgt am Jahresende nach Durchführung einer Inventur.

Buchungen:

Bei Rechnungseingang:

Sollkonten	Habenkonto
1510 Rohstoffe	3511 Verbindlichkeiten aus Lief- erungen und Leistungen

Am Ende das Jahres weist das Rohstoffkonto folgende Buchungen aus:

1510 Rohstoffe	
Soll	Habenkonto
Anfangsbestand	Inventurbestand
100	150
3511	
100	

Aus diesen Kontobewegungen ist ersichtlich, dass 50 Einheiten verbraucht wurden. Daraus ergibt sich folgende Buchung für die Ergebnisrechnung:

Sollkonten	Habenkonto
5281 Erwerb von Vorräten	1510 Rohstoffe
	50

Beispiel 3:

Der Energieversorger stellt eine Rechnung für Strom. Alle Rechnungstermine liegen im Haushaltsjahr:

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
5241 Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen	3511 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Buchung der Vorsteuer

In der Regel wird die Kommune Endverbraucher der bezogenen Sach- oder Dienstleistung sein. Es ist also der Bruttobetrag als Aufwand zu kontieren. In den Fällen, in denen die Kommune vorsteuerabzugsberechtigt ist, wird lediglich der Netto-Rechnungsbetrag als Aufwand verbucht. Der Steueranteil der Rechnung muss auf das Konto Vorsteuer gebucht werden.

Beispiel:

Der Kantinenbetrieb der Kreisverwaltung XY ist vorsteuerabzugsberechtigt. Es geht eine Rechnung für den Bezug von Lebensmitteln ein.

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
5281 Erwerb von Vorräten Konto Vorsteuer	3511 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Transferaufwendungen (Ordentliche Aufwendungen)

Typisch für die öffentliche Verwaltung sind die Transferaufwendungen. Für diese Aufwendungen erhält die Kommune keine konkrete Gegenleistung. In der Kontengruppe 53 sind solche zusammengefasst. Zu diesen Aufwendungen gehören die Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke, die Schuldendiensthilfen, Sozialtransferaufwendungen, Steuerbeteiligungen, Allgemeine Zuweisungen, Allgemeine Umlagen.

Beispiel1:

Der Kreis XY erteilt einen Bescheid über die Gewährung eines monatlichen Zuschusses für ein Kulturzentrum.

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	3611 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Beispiel 2:

Der Kreis XY erstellt einen Bescheid im Rahmen der Hilfen zur Erziehung.

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
5331 Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen	3611 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

Beispiel 3:

Die Gemeinde AB muss Gewerbesteuerumlage (Steuerbeteiligung) zahlen.

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
5341 Gewerbesteuerumlage	3611 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

C. Sonstige ordentliche Aufwendungen (Ordentliche Aufwendungen)

Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen

Zu den sonstigen Personal- und Versorgungsaufwendungen gehören z.B. die Aufwendungen für Personaleinstellungen, die Aufwendungen für Aus- und Fortbildung, Aufwendungen für Ehrungen und Dienstjubiläen, Aufwendungen für Dienst- und Schutzbekleidung u.a. Zu buchen ist jeweils:

Sollkonten	Habenkonto
5411 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen	3511 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

Zu diesen Aufwendungen gehören z.B. die Aufwendungen für Mieten, Pachten, Leasing, Aufwendungen des Geldverkehrs oder Aufwendungen für Beratung oder Rechtsschutz. Die Buchung erfolgt aufgrund eines Vertrages oder einer Rechnung. Zu buchen ist:

Sollkonten	Habenkonto
542 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	3511 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Außerdem werden unter diesem Begriff die Aufwendungen für die ehrenamtliche Tätigkeit gefasst.

Geschäftsaufwendungen

Zu den Geschäftsausgaben zählen der Verbrauch an Büromaterial, Druckkosten, Aufwendungen für Zeitungen und Zeitschriften, Porto, Telefon, öffentliche Bekanntmachungen, Werbung sowie die Aufwendungen für Bewirtung sowie sonstige Geschäftsausgaben. Die Buchung bei Rechnungseingang erfolgt folgendermaßen:

Sollkonten	Habenkonto
5341 Geschäftsaufwendungen	3511 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Steuern, Versicherungen, Schadensfälle

Für ein Kraftfahrzeug des kommunalen Fuhrparks muss die Kfz-Steuer sowie die Versicherung für das Haushaltsjahr überwiesen werden.

Sollkonten	Habenkonto
5441 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle	3511 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit

Um Erstattungen handelt es sich, wenn eine Stelle für eine andere Stelle Aufwendungen geleistet hat und sich diese ersetzen lässt.

Beispiel:

Die Kommune AB muss an die Stadt XY, die Schulträger eines Gymnasiums ist, Schulkostenbeiträge für einen Schüler ihrer Gemeinde zahlen.

Sollkonten	Habenkonto
545- A Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit	3511 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen

Seit der Hartz-IV-Gesetzgebung nehmen Kreise und die Bundesanstalt für Arbeit die Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende, die Eingliederung von Arbeitssuchenden, die Zahlung von einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende im Rahmen so genannter Arbeitsgemeinschaften gemeinsam wahr. Die Kommunen zahlen für die oben angeführten Leistungen an die Bundesanstalt für Arbeit in Form von Leistungsbeteiligungen.

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
5461 Leistungsbeteiligung für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende	3511 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen (Sach-, Finanz-, Umlaufvermögen)

Hier sei nur ein Beispiel für die Buchung einer Wertveränderung genannt. Der Aktienkurs einer Aktie, die im kommunalen Besitz ist, liegt am Ende des Haushaltsjahres unter dem bisher bilanzierten Kurs der Aktie. In die Bilanz darf aber nur der geringere Wert der Aktie eingehen. Aus diesem Grund muss ein Aufwand gebucht werden, der den Kursverlust zum Ende des Haushaltsjahres dokumentiert.

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
5472 Wertveränderung bei Finanzanlagen	1112 Börsennotierte Aktien

Prinzipiell sieht die Buchung für Wertveränderungen bei Sachanlagen und beim Umlaufvermögen genau so aus.

Besondere ordentliche Aufwendungen (Bußgelder, Säumniszuschläge, Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften, Fehlbelegungsabgabe)

Beispiel:

Die Umsatzsteuerzahllast wird verspätet gezahlt. Das Finanzamt berechnet Säumniszuschläge.

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
5482 Säumniszuschläge	1811 Sichteinlagen

D. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen

Zinsaufwendungen

Beispiel:

Für die Inanspruchnahme eines Kassenkredites berechnet die Sparkasse Sollzinsen

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
-------------------	-------------------

551 Zinsaufwendungen	1811 Sichteinlagen
----------------------	--------------------

Sonstige Finanzaufwendungen (Kreditbeschaffungskosten, Verzinsung Steuernachzahlungen)

Beispiel:

Bei der Aufnahme eines Kommunaldarlehens ist ein Disagio vereinbart.

Buchung:

Sollkonten	Habenkonto
5591 Kreditbeschaffungskosten	1811 Sichteinlagen

Bilanzielle Abschreibungen

Zur Berechnung der Abschreibungen siehe Vermögensrechnung.

Buchungsbeispiel:

Sollkonten	Habenkonto
5711 Abschreibung auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	080 Betriebs- und Geschäftsausstattung

7. Die Finanzrechnung

7.1 Was ist die Finanzrechnung?

Die Finanzrechnung ist neben der Ergebnisrechnung und der Bilanz die zweite Komponente des neuen kommunalen Haushaltsrechts. Sie ist vergleichbar mit der Kapitalflussrechnung² bei der doppelten kaufmännischen Buchführung. Die Grundlagen der Kapitalflussrechnung werden mit dem deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 2³ (Kapitalflussrechnung) des deutschen Standardisierungsrates⁴ vorgegeben. Verschie-

² Die Kapitalflussrechnung wird auch als „Cashflow-Rechnung“ bezeichnet

³ Siehe weitere Informationen im Internet unter www.drsc.de.

⁴ Der deutsche Standardisierungsrat (DSR) wird durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich vom 27.04.1998, BGBl. I 1999, Seite 786 (KonTraG) legitimiert.

dene Einflüsse aus den internationalen Rechnungslegungsvorschriften IAS flossen ebenfalls in die Finanzrechnung ein. Die Finanzrechnung des neuen kommunalen Haushaltsrechts kann nicht mit der bisherigen mittelfristigen Finanzplanung des kameraleen Rechnungswesens verglichen werden.

In der Finanzrechnung werden tatsächliche Ein- und Auszahlung gegliedert nach dem Kontenplan dargestellt. Die Struktur der Konten richtet sich nach den Vorgaben des Landes Schleswig-Holstein und ist mit Ausnahme der ersten beiden Ziffern mit dem Kontenplan der Ergebnisrechnung vergleichbar. In der nachfolgenden Übersicht wird die Struktur von den beiden Rechnungen verdeutlicht.

Ergebnisrechnung		Finanzrechnung	
Erträge	KontoGr.	Einzahlungen	KontoGr.
Steuern und sonstige Abgaben	40	Steuern und sonstige Abgaben	60
Zuwendungen und allg. Umlage	41	Zuwendungen und allg. Umlage	61
Sonstige Transfererträge	42	Sonstige Transfereinzahlungen	62
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	43	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	63
Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	44	Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	64
Sonstige ordentliche Erträge	45	Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	65
Finanzerträge	46	Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	66
Aktivierete Eigenleistungen und Bestandsveränderungen	47	Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	67
Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	48	Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	68
Außerordentliche Erträge	49	Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit	69
Aufwendungen		Auszahlungen	
Personalaufwendungen	50	Personalauszahlungen	70
Versorgungsaufwendungen	51	Versorgungsauszahlungen	71
Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	52	Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	72

Ergebnisrechnung		Finanzrechnung	
Transferaufwendungen	53	Transferauszahlungen	73
Sonstige ordentliche Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	54	Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	74
Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	55	Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	75
	56		76
Bilanzielle Abschreibungen	57	Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	77
Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	58	Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	78
Außerordentliche Aufwendungen	59	Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit	79

Die Finanzrechnung ist nach dem Produktrahmen⁵ des Landes in Produktbereiche und Produktgruppen zu gliedern. Sie unterteilt sich also in die Finanzrechnung für die Gesamtverwaltung und in Teilfinanzrechnungen für die Produktbereiche und Produktgruppen.

Die Finanzrechnung ist grundsätzlich als direkte und indirekte Finanzrechnung möglich. Bei der direkten Finanzrechnung wird im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplanes neben der Buchung in der Ergebnisrechnung eine den Regeln der Finanzrechnung folgende Buchung direkt in der Finanzrechnung erzeugt. Bei der indirekten Finanzrechnung wird z.B. nach Jahresschluss aus der Ergebnisrechnung die Finanzrechnung quasi nachträglich erzeugt. Dies kann zu Ungenauigkeiten führen. In Schleswig-Holstein wird aus diesem Grunde nur die direkte Finanzrechnung zulässig sein. Bei der Auswahl einer neuen Software für die Doppik sollte auf diesen Einschränkung besonders geachtet werden, da nicht alle Softwareverfahren die direkte Finanzrechnung unterstützen.

Neben dieser Unterteilung werden bei der direkten Finanzrechnung drei Varianten unterschieden:

⁵ In Schleswig-Holstein ist gemäß Erlass des Innenministeriums bis zur 3-stelligen Produktgruppe die Darstellung verpflichtend.

- a) Originäre Buchung als Integration in den doppelten Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens.
- b) Originäre Buchung als statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens.
- c) Direkte derivative Ermittlung als direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten.

Bei den Varianten a) und b) bestehen neben den technischen Voraussetzungen der Software keine bekannten Probleme zur Ermittlung korrekter Ergebnisse und Periodenabgrenzungen für die Finanzrechnung. Bei der Variante c) sind nach den bisherigen Erkenntnissen zusätzliche Bestandskonten mit zusätzlichen Buchungen zu führen. Es muss aber befürchtet werden, dass trotz des höheren Aufwandes zur Ermittlung der Daten die Werte nicht immer periodengenau abgegrenzt werden können. Zur weiteren Vertiefung des Themas wird auf die Ausführungen der entsprechenden Fachliteratur z.B. den Ergebnissen des Modellprojekts in NRW verwiesen.

7.2 Vom Finanzplan zur Finanzrechnung

Die Planung in der Finanzrechnung folgt unter Beachtung der Besonderheiten der Finanzrechnung den üblichen Regeln bei der Haushaltsplanung für Kommunen. Es gelten so insbesondere auch die Planungsgrundsätze der Gemeindeordnung (z.B. §§ 75 und 95 GO) und der Gemeindehaushaltsverordnung (z.B. § 10 GemHVO – Doppik). Es wird hier auf die Dokumentation der Projektgruppe 1.5 des Innovationsrings verwiesen.

Mit der Beschlussfassung der Selbstverwaltungsgremien zur Haushaltssatzung und zum Haushaltsplan erfolgt unter Beachtung der rechtlichen Grundlagen die Ausführung des Haushaltsplanes. Zu den Buchungsgrundsätzen (Haushaltsgrundsätze bzw. GoB) und zur Bewirtschaftung des Haushaltsplanes finden Sie im Kapitel 10 bzw. 11 dieser Handlungsempfehlung Ausführungen. Zum Jahresabschluss wird mit der Finanzrechnung über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde berichtet. Weitere Ausführungen hierzu finden Sie im Kapitel 12.

7.3 Ziele der Finanzrechnung

Die Finanzrechnung des neuen kommunalen Haushaltsrechts kann wie bereits oben erläutert nicht mit der bisherigen mittelfristigen Finanzplanung des kameraleen Rech-

nungswesens verglichen werden. Um die Finanzrechnung besser verstehen zu können, sollen hier die Ziele der Finanzrechnung erläutert werden. Im Wesentlichen sind folgende Zielsetzungen von Bedeutung:

- **Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen) bezogen auf den jeweiligen Zeitraum:** Die Zahlungsströme werden nach dem tatsächlichen Zeitpunkt der Zahlung periodengenau erfasst.
- **Es werden die Finanzierungsquellen dargestellt:** Die Mittelherkunft und Mittelverwendung insbesondere zu den investiven Maßnahmen wird nachgewiesen.
- **Die Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes werden dargestellt:** Als Ergebnis kann der Cashflow bzw. die Änderung des Bestandes an Zahlungsmitteln innerhalb eines bestimmten Zeitraumes z.B. monatlich nachgewiesen werden.
- **Die Finanzrechnung dient als Steuerungsinstrument für das Finanz- bzw. Liquiditätsmanagement:** Es werden die Zu- und Abflüsse an Geldmitteln konkret für bestimmte Verwaltungszweige dargestellt.
- **Berechnung Cashflow:** Mit der Finanzrechnung kann der Cashflow aus den Einzahlungen und Auszahlungen berechnet werden.
- **Ermächtigungsgrundlage für Investitionen:** Mit der Finanzrechnung (bzw. dem Finanzplan) wird die Investitionstätigkeit einer Gemeinde geplant und gesteuert. Sie ist die formale Ermächtigungsgrundlage für investive Einzahlungen und Auszahlungen.

7.4 Erläuterung der Einzelpositionen der Finanzrechnung

In der Finanzrechnung bzw. der Teilfinanzrechnung sind nach dem Muster des Landes Schleswig-Holstein bestimmte Positionen auszuweisen. Der Kontenplan der Gemeinde muss sich innerhalb der Vorgabe des Landes bewegen.

Alle Geschäftsvorfälle der Verwaltung sind im Rechnungswesen und damit auch in der Finanzrechnung darzustellen. Hierzu sind die Vorschriften zur Kontierung zwingend zu beachten. Dies setzt voraus, dass auch die Einzelpositionen der Finanzrechnung (so weit relevant) zugeordnet werden.

Beispiel:

Finanzrechnung der Produktgruppe 521 Bauordnung			
Einzahlungen	KontoGr.	Konto.	Bezeichnung
Steuern und sonstige Abgaben	60	60000	
...
Auszahlungen			
Personalauszahlungen	70	70110	Personalauszahlungen für Beamte
		70120	Personalauszahlungen für tariflich Beschäftigte
		70190	Personalauszahlungen für sonstige Beschäftigte
		70210	Beiträge zu Versorgungskassen für Beamte
...

Für den Finanzplan und die Finanzrechnung werden die Einzelergebnisse der einzelnen Produktkonten in der Kontengruppe zusammengefasst und im Ausdruck dargestellt.

Nachstehend werden die einzelnen Positionen der Finanzrechnung erläutert:

Nr.	Kl.	Bezeichnung	Erläuterung
1	60	Steuern und ähnliche Abgaben	Siehe Ergebnisrechnung
2	61	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen	
3	62	+ Sonstige Transfereinzahlungen	
4	63	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	
5	641 642 646	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte	
6	648	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen	
7	65	+ Sonstige Einzahlungen	
8	66	+ Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	
9		= Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
10	70	- Personalauszahlungen	
11	71	- Versorgungsauszahlungen	
12	72	- Auszahlungen für Sach- u. Dienstleistungen	
13	75	- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	
14	73	- Transferauszahlungen	
15	74	- Sonstige Auszahlungen	
16		= Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
17		= Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 9 und 16)	

Nr.	Kl.	Bezeichnung	Erläuterung
18	681	+ Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen	
19	682 683	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen	
20	684	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen	
21	688	+ Einzahlungen aus Beiträgen u. ä. Entgelten	
22	685 686	+ Sonstige Investitionseinzahlungen	
23		= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	
24	782	- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden	Hier werden alle Auszahlungen also einschließlich der Nebenkosten für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden erfasst.
25	785	- Auszahlungen für Baumaßnahmen	
26	783	- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen	
27	784	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen	
28	781	- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen	
29	786	- Sonstige Investitionsauszahlungen	
30		= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	
31		= Saldo aus Investitionstätigkeit (= Zeilen 23 und 30)	
32		= Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag (= Zeilen 17 und 31)	
33	692	+ Aufnahme von Krediten für Investitionen	
34	693	+ Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung	
35	792	- Tilgung von Krediten für Investitionen	
36	793	- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung	
37		= Saldo aus Finanzierungstätigkeit	
38		= Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln (= Zeilen 32 und 37)	
39		+ Anfangsbestand an Finanzmitteln	
40		+ Bestand an fremden Finanzmitteln	
41		= Liquide Mittel (= Zeilen 38, 39 und 40)	

7.5 Kontierungsleitfaden für die Finanzrechnung

Die einzelnen Geschäftsvorfälle in der Finanzrechnung sind nach dem Muster des Kontenrahmens des Landes Schleswig-Holstein zu kontieren.

Für jeden verpflichtenden Produktbereich bzw. für die Produktgruppen sind unter Beachtung des Kontenplanes des Landes Produktkonten einzurichten. Nachstehend ein Auszug als Beispiel zum Kontenrahmen:

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-art	Konto	Bereichs-abgrenzung	Bezeichnung
7					Auszahlungen
	70				Personalauszahlungen
		701			Dienstbezüge und dgl.
			7011		Beamte
			7012		Angestellte
			7013		Arbeiterinnen und Arbeiter
			7019		Sonstige Beschäftigungsentgelte
		702			Beiträge zu Versorgungskassen
			7021		Beamte
			7022		Angestellte
			7023		Arbeiterinnen und Arbeiter
			7029		Sonstige Beschäftigte
		703			Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung
			7031		Beamte
			7032		Angestellte
			7033		Arbeiterinnen und Arbeiter
			7039		Sonstige Beschäftigte
		704			Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
			7041		Beihilfen, Unterstützungsleistungen und dgl.
	71				Versorgungsauszahlungen

In Kombination aus der Produktgruppe bzw. dem Produkt mit dem Kontenplan ergeben sich die Buchungsstellen bzw. Produktkonten. Die Anzahl der Stellen für das Produkt bzw. das Konto ergibt sich aus der gewünschten Unterteilungstiefe bei den Produkten bzw. den Konten. In den hier genannten Beispielen wurden das Produkt und das Konto auf jeweils fünf Stellen erweitert.

Eine weitere Unterteilung nach den besonderen Bedürfnissen einer Verwaltung ist zulässig. Für die weitere Unterteilung wurden Bereichsabgrenzungen vorgesehen. Die konkreten Inhalte sind der aktuellen Zuordnungsvorschrift zu entnehmen.

Beispiel: Produktgruppe 521 Bauordnung

Produkt	Konto	Bezeichnung
52100	70110	Personalauszahlungen für Beamte
52100	70120	Personalauszahlungen für Angestellte
52100	70130	Personalauszahlungen für Arbeiterinnen und Arbeiter
52100	70190	Personalauszahlungen von sonstige Beschäftigungsentgelte

Produkt	Konto	Bezeichnung
52100	70210	Beiträge zur Versorgungskasse für Beamte
52100	70220	Beiträge zur Versorgungskasse für Angestellte
52100	70230	Beiträge zur Versorgungskasse für Arbeiterinnen und Arbeiter
52100	70290	Beiträge zur Versorgungskasse von sonstige Beschäftigungsentgelte
...

Für die konkrete Erstellung der Produktkonten wird auf die Zuordnungsvorschriften des Landes Schleswig-Holstein in der jeweils gültigen Fassung verwiesen.

7.6 Buchungen in der Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind alle Ein- und Auszahlungen mit ihrem tatsächlichen Zahlungszeitpunkt periodengenau darzustellen. Die Buchungen hierzu ergeben sich also aus den verschiedenen Geschäftsvorfällen einer Verwaltung. Eine große Anzahl der Buchungen der Finanzrechnung werden als Erweiterung einer Buchung der Ergebnisrechnung generiert. Hierbei sind in der Praxis die Besonderheiten des jeweiligen EDV-Verfahren zu berücksichtigen.

Geschäftsbuchhaltung [Eingangsrechnung/Eingangsrechnung]

Datei Optionen Hilfe
 Gemeinde: 02 Doppikstadt Datum: 04.12.2005 Peri.: 12 Jahr: 2005 BA: ER ZS: 00

Buchung | Aufteilung | Skonto | Kostenstellen | Inventarisierung | Zusatz

Beleg-Nr.: 123 int. Beleg-Nr.:
 Personen-Nr.: 00000004 Schulze Gerätetechnik GmbH Zahlart: autom. ZV
 BLZ: 20010800 Hanseatische i-Bank Hamburg Konto-Nr.: 0003242151
 Kontoinhaber: Splittbuchung
 F/V-Konto: Zusteller erfassen
 Gegenprodukt: 1114 Abgrenzung
 Sachkonto: 701100 Bezüge der Beamten
 MwSt.: 00 errechnete Steuer: 0,00
 Betrag: 24.000,00 Fällig: 01.12.2005 Bezug HÜL-Nr.:
 Buchungstext: Personalausgaben Auftrag:
 Übergabe an Kasse
 Skonto

Mitt. VO. Anordnen

Soll	0,00	Vorm. Haben	0,00	Reste aus VJ	0,00
Haben	0,00	Sperre	0,00	Auftrag	0,00
Vorm. Soll	0,00	ÜPL/APL	0,00	Ansatz	0,00

Beispiel einer Buchungsmaske zum EDV-Verfahren H&H

Nachstehend werden zu Schulungszwecken verschiedene Geschäftsvorfälle anhand von Beispielen erläutert.

Beispiel 1:

Die Verwaltung zahlt am 28.11.2005 Beamtenbezüge zum 1. des nächsten Monats aus. Neben den Konten der Ergebnisrechnung wird in der Finanzrechnung folgendes Konto (52100-70110) angesprochen:

Produkt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erl.:
52100	351xx	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	12.2005	80.000 EUR	Ergebnisrechnung
52100	50110	Personalaufwand für Beamte	12.2005	80.000 EUR	Ergebnisrechnung
52100	70110	Personalauszahlungen für Beamte	28.11.2005	80.000 EUR	Finanzrechnung
90521	50110	Personalkosten für Beamte	12.2005	80.000 EUR	KLR

Beispiel 2:

Die Verwaltung bucht die vierteljährlichen Steuereinnahmen zum 15. des 2. Monats ab. Neben den Konten der Ergebnisrechnung wird in der Finanzrechnung folgendes Konto angesprochen:

Produkt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erl.:
?	161xx	Forderungen aus Zahlungen ?	01 – 03/2005	100 EUR (je Periode)	Ergebnisrechnung
61000	40220	Steuereinnahmen aus der Grundsteuer B	01 – 03/2005	100 EUR (je Periode)	Ergebnisrechnung
61000	60220	Steuereinnahmen aus der Grundsteuer B	15.02.2006	300 EUR	Finanzrechnung
61000	90220	Steuereinnahmen aus der Grundsteuer B	01 – 03/2006	100 EUR (je Periode)	KLR

7.7 Einbindung der Anlagebuchführung in die Finanzrechnung

Die Auszahlungen der Finanzrechnung für investive Maßnahmen stellen, soweit sie für die Anlagenbuchhaltung relevant sind, die Grundlage für die Abschreibungen dar.

Beispiel 1:

Die Verwaltung zahlt am 15.12.2005 den Kaufpreis für ein Dienstkraftfahrzeug an den Lieferanten. Es wird kein Konto der Ergebnisrechnung angesprochen. Es wird zunächst nur in der Finanzrechnung folgendes Konto angesprochen:

Produkt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erl.:
					Ergebnisrechnung
					Ergebnisrechnung
11100	78310	Auszahlungen aus dem Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens oberhalb der Wertgrenze von 410 Euro	15.15.2005	30.000 EUR	Finanzrechnung
				0 EUR	KLR
		Auszahlung aus dem Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens	12.2005	30.000 EUR	Anlagebuchführung

7.8 Überleitung von kameralen Daten als Vorjahreswerte in die Finanzrechnung

Die bisherige kamerale Jahresrechnung entspricht in Teilen der Finanzrechnung und könnte als Basis für die Vorjahreswerte für die Finanzrechnung verwendet werden. Es wird hierzu auch auf die Ausführungen unter Ziffer 13 dieser Handlungsempfehlung verwiesen.

Bei der Umstellung des Rechnungswesens auf die Doppik werden von den verschiedenen Softwareanbietern u.a. zwei Varianten angeboten:

- Variante 1: Big Bang (harter Umstieg),
- Variante 2: Sanfter Übergang (über ein Mapping werden vorher doppische Buchungen aus dem kameralen System erzeugt).

Die nachstehende Grafik verdeutlicht die verschiedenen Vorgehensweisen.



Darstellung der Überleitungsarten zur Doppik (H&H)

8. Die Bilanz (Vermögensrechnung)

8.1 Was ist die Bilanz?

„Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“ (§ 44 (1) GemHVO-Doppik) und der in der GemHVO-Doppik enthaltenen Maßgaben aufzustellen. Ein wesentlicher Bestandteil dieses Jahresabschlusses ist neben der Ergebnis-, der Finanzrechnung und dem Anhang, die Bilanz. Sie hat sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten. Das Vermögen (Anlage- und Umlaufvermögen u.a.) steht dabei auf der Aktiv-Seite (links), das Kapital (Eigen- und Fremdkapital u.a.) auf der Passiv-Seite (rechts). Beide Seiten weisen dieselbe Summe aus (Bilanz = Waage).

Die Gemeindehaushaltsverordnung sieht folgende Bilanzgliederung vor (Auszug):

Bilanzübersicht			
Aktivseite	KontoGr.	Passivseite	KontoGr.
1. Anlagevermögen mit immateriellen Vermögensgegenständen, Sachanlagen und Finanzanlagen	01 – 14	1. Eigenkapital mit Allgemeiner Rücklage, Sonderrücklage, Ergebnissrücklage, vorgetragener Jahresfehlbetrag, Jahresüberschuss/ -fehlbetrag	20

2. Umlaufvermögen mit Vorräten, Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen, Wertpapiere des Umlaufvermögens und liquide Mittel	15 -18	2. Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse, Zuweisungen, Beiträge, Gebührenaussgleich, Treuhandvermögen, Dauergrabpflege und sonstige Sonderposten	23
		3. Rückstellungen für Pensionen, Altersteilzeit, für später entstehende Kosten, Altlasten, Steuern, Verfahren, Finanzausgleich, Instandhaltung und sonstige Rückstellungen	25 - 28
		4. Verbindlichkeiten wie Anleihen, Verbindlichkeiten aus Investitionen, Kassenkrediten, Lieferungen und Leistungen usw.	30 – 37
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	19	5. Passive Rechnungsabgrenzung	39
Bilanzsumme:		Bilanzsumme:	

Die Bilanz ist ein Teil der Drei-Komponenten-Rechnung und mit der Erfolgsrechnung über die Position Jahresüberschuss/-fehlbetrag (Eigenkapital) verknüpft. Komponentenübergreifende Buchungen wie Abschreibungen können so abgebildet werden.

Buchungsbeispiel (Abschreibungen):

Produkt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläuterung:
	5711	Abschreibungen	31.12.2005	4.000 EUR	Ergebnisrechnung
an					
	0700	Fahrzeuge	31.12.2005	4.000 EUR	Bilanz
Anmerkung: Die Abschreibungen verringern den Restwert des Sachanlagevermögens (Bilanz, Aktivseite) um 4.000 €. Die 4.000 € Abschreibungen (Aufwand) in der Erfolgsrechnung verringern das Jahresergebnis (Erfolgsrechnung u. Bilanz) um 4.000 € und reduziert dadurch das Jahresergebnis (Bilanz, Passivseite). Die Bilanzsumme reduziert sich um 4.000 €, beide Seiten sind ausgeglichen.					

Bei der Bewertung der Bilanzpositionen gilt es zu prüfen, ob eine Eröffnungsbilanz (zum Stichtag 01.01. des Jahres) oder Folgebilanzen (=Jahresabschlüsse) erstellt werden sollen. Für die erstmalige Erstellung einer Eröffnungsbilanz können Bewertungsvereinfachungen nach §§ 54-56 GemHVO-Doppik angewendet werden. Regelungen zu den Jahresabschlüssen finden sich im Wesentlichen in den §§ 39-43 der GemHVO-

Doppik. Der Jahresabschluss soll innerhalb von drei Monaten aufgestellt werden (§ 95m (2) GO).

8.2 Von der Planung zur Bilanz

Die Erstellung einer Bilanz als Bestandteil des Haushaltsplans ist laut GemHVO-Doppik derzeit nicht vorgesehen. Die Erstellung des Erfolgsplans setzt aber die Planung bzw. Fortschreibung einzelner Bilanzpositionen (z.B. Anlagevermögen, Rücklagen, -stellungen, Verbindlichkeiten) zur Berechnung der Abschreibungen, Auflösung von Zuwendungen, Rücklagen und -stellungen und Verbindlichkeiten voraus.

8.3 Ziele der Bilanz

Wesentliche Aufgabe der Einführung des neuen kommunalen Rechnungswesens (NKR) in der Verwaltung ist der Nachweis des periodengerechten Ressourcenverbrauchs mit seiner Folgewirkung auf die Bilanzrelationen und das Eigenkapital. D.h. die Bilanz im Jahresabschluss dient der zurückblickenden Betrachtung der Vermögens- und Finanzierungssituation der Kommune.

Beispiel:

Wird investiert (z.B. Sachanlagevermögen, PKW 20.000 €), so steigt die Aktivseite um diesen Betrag, der, wenn der PKW durch Darlehen (Verbindlichkeiten, 20.000 €) finanziert wird zu einer Bilanzsummenerhöhung (Bilanzverlängerung) führt. Wird die Investition (PKW, 20.000 €) aber bar aus der Kasse (minus 20.000 €) finanziert, bleibt die Bilanzsumme gleich (Aktivtausch). Analog ist ein Passivtausch oder auch eine Bilanzverkürzung mit anderen Beispielen möglich (s. Bilanzanalyse).

8.4 Grundlagen der Bilanz

Die GemHVO (§ 48 GemHVO-Doppik) sieht als Minimalanforderung für die Bilanzstruktur folgende Gliederung (Kontenrahmen v. 23.01.2006) vor:

Aktivseite	KontoGr.
1. Anlagevermögen	
1.1. Immaterielle Vermögensgegenstände	0100
1.2. Sachanlagen	
1.2.1. Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	0200
1.2.1.1. Grünflächen	0210
1.2.1.2. Ackerland	0220
1.2.1.3. Wald, Forst	0230
1.2.1.4. Sonstige unbebaute Grundstücke	0290
1.2.2. Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	0300
1.2.2.1. Grundstücke mit Wohnbauten	0310
1.2.2.2. Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen	0320
1.2.2.3. Grundstücke mit Schulen	0330
1.2.2.5. Grundstücke mit Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden	0340
1.2.3. Infrastrukturvermögen	0400
1.2.3.1. Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	0410
1.2.3.2. Brücken und Tunnel	0420
1.2.3.3. Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen	0430
1.2.3.4. Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen	0440
1.2.3.5. Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	0450
1.2.3.6. Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	0460
1.2.4. Bauten auf fremden Grund und Boden	0500
1.2.5. Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	0600
1.2.6. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	0700
1.2.7. Betriebs- und Geschäftsausstattung	0800
1.2.8. Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	0900
1.3. Finanzanlagen	
1.3.1. Anteilsrechte an verbundenen Unternehmen	1010
1.3.2. Beteiligungen	1110
1.3.3. Sondervermögen	1210
1.3.4. Ausleihungen	1310
1.3.5. Wertpapiere des Anlagevermögens	1400
2. Umlaufvermögen	
2.1. Vorräte	1500
2.2. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
2.2.1. Öffentlich rechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	1610
2.2.2. Sonstige öffentlich rechtliche Forderungen	1690
2.2.3. Privatrechtliche Forderungen aus Dienstleistungen	1710
2.2.4. Sonstige Vermögensgegenstände	1780
2.2.5. Sonstige privatrechtliche Forderungen	1790
2.4. Liquide Mittel	1800
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	1900
Passivseite	
1. Eigenkapital	2000
1.1. Allgemeine Rücklage	2010
1.2. Sonderrücklage	2020
1.3. ErgebnISRücklage	2030
1.4. vorgetragener Jahresfehlbetrag	2040
1.5. Jahresüberschuss/-fehlbetrag	2050
2. Sonderposten	2300

2.1. ... für aufzulösende Zuschüsse	2310
2.2. ... für aufzulösende Zuweisungen	2320
2.3. ... für Beiträge	2330
2.4. ... für Gebührenaussgleich	2340
2.5. ... für Treuhandvermögen	2350
2.6. ... für Dauergrabpflege	2360
2.8. ... für sonstige Sonderposten	2390
3. Rückstellungen	
3.1. Pensionsrückstellungen	2500
3.2. Rückstellung für später entstehende Kosten / Altlasten	2600
3.3. Instandhaltungsrückstellungen / Aufwandsrückstellungen	2700
3.4. Sonstige Rückstellungen	2800
3.4.1. Altersteilzeitrückstellung	2810
3.4.2. Steuerrückstellungen	2820
3.4.3. Verfahrensrückstellungen	2830
3.4.4. Finanzausgleichsrückstellungen	2840
3.4.5. Sonstige andere Rückstellungen	2890
4. Verbindlichkeiten	
4.1. Anleihen	3010
4.2. Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	3210
4.3. Verbindlichkeiten aus Kassenkrediten	3310
4.4. Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	3400
4.5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	3510
4.6. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	3610
4.7. Sonstige Verbindlichkeiten	3700
5. Passive Rechnungsabgrenzung	3900
Bilanzsumme:	

8.4.1 Grundsätze zur Bewertung des Vermögens

Die Bewertung der Bilanzpositionen erfolgt nach sinngemäßer Anwendung der Regelungen des deutschen Handelsrechts sowie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Übergeordnet gelten die allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze der GemHVO-Doppik (siehe auch §§ 39, 40 GemHVO-Doppik).

Hinweis:

Die allgemeinen Grundsätze und Bewertungsansätze der einzelnen Bilanzpositionen nach GemHVO-Doppik sind in der Handlungsempfehlung „Vermögenserschaffung und -bewertung“ des Innovationsrings NKR-SH der Kommunalen Landesverbände Schleswig-Holsteins ausgeführt worden.

Um Doppelarbeit zu vermeiden, wird bei der Darstellung der einzelnen Bilanzpositionen auf Details verzichtet, wenn diese in der obigen Handlungsempfehlung dargelegt werden.

Die in der obigen Tabelle aufgeführte Bilanzstruktur ist eine Mindestanforderung. Für individuelle Zwecke der Kommune kann diese zweckorientiert beliebig weiter untergliedert werden.

Die im Folgenden erwähnte Abschreibungstabelle entspricht der vom Innenministerium des Landes Schleswig-Holstein veröffentlichten Version (siehe Internet oder Amtsblatt).

8.4.2 Anlagevermögen

Das Anlagevermögen ist grundsätzlich mit Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um lineare Abschreibungen über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu bewerten.

Die Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände (z.B. Lizenzen, Software, geleistete Investitionszuschüsse mit Recht/ Gegenleistung) setzt voraus, dass diese entgeltlich erworben wurden. Wird ein Arbeitsplatzrechner einschließlich vorinstallierter Software erworben, so ist vereinfachend das Gesamtpaket bei „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ auszuweisen. Anschaffungswert sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten zum Zeitpunkt des Erwerbs oder falls nicht ermittelbar (z.B. für Eröffnungsbilanz) der Ansatz eines Vergleichspreises. Immaterielle Vermögensgegenstände werden gemäß Abschreibungstabelle bzw. Restnutzungsdauer abgeschrieben. Weiteres siehe Handlungsempfehlung „Vermögensfassung und – Bewertung“, Punkt 7.1. Immaterielle Vermögensgegenstände.

Als Sachanlagen – unbebaute Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte sind die im Allgemeinen Liegenschaftsbuch (ALB) und in der Allgemeinen Liegenschaftskarte (ALK) registrierten, im Eigentum der Kommune befindlichen und unbebauten, Grundstücke zu erfassen und eine der vier Untergliederungen zuzuordnen. Bebaute Grundstücke sind separat im nächsten Abschnitt auszuweisen. Anschaffungswert sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten oder falls nicht ermittelbar (z.B. für Eröffnungsbilanz) ist als Ansatz ein Vergleichswert zum Anschaffungszeitpunkt oder eine Orientierung an den Bodenrichtwerten einschließlich weiterer Abschläge (z.B. prozentual) vorzunehmen. Näheres hierzu siehe Handlungsempfehlung „Vermögensfassung und -bewertung“, Punkt 7.2. Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte. Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte werden nicht abgeschrieben.

Sachanlagen - bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte sind Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen auf Grundstücken, die sich im Eigentum der Kommune befinden (Grundstücksdefinition siehe unbebaute Grundstücke). Bauten der Infrastruktur (z.B. Strassen, Wege, Brücken) und Bauten auf fremden Grund und Boden werden separat in Kontengruppe 04 bzw. 05 ausgewiesen.

Für die Bewertung der Grundstücke gelten die allgemeinen Regeln zu den unbebauten Grundstücken.

Die Gebäude, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen sind einer Untergliederung (und gegebenenfalls weiteren individuell zugeordneten Untergruppen) zuzuordnen. Anschaffungswert sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten zum Zeitpunkt des Erwerbs oder Erfahrungswerte aus dem An- bzw. Verkauf oder Herstellung vergleichbarer Bauten, Gutachterbewertung, Sachwertverfahren auf Basis der Normherstellungskosten, Ertragsverfahren, Gebäudeversicherungswerte und Steuerwerte. Näheres zu den Verfahren und Empfehlungen siehe Handlungsempfehlung „Vermögenserfassung und – Bewertung“, Punkt 7.3.2. Bewertungsempfehlungen für Gebäude.

Bauten unterliegen einer Abnutzung, d.h. sie werden gemäß Abschreibungstabelle bzw. Restnutzungsdauer abgeschrieben. Die Abschreibung erfolgt linear und beginnt erst mit der Betriebsbereitschaft (auch Teilbereiche, wenn selbstständig nutzbar) bei z.B. massiven Gebäuden über 80 Jahre, teilmassiven über 40 Jahre und Holzkonstruktionen über 20 Jahre.

Sachanlagen – Infrastrukturvermögen sind ingenieurtechnische Bauwerke, Straßen, Wege, Plätze und Verkehrslenkungseinrichtungen. In den Untergliederungen ist eine Trennung in Grundstücke des Infrastrukturvermögens und Bauten/Gegenstände nach weiteren Arten zwingend vorgesehen. Für die Bewertung der Grundstücke gelten obige Grundsätze. Als Anschaffungswert für Bauwerke und andere Infrastruktureinrichtungen sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten zum Zeitpunkt des Erwerbs anzusetzen und linear gemäß Abschreibungstabelle bzw. Restnutzungsdauer abzuschreiben. Sollten die Anschaffungs- oder Herstellkosten bei ingenieurtechnischen Bauwerken nicht ermittelbar sein, können auch Pauschalwerte wie z.B. Tunnel mit 15.000 € je lfd. Meter oder „Katalogpreise“ angesetzt werden. Weitere Beispiele s. Handlungsempfehlung „Vermögenserfassung und -bewertung“, Punkt 7.4. Infrastrukturvermögen. An gleicher Stelle sind auch Beispiele zur Erfassung des Straßenzustandes, der Gehwege und Plätze und ein Verfahren zur Bewertung über so genannte Katalogpreise (in Anlehnung an die Herstellungsnormkosten) mit Preisindizierung aufgeführt.

Sachanlagen – Bauten auf fremden Grund und Boden werden genauso erfasst und bewertet wie bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, jedoch ohne Berücksichtigung der Grundstücke. Es empfiehlt sich gegebenenfalls zur besseren Übersicht individuelle Untergliederungen zu bilden.

Sachanlagen – Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler sind Gegenstände im Besitz der Kommune, die nicht mit einem bestimmten Zweck oder Nutzen verbunden sind. Anschaffungswert sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten zum Zeitpunkt des Erwerbs/ der Herstellung oder falls nicht ermittelbar (z.B. für Eröffnungsbilanz) der Ansatz eines Marktpreises oder Katalogpreises. Alternativ kann auch ein Versicherungswert, ein Wertgutachten (kostenpflichtig) oder – wenn keine dieser Alternativen realisierbar ist – ein Erinnerungswert von 1€ angesetzt werden. Kunst am Bau, die fest mit dem Gebäude verbunden ist, ist nicht gesondert zu erfassen. Planmäßige Abschreibungen sind bei der Bewertung von Kunstgegenständen sowie bei Kulturdenkmälern grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Eine Ausnahme bildet Gebrauchskunst.

Als Sachanlagen – Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge sind die Vermögensgegenstände zu verstehen, die unmittelbar der Leistungserstellung (Produkttrahmen) dienen. Technische Anlagen und Maschinen, die nicht unmittelbar dem Produktions- und Geschäftsbetrieb dienen, sondern der allgemeinen Gebäudefunktion zuzuordnen sind, werden den „Bauten“ zugeordnet (z.B. nachträglicher Einbau eines Personenaufzugs, Heizungsanlagen, Wintergärten). Bei jedem Wirtschaftsgut ist zu prüfen, ob es sich um ein geringwertiges Wirtschaftsgut (d.h. kleiner 410 Euro ohne Umsatzsteuer) oder um ein nicht geringwertiges Wirtschaftsgut (d.h. über 410 Euro ohne Umsatzsteuer) handelt. Geringwertige Wirtschaftsgüter können im Jahr der Anschaffung gleich auf einem separaten Aufwandskonto gebucht, d.h. im Jahr des Erwerbs gleich vollständig abgeschrieben werden (Achtung: keine Inventarisierung in der Bilanz).

Hinweis/ Empfehlung:

Gleichwertige und zusammengehörige Wirtschaftsgüter über 410 € können zu Sachgesamtheiten zusammengefasst werden, z.B.

EDV-Hardware = Rechner und Monitor einschließlich Zubehör

Büroeinrichtung = Schreibtisch und Rollcontainer

Schuleinrichtung = Tische und Stühle eines Klassenzimmers (nicht einzelne Tische)

Anschaffungswert sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten, die gemäß Abschreibungstabelle linear abgeschrieben werden. Weitere Informationen: Handlungsempfehlung „Vermögens erfassung und -bewertung“, Punkt 7.7. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge.

Vermögensgegenstände, die der Ausstattung dienen und nicht Teil der technischen Anlagen sind, gehören zu den Sachanlagen - Betriebs- und Geschäftsausstattung. Eine weitere (nicht zwingende) Unterteilung in Vermögensgegenstände, die dem Verwaltungsbereich und der Betriebsausstattung zugeordnet sind, kann sinnvoll sein.

Hinweis/ Empfehlung:

Die Abgrenzung, ob Maschinen zur Betriebsausstattung oder zu den technischen Anlagen, Maschinen gehören ist nicht immer eindeutig. So können Handwerkzeuge in der Verwaltung z.B. Betriebsausstattung, aber im Bauhof technische Anlagen/ Maschinen sein.

Anschaffungswert sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die gemäß Abschreibungstabelle linear abgeschrieben werden. Weitere Informationen: Handlungsempfehlung „Vermögens erfassung und – Bewertung“, Punkt 7.8. Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Sachanlagen - geleistete Anzahlungen im Bau, Anzahlungen auf Sachanlagen sind noch nicht in Betrieb genommene Teile des Sachanlagevermögens. Im Bau befindliche Anlagen unterliegen nicht der Abschreibung. Zinsen auf das während der Bauzeit gebundene Kapital dürfen auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten angerechnet werden.

Buchungsbeispiel: Buchen einer Rechnung für Anlagen im Bau als Verbindlichkeit:

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläuterung:
	0900	Anlagen im Bau	06/2005	50.000 EUR	Bilanz
an					
	3510	Verbindlichkeiten aus LuL	06/2005	50.000 EUR	Bilanz

Buchungsbeispiel: Umbuchung nach Abnahme einer technischen Anlage (Aktivtausch)

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläuterung:
	0700	Maschinen und techni- sche Anlagen	11/2005	50.000 EUR	Bilanz
an					
	0900	Anlagen im Bau	11/2005	50.000 EUR	Bilanz

In den Finanzanlagen sind nur solche Finanz- bzw. Kapitalanlagen auszuweisen, die dem Verwaltungsbetrieb auf Dauer dienen. Kurzfristige Anlagen von überschüssiger Liquidität sind im Umlaufvermögen ausgewiesen. Ergänzende Informationen siehe Handlungsempfehlung „Vermögenserschaffung und -bewertung“, Punkt 7.10.1 Bewertung von Finanzanlagen.

Finanzanlagen – Anteile an verbundenen Unternehmen beinhalten rechtlich selbstständige Unternehmen an denen die Kommune mehrheitlich, d.h. größer 50% beteiligt ist. In der Bilanz sind die Beteiligungen nach dem anteiligen Wert des Eigenkapitals (anteiliges Grundkapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge) auszuweisen. Weist das verbundene Unternehmen zum Bilanzstichtag kein positives Eigenkapital aus, so ist ein Erinnerungswert von 1 Euro anzusetzen.

Finanzanlagen – Beteiligungen sind Anteile an Unternehmen und Verbänden mit der Absicht einer dauerhaften Verbindung. Als Beteiligung gilt in der Regel ein Anteil von mind. 20% am Nennkapital des Unternehmens / Verbandes (z.B. 20% der ausgegebenen Aktien oder Eigenkapitals s.o.).

Finanzanlagen – Sondervermögen ist nach § 96 GO das Vermögen rechtlich unselbstständiger Stiftungen, öffentliche Einrichtungen mit Sonderrechnungen und rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen. Die Bewertung erfolgt analog zu den Beteiligungen / verbundenen Unternehmen.

Hinweis/ Empfehlung:

Für Sondervermögen wird ein eigener Mandant angelegt und das Sondervermögen separat vom übrigen Kommunalvermögen geführt. Die sich daraus ergebende Vermögenssumme wird auf dem Konto 1211 aktiviert und die Zusammensetzung in den Erläuterungen zur Bilanz dargestellt.

Zu den Finanzanlagen – Ausleihungen gehören Beteiligungen unter 20% und z.B. Kauttionen für Miet- und Pachtverträge (Sonstige Ausleihungen). Als Ausleihungen sind nur langfristige Finanz- und Kapitalforderungen zu aktivieren (Hinweis: zur Orientierung langfristig = mind. 4 Jahre), d.h. Waren- und Leistungsforderungen sind im Umlagevermögen auszuweisen. Die Bewertung erfolgt analog zu den vorher beschriebenen Finanzanlagen.

Finanzanlagen – Wertpapiere sind Aktien, Obligationen, Anleihen als „reine“ Kapitalanlage, die nicht den Bedingungen einer Ausleihung, eines Sondervermögens, einer Beteiligung oder Anteil an verbundenen Unternehmen unterliegen. Die Bewertung der Wertpapiere erfolgt höchstens zu den Anschaffungskosten, wenn nicht der Tageswert geringer ist (Niederstwertprinzip).

8.4.3 Umlaufvermögen

Umlaufvermögen – Vorräte sind Gegenstände die in der Regel zum Verbrauch innerhalb von 12 Monaten bestimmt sind z.B. Streugut, Heizöl, Papierlager. Eine Einzelbewertung zum Stichtag ist wegen unterjährig unterschiedlicher Preise und Mengen nicht möglich. Alternativ bieten sich eine jährliche Durchschnittsbewertung oder permanente Durchschnittsbewertung an.

Die jährliche Durchschnittsbewertung basiert auf der Addition der Mengen vom Anfangsbestand des Jahres (01.01.) bewertet mit den jeweiligen Preisen (€). Der Jahresgesamtwert (€) geteilt durch die Gesamtmenge ergibt den Jahresdurchschnittswert. Liegt dieser wertmäßig unter einem Beschaffungspreis am 31.12. so wird der Restbestand am 31.12. mit dem Jahresdurchschnittswert bewertet, ansonsten zum niedrigeren Tagespreis (strenges Niederstwertprinzip).

Bei der permanenten Durchschnittsbewertung wird nach jedem unterjährigem Zugang der bisherige Durchschnittswert des Anfangbestandes anhand der Zugangswerte angepasst. Unterjährige Abgänge werden mit diesem Durchschnittswert bewertet, so dass man, wenn alle Abgänge bis 31.12. erfasst sind, einen Buchwert mit resultierendem Durchschnittswert erhält. Liegt dieser wertmäßig unter einem Beschaffungspreis am 31.12. so wird dieser übernommen, ansonsten erfolgt die Bewertung zum niedrigeren Tagespreis (strenges Niederstwertprinzip).

Näheres hierzu und weitere Bewertungsmethoden (z.B. Lifo, Fifo) in der Handlungsempfehlung „Vermögens erfassung und -bewertung“, Punkt 7.10.2 Bewertung von Umlaufvermögen.

Umlaufvermögen – Forderungen unterteilt sich in öffentlich-rechtliche Forderungen, privatrechtliche Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände. Öffentlich rechtliche Forderungen enthalten z.B. Forderungen aus Gebühren, Beiträgen, Steuern, Transferleistungen. Als private Forderungen können z.B. der Verkauf von Familienstammbüchern oder Leistungen des Gesundheitsamtes (Hilfsleistungen) genannt werden. Es empfiehlt sich die Jahre aus denen die Forderungen resultieren zu vermerken (nicht zwingend) z.B. durch Unterkonten wie laufendes Jahr, Vorjahr, Vor-Vorjahr. Für die Eröffnungsbilanz wie Jahresabschluss sind die Forderungen auf Uneinbringlichkeit zu überprüfen. Da eine Einzelwertberichtigung in der Regel zu arbeitsintensiv ist, erfolgt diese pauschal, d.h. Erfahrungswerte der Vergangenheit werden überprüft, fortgeschrieben oder angepasst.

Buchungsbeispiel: Buchungen zum Jahresende

Produkt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläuterung
	1711	Einstellung in Pauschalwertberichtigung	31.12.2005	50.000 EUR	Erfolgsrechnung
an					
	5472	Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen	31.12.2005	50.000 EUR	Bilanz

Hinweis/ Empfehlung zu öffentlich rechtlichen Forderungen:

1. Gebührenforderungen: werden mit der Bescheidversendung als öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (Ertrag, Erfolgsrechnung) und öffentlich-rechtliche Forderung eingebucht
2. Beitragsforderungen sind nach der Entstehung des Anspruchs (in Abstimmung mit der örtlichen Satzung) zu bilanzieren. Beiträge für Kanalanlüsse werden nach Anschluss des Grundstückes an die Abwasseranlage, Erschließungsbeiträge nach juristischer Fertigstellung (Widmung, Schlussrechnung usw.) mit einer i.d.R. einmonatigen Zahlungsfrist fällig.
3. Bei Steuerforderungen ist zwischen Vorauszahlungen und endgültige Festsetzungen bzw. Nachzahlungen zu unterscheiden.

Forderungen aus Vorauszahlungsbescheiden werden zum Termin der Fälligkeit gebucht, d.h. eine passive Abgrenzung bei Vorauszahlungsbescheiden wird nicht notwendig. Es empfiehlt sich Unterkonten zu bilden für Vorauszahlungen des laufenden/ letzten/ vorletzten Jahres.

Nachzahlungsbescheide werden mit Bescheiddatum bilanziert und solange ein Jahresabschluss noch nicht abgeschlossen ist, diesem zugeordnet (z.B. Nachzahlungsbescheid vom 01.02.06 für 2005 wird dem Jahresabschluss 2005 zugeordnet, erst nach Vollzug der Abschlussarbeiten 2006). Auch hier empfiehlt sich eine zeitliche Aufteilung bei Forderungen und in der Erfolgsrechnung vorzunehmen.

Als Umlaufvermögen – Wertpapiere des Umlaufvermögens sind jederzeit verfügbare Wertpapiere anzusehen. Die Bewertung der Wertpapiere erfolgt höchstens zu den Anschaffungskosten, wenn nicht der Tageswert geringer ist (Niederstwertprinzip).

Unter Umlaufvermögen – Liquide Mittel sind Schecks, Kassenbestände und Guthaben bei den Kreditinstituten zu verstehen. Die Bewertung erfolgt zum Nominalwert.

8.4.4 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind Auszahlungen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen z.B. Vorauszahlung von Mieten (Mietaufwand) und Pachten, Versicherungsprämien, Verbandsbeiträge, Honorare und Schuldzinsen.

Buchungsbeispiel Mietzahlung (Mietaufwand) für das laufende und nächste Jahr:

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläuterung
	5423	Mietaufwand 12/05 u. 01/06	30.11.2005	50.000 EUR	Erfolgs- rechnung
an					
	1811	Bank	30.11.2005	50.000 EUR	Bilanz

Buchungsbeispiel Abschlussbuchung 2005 auf aktive Rechnungsabgrenzung

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläuterung
	1911	Aktive Rechnungsabgren- zung	31.12.2005	25.000 EUR	Erfolgsrech- nung
an					
	5423	Mietaufwand	31.12.2005	25.000 EUR	Bilanz

Ein Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ wird zusätzlich ausgewiesen, wenn sich ein Fehlbetrag im Eigenkapital der Bilanz ergibt.

Produkt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläuterung
	n.n.	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	31.12.2005	50.000 EUR	Bilanz
an					
	2010	Eigenkapital Allg. Rücklagen	31.12.2005	50.000 EUR	Bilanz

8.4.5 Eigenkapital

Die Bildung von Eigenkapital erfolgt in privaten Unternehmen entweder durch eine Zuführung von Außen (z.B. Gesellschafter) oder durch Gewinnthesaurierung (Zuführung Jahresüberschüsse). Das kommunale Eigenkapital wird aber hauptsächlich aus einbehaltenen Überschüssen der Jahresergebnisse der Vorjahre und der in der Eröffnungsbilanz residual ermittelten Allgemeinen Rücklage gebildet. Ein sich ergebender Fehlbetrag im Eigenkapital wird auf die Aktivseite in „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ umgebucht (näheres siehe dort).

In der Bilanzposition Eigenkapital – Allgemeine Rücklage wird rechnerisch die Differenz aus den Aktiva und den übrigen Passivposten einschließlich der auszuweisenden Sonderrücklage, ErgebnISRücklage, des vorgetragenen Jahresfehlbetrages und des Jahresüberschusses/-fehlbetrags (Residualgröße) gebildet. Dabei ist die Höhe der Allgemeinen Rücklage in der Eröffnungsbilanz (Berechnung wie oben, aber vorgetragener Jahresfehlbetrag und Jahresüberschuss/-fehlbetrag = Null) wesentlich von der Bewertung der übrigen Bilanzposten abhängig. D.h. durch Nutzung von Bewertungswahlrechten der Aktiv- und Passivseite kann in beschränktem Ausmaß Bilanzpolitik betrieben und die allgemeine Rücklage und damit die Höhe des Eigenkapitals beeinflusst werden (siehe auch 9.7. Gestaltungsmöglichkeiten der Vermögensrechnung).

Als Eigenkapital – Sonderrücklagen sind die nicht aufzulösenden Zuschüsse, Zuweisungen zur Finanzierung von Investitionen und Stellplatzrücklagen auszuweisen. Nach zweckentsprechender Verwendung sind diese in die Allgemeine Rücklage umzubuchen. Aufzulösende Zuschüsse, Zuweisungen und Stellplatzrücklagen sind nicht im Eigenkapital, sondern separat in den Sonderposten darzustellen.

Die ordentlichen und außerordentlichen Ergebnisse der Vorjahre fließen in die Bilanzposition Eigenkapital – Ergebnisrücklage (Umbuchung aus Jahresüberschuss/ -fehlbetrag im Jahresabschluss, Passivtausch). Die Ergebnisrücklage soll mindestens 10% aber darf höchstens 25% der Allgemeinen Rücklage betragen, d.h. Über- bzw. Unterschreitungen werden von / auf die Allgemeine Rücklage umgebucht.

Jahresfehlbeträge sollen durch Umbuchung aus Mitteln der Ergebnisrücklage ausgeglichen werden. Ist dieses nicht möglich wird der Jahresfehlbetrag im Eigenkapital – vorgetragener Jahresfehlbetrag vorgetragen. Dieser kann nach fünf Jahre zu Lasten der Allgemeinen Rücklage ausgeglichen werden.

Die Bilanzposition Eigenkapital – Jahresüberschuss/ -fehlbetrag wird aus der Erfolgsrechnung des abgeschlossenen Jahres übernommen, d.h. im Rahmen des Jahresabschlusses umgebucht.

Buchungsbeispiel Übertrag Jahresergebnis:

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläute- rung
	8000	Jahresergebnis (Jahres- abschlusskonto)	31.12.2005	100.000 EUR	Erfolgs- rechnung
an					
	2050	Jahresüberschuss	31.12.2005	100.000 EUR	Bilanz

8.4.6 Sonderposten

Sonderposten (mit Rücklagenanteil) sind für aufzulösende und zweckgebundene Zuwendungen (Zuschüsse und Zuweisungen), zweckgebundene Beiträge und Kostenüberdeckungen in den Gebührenhaushalten zu bilden. Um der Zweckbindung zu entsprechen, müssen Sonderposten auf der Passivseite ausgewiesen und im Zeitaufwand aufgelöst werden. Es sind Investitions- und Aufwandszuwendungen wegen unterschiedlicher Auflösungszeiten zu unterscheiden. Investitionszuwendungen werden über mehrere Jahre (Empfehlung: analog zur Nutzungsdauer auf der Aktivseite) aufgelöst und Aufwandszuwendungen werden im laufenden Jahr verbucht.

Buchungsbeispiel Überweisung Zuweisung vom Land:

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläute- rung
	1811	Bank	30.11.2005	200.000 EUR	Bilanz
An					
	2320	Sonderposten aus Zuwei- sung Land	30.11.2005	200.000 EUR	Bilanz

Buchungsbeispiel Realisierung der Investition:

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläute- rung
	0700	Maschinen und techni- sche Anlagen, Maschinen	30.11.2005	2.000.000 EUR	Bilanz
An					
	2320	Verbindlichkeiten	30.11.2005	2.000.000 EUR	Bilanz

Buchungsbeispiel Abschreibung:

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläute- rung
	5711	Abschreibung Anlage- vermögen	31.12.2005	100.000 EUR	Erfolgs- rechnung
An					
	0700	Maschinen und techni- sche Anlagen, Maschinen	31.12.2005	100.000 EUR	Bilanz

Buchungsbeispiel Auflösung Zuweisung vom Land:

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläute- rung
	2320	Sonderposten aus Zuwei- sung Land	31.12.2005	10.000 EUR	Bilanz
An					
	4570	Erträge aus Auflösung von Sonderposten	31.12.2005	10.000 EUR	Erfolgs- rechnung

Im Sonderposten für Gebührenaussgleich wird die aus dem kameralen System bekannte Gebührenaussgleichsrücklage nach § 50 (1) GemHVO-Doppik für Kostenüberdeckungen ausgewiesen und in den folgenden drei Jahren aufgelöst (im Anhang zum Jahresabschluss erläutern).

Im Sonderposten für Treuhandvermögen wird nach § 50 (2) GemHVO-Doppik Mittel für Treuhandvermögen, die die Kommune verwaltet anzusetzen.

Im Sonderposten für Stellplätze sind nach § 50 (2) GemHVO-Doppik Mittel, die nach baurechtlichen Bestimmungen, anstatt der Herstellung von Stellplätzen durch die Bauherrin oder den Bauherrn geleistet werden, anzusetzen.

Im Sonderposten für Dauergrabpflege sind bezahlte Entgelte für die Grabpflege einzustellen und über die Ruhefrist ertragswirksam aufzulösen.

Weitere Sonderposten wie z.B. für einmalige Entgelte Nutzungsberechtigter können Sonstige Sonderposten gebildet werden.

8.4.7 Rückstellungen

Rückstellungen werden gebildet für ungewisse Verbindlichkeiten, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder (in beschränktem Maße) für Aufwendungen, deren Fälligkeit und Höhe ungewiss sind, aber verursachungsgemäß als Aufwand dem laufenden Haushaltsjahr zuordnet werden soll. Rückstellungen müssen jährlich überprüft werden und sind zwingend aufzulösen, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist.

Pensionsrückstellungen stellen die Verpflichtung und Verbindlichkeit für anfallende Pensionszahlungen und ähnlicher Versorgungsleistungen (z.B. Zusatzversorgungsrenten) dar. Hierzu gibt es die Zusage der Versorgungsausgleichskasse an die kommunalen Landesverbände Schleswig-Holsteins, die Pensionsrückstellungen für Kommunen bis 2007 zu berechnen (für Mitglieder der Versorgungskasse). Zusätzlich bieten auch Wirtschaftsprüfer die Berechnung der Pensionsrückstellungen an.

Eine Verpflichtung zur Bildung von Altersteilzeitrückstellungen besteht. Es wird zwischen einem Blockmodell und einem Gleichverteilungsmodell unterschieden. Beide Modelle laufen über einen Zeitraum von sechs Jahren und werden durch die Bundesversicherungsanstalt bezuschusst. Details zu beiden Verfahren finden Sie im Handlungsempfehlung „Vermögenserfassung und -bewertung“, Punkt 7.11.2.8 Altersteilzeitrückstellungen.

Als Rückstellung für später entstehende Kosten sind die für die Beseitigung des in Abwasserteichen, Schlammstapelteichen, Schlammfeldern (Regenrückhalte-/ -klärbecken, Sandfängen) angesammelten Schlammes in der Gebührenkalkulation zu

veranschlagen und eine Rückstellung zu bilden. Bei Abwasserteichen kann ein Pauschalwert von 10-15 € je Einwohner angesetzt werden. Entsprechende Rückstellungen sind auch für die Deponienachsorge nach dem Abfallrecht vorzunehmen.

Die Bildung von Altlastenrückstellungen für z.B. stillgelegte Abfallbeseitigungsanlagen, belasteten Grundstücken ist zu empfehlen, wenn eine Sanierung schädlicher Bodenveränderungen ansteht.

Die Bildung von Steuerrückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen entspricht der bisherigen Sonderrücklage nach § 20 Abs. 4 Nr. 8 GemHVO.

Die Bildung von Verfahrensrückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren entspricht der bisherigen Sonderrücklage nach § 20 Abs. 4 Nr. 9 GemHVO.

Finanzausgleichsrückstellungen werden gebildet für erwartete Mehraufwendungen bei den Umlagen aufgrund überdurchschnittlich hoher Gewerbesteuererträge im Vergleich zu den beiden Vorjahren, soweit in einem der beiden Folgejahre ohne diese Mittel ein Fehlbedarf im Ergebnisplan erwartet wird oder ein erwarteter Fehlbetrag sich erhöht. Näheres siehe in der Handlungsempfehlung „Vermögenserfassung und -bewertung“, Punkt 7.11.2.6. Finanzausgleichsrückstellungen.

Instandhaltungsrückstellungen sind nach § 24 (8) GemHVO-Doppik für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen zu bilden, die im nächsten Haushaltsjahr nachgeholt werden. Voraussetzung ist, dass es sich um Erhaltungsaufwand handelt, der bis zum Bilanzstichtag bereits erforderlich gewesen wäre, aber erst nach dem Bilanzstichtag durchgeführt wird (z.B. auch Wartungsarbeiten an technischen Anlagen).

Sonstige Rückstellungen ist der Sammelposten für alle Rückstellungen die bisher noch nicht zugeordnet werden konnten und laut HGB zulässig sind.

Hinweis/ Empfehlung:

Alle Bürgschaften, wie z.B. die Kreditbürgschaft, Gewährleistungsbürgschaft, Ausfallbürgschaft und Kreditauftrag (gem. § 778 BGB) sind in Anlehnung an das HGB (§ 251

HGB) als Zusatzinformation in mindestens einem Gesamtbetrag unter der Bilanz vermerkpflichtig. Bei drohender Inanspruchnahme ist für die Verpflichtung eine Rückstellung zu bilden. Bei einer größeren Zahl von Bürgschaften kann alternativ eine pauschale Rückstellung gebildet werden. Eine Rückgriffsforderung gegen den Hauptschuldner ist, wenn die Bürgschaftsverpflichtung passiviert ist zu aktivieren und ggf. abzuschreiben.

8.4.8 Verbindlichkeiten

Während unter dem kameralen Schuldenbegriff im wesentlichen Kredite, kreditähnliche Verpflichtungen und Kassenkredite verstanden wurden, umfassen die Verbindlichkeiten der Bilanz auch Verbindlichkeiten der Kommune gegenüber Dritten, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Transferverbindlichkeiten und Sonstige Verbindlichkeiten.

Verbindlichkeiten sind mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Grundsätzlich sind alle passivierungsfähigen Verbindlichkeiten auch passivierungspflichtig. Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr sind durch einen Davon-Vermerk bei Anleihen, Krediten für Investitionen, Kassenkrediten und Sonstigen Wertpapierschulden kenntlich zu machen

Hinweis/ Empfehlung:

Die Vorgaben des Innenministeriums zum Kontenrahmen schreiben Bereichsabgrenzungen (gegebenenfalls Unterkonten) über Kapitalgeber (Bereich B) und Laufzeiten (Bereich C) vor, deren Detaillierungsgrad über den der Bilanz in § 48 (3) GemHVO-Doppik für Anleihen, Kredite und Wertpapierschulden hinausgehen. Der Aufbau der jeweiligen Unterkonten sollte auf individuell erforderlichen Informationsbedarf der einzelnen Kommune abgestimmt sein.

Verbindlichkeiten – Anleihen wie Schuldverschreibungen (Obligationen), Gewinnschuldverschreibungen und Genussscheine sind mit dem Rückzahlungsbetrag auszuweisen. Kursschwankungen führen nicht zur Wertanpassung.

Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen sind Geldbeträge von Dritten mit Zinsverpflichtung, häufig in Form von Schuldscheindarlehen, die mit dem Rückzahlungsbe-

trag ausgewiesen werden. Diese Kredite müssen der Finanzierung von Investitionen dienen.

Verbindlichkeiten aus Kassenkredit, sind Kredite zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit der Kommune (vorübergehende Kassenanpassungen). Zur Vorfinanzierung von langfristigen Darlehen aufgenommene Zwischenkredite sind als ordentliche Kredite den jeweiligen Verbindlichkeiten zuzuordnen.

Die Finanzierung durch Kassenkredite, die im kameralen Haushaltsrecht keine Kredite darstellen, sind im neuen Kommunalen Rechnungswesen Verbindlichkeiten und entsprechend anzusetzen.

Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen sind z.B. Schuldenübernahmen, Leibrentenverträge, Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen, Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte, Leasingverträge, Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften.

Verbindlichkeiten aus Transferleistungen, die mit Transfererträgen oder Transferaufwendungen der Erfolgsrechnung fachlich verbunden sind oder Überzahlungen werden unter diesem Oberbegriff separat dargestellt.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind Verpflichtungen aus Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverträgen und ähnlichen Verträgen mit einer Gegenleistung.

Sonstige Verbindlichkeiten ist ein Sammelposten jener Verbindlichkeiten, die nicht den vorher aufgeführten Positionen zuzuordnen waren z.B. Lohnsteuer der Beschäftigten, Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern wie Krankenkassen, Rentenversicherungsbeiträge und andere Verbindlichkeiten gegenüber Mitarbeitern.

8.4.9 Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind Einzahlungen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen z.B. Vorauszahlung von Mieten (Mietträge) und Pachten, Beiträgen, Schuldzinsen.

Buchungsbeispiel Mietzahlung (Mietträge) für das laufende und nächste Jahr:

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläuterung
	1810	Bank	30.11.2005	2.000 EUR	Erfolgs- rechnung
an					
	4411	Mieterträge 12/05 u. 01/06	30.11.2005	2.000 EUR	Bilanz

Buchungsbeispiel Abschlussbuchung 2005 auf passive Rechnungsabgrenzung.

Pro- dukt	Konto	Bezeichnung	Periode	Betrag	Erläute- rung
	1911	Mieterträge 01/06	31.12.2005	1.000 EUR	Erfolgs- rechnung
An					
	3991	Passive Rechnungsab- grenzung	31.12.2005	1.000 EUR	Bilanz

8.5 Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermögensrechnung

Die formale Gliederung der Bilanz ist durch § 44 (3) GemHVO-Doppik und Muster für die Kommunen des Landes Schleswig-Holstein vorgeschrieben (jeweils bundesland-spezifische Vorgaben) und kann nicht geändert, aber für interne Informationszwecke (durch z.B. Unterkonten) ergänzt werden.

8.5.1 Inhaltliche Gestaltungsmöglichkeiten

Inhaltliche Gestaltungsmöglichkeiten werden durch die Bewertungswahlrechte ge-schaffen.

Dieses betrifft vor allem das Sachanlagevermögen und die Vorräte.

Die Bewertungswahlrechte können einen bundesweiten Vergleich kommunaler Bilan-zen, aber auch innerhalb Schleswig-Holsteins erschweren.

8.5.2 Bilanzpolitik bei wesentlichen Jahresabschluss - Posten

Das Eigenkapital als ein wichtiger Bestandteil von Bilanzkennziffern ist in der kommu-nalen Bilanz eine residuale (rechnerische) Größe in Abhängigkeit vom Vermögen. D.h. je höher in der Eröffnungsbilanz z.B. die Grundstückswerte angesetzt werden (ohne eine Verbindlichkeit, Sonderposten wie Zuwendungen oder Rückstellung ausweisen zu müssen), desto höher (genauer um denselben Betrag) steigt das Eigenkapital (Rückla-ge). Darüber hinaus wird in den Folgejahren das Eigenkapital nicht durch Abschrei-

bungen auf diesen Bilanzwert belastet. Die Abweichung vom Ansatz zu Anschaffungskosten und Nutzung eines Alternativwertes (siehe z.B. 9.4.1. Anlagevermögen) muss begründet werden, so dass Alternativbewertungen zwar grundsätzlich möglich, aber durch zusätzliche Begründungen doch eingeschränkt sind.

Abschreibungen wirken direkt auf den Vermögenswert (Restwert, Buchwert) abnutzbarer Vermögensgegenstände und werden über die Abschreibungstabelle vorgegeben. Eine leistungsorientierte Abschreibung ist nach § 49 (1) GemHVO erlaubt (wenn im Anhang begründet), so dass der Restwert im Vergleich zur Abschreibungstabelle im Zeitablauf höher bzw. niedriger ausfallen kann und die Erfolgsrechnungen mehr oder weniger belasten.

8.6 Grundlagen der Bilanzanalyse

8.6.1 Grundlagen zur Bilanzanalyse

Die Analyse einer kommunalen Jahresbilanz kann

- in Form eines Zeitvergleichs mit Jahresabschlüssen der Vorperiode
- in Form eines Vergleichs mit anderen Kommunen
- in Form einer Analyse für spezielle Adressaten wie z.B. die Verwaltung, Ausschüsse, Prüfer erfolgen.

8.6.2 Kennzahlen zur Bilanzanalyse

Die Bilanzanalyse ist als ein Baustein eines Controllings in der Verwaltung zu betrachten. Die folgenden Kennzahlen umfassen einen Überblick einiger standardisierter Bilanzkennzahlen. Ein umfassendes Controlling in der Verwaltung geht mit Wirtschaftlichkeitsanalysen oder Kennzahlen aus mehreren Bereichen (Erfolgsrechnung, Produktrahmen, Bilanz usw.) weit darüber hinaus.

Beurteilung der Mittelherkunft:

Die finanzielle Stabilität und Kreditwürdigkeit hängt im Wesentlichen vom Verhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital ab. Ein hoher Eigenkapitalanteil macht unabhängig von Gläubigern, steht langfristig zur Verfügung und verursacht keine laufenden Zinsbelastungen.

Eigenkapitalquote = $\text{Eigenkapital} \times 100 / \text{Bilanzsumme}$

z.B. $2.500 \text{ M€} \times 100 / 7.150 \text{ M€} = 34,97\%$

Diese Kennzahl kann ein interessanter Vergleichswert zwischen Kommunen einer Region oder Größe werden.

Fremdkapitalquote = Eigenkapital / Fremdkapital

$$\text{z.B. } 2.500 \text{ M€} \times 100 / 4.650 \text{ M€} = 53,76\%$$

Goldene Finanzregel mit der Zielsetzung nicht mehr Fremdkapital aufzunehmen als durch Eigenkapital gedeckt ist. Für Eigenbetriebe wird eine Eigenkapitalquote von 30-40% empfohlen.

Verschuldungsgrad = Fremdkapital x 100 / Bilanzsumme

$$\text{z.B. } 4.650 \text{ M€} \times 100 / 7.150 \text{ M€} = 65,03\%$$

Der Verschuldungsgrad stellt den fremdfinanzierten Anteil der Aktiva dar. In der Privatwirtschaft wird empfohlen den Verschuldungsgrad unter 50% zu halten. Zusätzlich kann eine Betrachtung des kurzfristigen Fremdkapitals alternativ zum gesamten Fremdkapital interessant sein.

Selbstfinanzierungsgrad = Gewinnrücklagen (Ergebnisrücklagen) x 100 /

$$\text{Bilanzsumme, z.B. } 800 \text{ M€} \times 100 / 7.150 \text{ M€} = 11,19\%$$

Beurteilung der Mittelverwendung, der Vermögensstruktur:

Eine hohe Anlagenintensität bindet langfristig Kapital und verursacht hohe Fixkosten (z.B. durch Abschreibungen).

Anlagevermögensintensität = Anlagevermögen x 100 / Bilanzsumme

$$\text{z.B. } 3.300 \text{ M€} \times 100 / 7.150 \text{ M€} = 46,15 \%$$

Die Anlagevermögensintensität stellt die Anlagenlastigkeit der kommunalen Bilanz dar.

Anlagenabnutzungsgrad = kumulierte Abschreibungen auf unbewegliche Sachanlagen / unbewegliche Sachanlagen zu historischen AHW.

Aus dieser Kennzahl ist abzulesen, wie hoch der Anteil des bereits abgeschriebenen unbeweglichen Anlagevermögens ist bzw. wie alt das Vermögen ist.

Umlaufvermögensintensität = Umlaufvermögen x 100 / Bilanzsumme

$$\text{z.B. } 3.850 \text{ M€} \times 100 / 7.150 \text{ M€} = 53,85 \%$$

Beurteilung der Anlagendeckung:

Zur Feststellung, ob das Anlagevermögen langfristig finanziert ist, können folgende Kennziffern herangezogen werden.

Anlagendeckungsgrad I = Eigenkapital x 100 / Anlagevermögen

$$\text{z.B. } 2.500 \text{ M€} \times 100 / 3.300 \text{ M€} = 75,76\%$$

Hier wird das Eigenkapital in ein Verhältnis zu den langfristig gebundenen Vermögenswerten des Anlagevermögens gesetzt. Je höher der Wert ist, desto unabhängiger ist die Kommune von der Fremdfinanzierung und Zinsaufwendungen.

Anlagendeckungsgrad II = Langfristiges Kapital x 100 / Anlagevermögen

$$\text{z.B. } 4.740 \text{ M€} \times 100 / 3.300 \text{ M€} = 143,64\%$$

Als langfristiges Kapital wird hier das Eigenkapital und (plus) die langfristigen Verbindlichkeiten gesehen. Soll eine volle langfristige Deckung gegeben sein, so sollte der Deckungsgrad II mindestens 100% betragen.

Beurteilung der Liquidität (Zahlungsfähigkeit):

Die Zahlungsfähigkeit ergibt sich aus dem Verhältnis der fälligen kurzfristigen Verbindlichkeiten zu den liquiden Mitteln.

Liquidität 1. Grades (Barliquidität) = Flüssige Mittel x 100 / kurzfristige

Verbindlichkeiten,

$$\text{z.B. } 450 \text{ M€} \times 100 / 2.410 \text{ M€} = 18,67\%$$

Die Liquidität gilt als ausreichend, wenn die liquiden Mittel mindestens so hoch oder höher als die kurzfristigen Verbindlichkeiten sind.

Liquidität 2. Grades (einzugsbedingte Liquidität) = (flüssige Mittel + Forderungen)

x 100 / kurzfristige Verbindlichkeiten

$$\text{z.B. } 1.950 \text{ M€} \times 100 / 2.410 \text{ M€} =$$

80,91%

Die Liquidität 2. Grades gibt an, wie viel Prozent der kurzfristigen Verbindlichkeiten durch flüssige Mittel und Forderungsmanagement abgedeckt sind bzw. innerhalb bestimmter Fristen gedeckt werden können. Diese Kennziffer erhält Bedeutung, wenn die Liquidität ersten Grades unter 100% ist.

Liquidität 3. Grades (umsatz- bzw. ertragsbedingte Liquidität) =
Umlaufvermögen x 100 / Kurzfristige Verbindlichkeiten
z.B. 3.850 M€ x 100 / 2.410 M€ = 159,75%

8.6.3 Besondere Kennzahlen für öffentliche Verwaltungen

Die oben aufgeführten Kennzahlen sind auch in der Verwaltung anwendbar.

Bei Kennzahlen, die das Eigenkapital beinhalten, ist anzumerken, dass die allgemeinen Rücklagen nicht wie in der Privatwirtschaft eine Kapitalzuführung von Außen (z.B. Gesellschafter) darstellt, sondern eine residuale Größe im wesentlichen in Abhängigkeit vom Anlagevermögen der Eröffnungsbilanz ist.

Bei Kennzahlen, die das Umlaufvermögen beinhalten, wird in der Privatwirtschaft die Produktion auf Lager (Vorräte, Teil- und Fertigprodukte) als ein wichtiges Element mitbewertet. Die Bedeutung der Vorräte spielt in der Regel im Haushalt keine wesentliche Rolle.

9. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) in der Drei-Komponenten-Rechnung

9.1 Unterschied der GoB zu den Haushaltsgrundsätzen

Eine generelle und unmodifizierte Übernahme der handelsrechtlichen Vorschriften ist nicht möglich, denn so sind die im HGB kodifizierten Einzelregelungen und die Generalklausel des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB (Informationsfunktion) nicht in allen Fällen widerspruchsfrei und das Handelsrecht ist durch eine Vielzahl von Wahlrechten gekennzeichnet. Die neuen Haushaltsgrundsätze für das öffentliche Haushaltsrecht werden von der Projektgruppe 1.5 erarbeitet.

Folgende allgemeine Grundsätze gelten für die gesamte Haushaltsplanung und -führung:

- stetige Aufgabenerfüllung,
- konjunkturgerechtes Verhalten,
- Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit sowie
- Haushaltsausgleich.

Daneben gibt es noch Grundsätze zur Veranschlagung von Einnahmen und Ausgaben im Haushaltsplan und ihrer Bewirtschaftung:

- Bruttoveranschlagung,
- Einzelveranschlagung,
- Gesamtdeckung,
- Haushaltseinheit,
- Haushaltsklarheit,
- Haushaltswahrheit,
- Jährlichkeit,
- sachliche Bindung,
- Vollständigkeit,
- Vorherigkeit sowie
- zeitliche Bindung.

Zudem sei auf das Wertaufhellungsgebot hingewiesen. Gemäß dieses Gebotes müssen Informationen, die noch nicht zum Bilanzstichtag, aber vor Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt sind und sich auf das zu bilanzierende Jahr beziehen, im Jahresabschluss berücksichtigt werden.

9.2 Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung (GoB)

Zusammenstellung der GoB nach dem HGB, wobei an dieser Stelle eine Modifikation vorgenommen wurde, die den Zuschnitt auf eine öffentliche Verwaltung erleichtern soll:

- Die Buchführung muss klar, übersichtlich und nachvollziehbar sein.
- Die Eintragungen müssen in einer lebenden Sprache geschrieben sein und die Beträge der Bilanz sind in Inlandswährung auszudrücken.
- Alle Geschäftsfälle sind fortlaufend und richtig zu erfassen. Es dürfen keine Geschäftsfälle fortgelassen werden (Grundsatz der Vollständigkeit).
- Die Bücher müssen Blatt für Blatt oder Seite um Seite fortlaufend nummeriert sein.
- Der ursprüngliche Buchungsinhalt darf nicht unleserlich gemacht werden. Es dürfen keine Bleistifteintragungen gemacht werden und gespeicherte Daten dürfen während der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht oder überschrieben werden.
- Zwischen den einzelnen Buchungen dürfen keine leeren Räume gelassen werden.

- Keine Buchung ohne Beleg, die Belege sind nach der Ordnung der Produkte und der Konten fortlaufend nummeriert aufzubewahren.
- Belege, Bücher, Inventare und Bilanzen müssen entsprechend der gesetzlichen Vorschriften aufgehoben werden. Erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden. Bei Verwendung von Datenträgern muss dabei jedoch sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind und innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden können.
- Am Schluss jeden Geschäftsjahres ist - mit wenigen Ausnahmen - eine Inventur durchzuführen. Dabei sind das Inventar und eine Bilanz aufzustellen.
- Kasseneinnahmen und -ausgaben müssen täglich aufgezeichnet werden. Käufe und Verkäufe auf Kredit sind in einem Kontokorrentbuch festzuhalten.
- Die Statistischen Anforderungen sind aus der Buchführung einer Kommune richtig zu erstellen.

9.3 Grundsätze für eine elektronische Buchführung

- **Anwendungsbereich:** Zu den DV-Datenträgern gehören neben den magnetischen Datenträgern insbesondere auch elektro-optische Datenträger sowie Mikrofilme. In einem DV-gestützten Buchführungssystem sind auch solche Prozesse zu berücksichtigen, in denen außerhalb des eigentlichen Buchhaltungsbereiches buchführungsrelevante Daten erfasst, erzeugt, verarbeitet und/ oder übermittelt werden.
- **Beleg-, Journal- und Kontenfunktion:** Die buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle müssen richtig, vollständig und zeitgerecht erfasst sein sowie sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (Beleg- und Journalfunktion) und sie sind so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind und ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage gewährleistet ist (Kontenfunktion).
- **Buchung:** Geschäftsvorfälle bei DV-Buchführungen (batch-/ dialogorientierte Verfahren) sind dann ordnungsgemäß gebucht, wenn sie nach einem Ordnungsprinzip vollständig, formal richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst und gespeichert sind. Dabei muss die Verarbeitungsfähigkeit der Buchungen sichergestellt sein.
- **Internes Kontrollsystem (IKS):** Als IKS wird grundsätzlich die Gesamtheit aller aufeinander abgestimmten und miteinander verbundenen Kontrollen, Maßnahmen und Regelungen zur Sicherung und zum Schutz des vorhandenen Vermögens, vor-

handener Informationen und vor Verlusten aller Art; zur Bereitstellung vollständiger, genauer und aussagefähiger sowie zeitnaher Aufzeichnungen; zur Förderung der betrieblichen Effizienz und zur Unterstützung der Befolgung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik verstanden.

- **Datensicherheit:** Gegen Verlust und unberechtigte Veränderung bzw. unberechtigte Kenntnisnahme zu sichern und zu schützen sind neben den auf Datenträgern gespeicherten, für die Buchführung relevanten Informationen zugleich die weiteren Informationen, an deren Sicherung und Schutz das Unternehmen ein Eigeninteresse hat oder dies aufgrund anderer Rechtsgrundlagen erforderlich ist.
- **Dokumentation und Prüfbarkeit:** Die DV-Buchführung muss - wie jede Buchführung - von einem sachverständigen Dritten hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit prüfbar sein. Aus der zugrunde zu legenden Verfahrensdokumentation müssen Inhalt, Aufbau und Ablauf des Abrechnungsverfahrens vollständig ersichtlich sein.
- **Aufbewahrungsfristen:** Daten mit Belegfunktion sind sechs Jahre, Daten und sonstige erforderliche Aufzeichnungen mit Grundbuch- oder Kontenfunktion sind zehn Jahre aufzubewahren.
- **Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen:** Der Buchführungspflichtige hat zu gewährleisten, dass die gespeicherten Buchungen etc. jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. Die inhaltliche Übereinstimmung der Wiedergabe mit den auf den maschinell lesbaren Datenträgern geführten Unterlagen muss durch das jeweilige Archivierungsverfahren sichergestellt sein.
- **Verantwortlichkeit:** Für die Einhaltung der GoB – und damit auch der GoBS – ist auch bei einer DV-Buchführung allein der Buchführungspflichtige verantwortlich.

9.4 Grundlagen zur Buchhaltung einer Kommune

9.4.1 Buchungsgrundlagen: Der Produktrahmenplan Schleswig-Holstein

Unabhängig von der Einführung der Doppik soll die bisherige Gliederung des Haushaltsplanes und der Buchführung von der Aufgabengliederung zur Produktgliederung vorgenommen werden. Diese neue Struktur beruht auf dem Neuen Steuerungsmodell und ist mehr als nur eine einfache Änderung der Überschriften und Sortierung. Es ist eine andere Philosophie für die Darstellung und Bewertung der Aufgaben einer Verwal-

tung. Der neue Produktrahmenplan wird also für die Doppik und die erweiterte Kameralistik verbindlich vorgeschrieben.

9.4.2 Interkommunaler Vergleich

Neben den verbindlich vorgegebenen Produktgruppen und Produktbereichen können die Kommunen eigenverantwortlich Produkte und Produktgruppen bilden und benennen. Gleichzeitig kommt dem Produktrahmen aber die Aufgabe zu, die „Außengrenzen“ der vorgegebenen Produktbereiche abzustecken (Mindestgliederungstiefe auf dreistelliger Ebene). Dies ist notwendig, um die vorgegebenen Produktbereiche auch als Ausgangspunkt für interkommunale Vergleiche nutzen zu können.

10. Die Bewirtschaftung des Haushaltsplanes im neuen Haushaltsrecht

10.1 Die Buchführung im neuen kommunalen Haushaltsrecht

10.1.1 Die neue Buchführung in der Doppik

Mit der Einführung der Doppik muss auch insgesamt über die Organisation des Finanz- und Rechnungswesens nachgedacht werden. Es besteht auch die Chance das Finanz- und Rechnungswesen zu optimieren und wirtschaftlicher zu gestalten.

10.1.2 Wer ist an der Bewirtschaftung des Haushaltsplanes beteiligt?

Fachamt:	Erstellung einer (Ausgangs-) Rechnung bzw. eines Bescheides Prüfung einer eingegangenen Rechnung Anordnung der Zahlung
Geschäftsbuchhaltung:	Kontierung auf einen Debitor bei einer Ausgangsrechnung Kontierung auf einen Kreditor bei einer Eingangsrechnung Eingabe der Daten in das Finanzwesen
Zahlungsabwicklung:	Zahlung der Eingangsrechnung Prüfung des Debtors auf Zahlungseingang

10.1.3 Organisation der Geschäftsbuchführung (zentral oder dezentral)

Die hier erforderlichen Informationen und Hinweise entnehmen Sie bitte der Handlungsempfehlung Projektgruppe 1.7.

10.2 Notwendige Regelungen in einer Kommune zur Organisation des Rechnungswesens

Zur Einführung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens müssen die bestehenden Regelungen (Dienstanweisungen oder Verfahrensregelungen) den neuen Gegebenheiten entsprechend angepasst werden.

Üblicherweise sind folgende Regelungen betroffen:

- Dienstanweisung zum Anordnungswesen,
- Dienstanweisungen für die Kasse/ Geschäftsbuchhaltung,
- Dienstanweisung über die Veränderung von Ansprüchen,
- Regelungen zur Ausführung des Haushaltsplanes,
- usw.

10.3 Bewirtschaftungsgrundsätze

10.3.1 Grundsatz der Gesamtdeckung

Der in § 19 GemHVO-Doppik festgelegte Grundsatz der Gesamtdeckung entspricht § 16 Abs. 1 und 2 GemHVO kameral. Die Erträge dienen also weiterhin insgesamt zur Deckung der Aufwendungen und die Einzahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit insgesamt der Deckung der entsprechenden Auszahlungen. Die Zahlungsüberschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie die Einzahlungen aus Investitionen, Investitionsförderungsmaßnahmen und aus der Aufnahme von Krediten insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen. Der Grundsatz der Gesamtdeckung bedeutet, dass bestimmte Einnahmen gerade nicht für bestimmte Ausgaben vorgehalten werden müssen. Dieser Grundsatz bleibt im NKR prinzipiell erhalten.

10.3.2 Was wird aus der Zweckbindung?

Die Zweckbindung ist eine Ausnahme vom Gesamtdeckungsprinzip. Die Zweckbindung trägt der Tatsache Rechnung, dass es bei den Kommunen Einnahmen gibt, die vom Grund der Zahlung her nur für einen bestimmten Zweck verwendet werden dürfen. Man unterscheidet dabei die Zweckbindung als rechtliche Verpflichtung sowie als freiwillige Entscheidung. Die Zweckbindung als rechtliche Verpflichtung oder als freiwillige Entscheidung ist in den Gesetzestexten für das NKR direkt nicht mehr vorgesehen.

In der GemHVO-Doppik existiert eine Form der Zweckbindung nur noch in Bezug auf Mehr- bzw. Mindererträge, die durch Bestimmung im Haushalt jeweils bestimmte Ansätze für Aufwendungen erhöhen bzw. vermindern können. Dies gilt analog für Mehr- bzw. Mindereinzahlungen für Investitionen und -förderungsmaßnahmen. Damit werden die Zweckbindungsfälle, entsprechend der Vorgaben im Neuen Steuermodell, deutlich reduziert. Eine genauere Regelung der Zweckbindungsfälle, „die sich ja auch weiterhin aus Gesetzen, Verwaltungsakten oder vertraglichen Verpflichtungen ergeben könnte“⁶, lag bei Veröffentlichung dieser Handlungsempfehlung noch nicht vor.

10.4 Flexible Bewirtschaftung auf Grundlage der Budgetierung

Die flexible Haushaltsführung⁷ zielt darauf ab, durch die Budgetierung Kosten und Mittelbereitstellungen zu verringern. Mittel sollen eingespart werden. Produkthaushalte gestalten sich diesbezüglich transparenter, übersichtlicher und sind dementsprechend eher geeignet, diese Ziele zu erreichen, wobei die Finanzverantwortung auf die Ausschüsse und eigenverantwortliche Teilbereiche verlagert wird. Folgende Budgetregeln wurden aufgestellt:

- Gegenseitige Deckungsfähigkeit
- Mehreinnahmen ermöglichen Mehrausgaben
- nicht verbrauchte Mittel werden zu 100% übertragen
- Budgetüberziehungen führen zu Einkürzungen in den Folgejahren
- Ausnahmen werden direkt beim Produkt fixiert

⁶ Haufe-Doppik-Office aus NRW

⁷ Vgl. Vortrag von Herrn Arnold Prehls (siehe www.inform-doku.de)

In Modellprojekten (Amt Schönwalde; Modellprojekt „Budgetierung für kleine Gemeinden“ im Rahmen der Erprobung des ländlichen Dienstleistungszentrums) zeigte sich, dass Finanzmittel nun dort gebunden werden können, wo sie tatsächlich benötigt werden. In der Planung konnten Mittelbereitstellungen auch periodenübergreifend kalkuliert und eingestellt werden. Durch die erzielte gleichmäßigere Mittelverteilung erreichte man Kostenbegrenzungen und Einsparungen. Entsprechend bestätigt sich die Annahme, dass die flexible Haushaltsführung zur Haushaltskonsolidierung beitragen kann. Nicht jährlich anfallende Kosten sowie unregelmäßige Mittelbereitstellungen (z.B. stark schwankende Bewirtschaftungskosten) können nun mit einem Durchschnittsatz auf die Jahre verteilt werden. Ermöglicht wird eine freie Nutzung der bereitgestellten Mittel: Einsparungen stehen den Produkten zur Verfügung und fließen nicht in den Soll-Überschuss, während Überschreitungen erst auf der Produktebene festgestellt werden. Zusätzlich bietet sich die Möglichkeit von Kostenangleichungen. Erfolge stellten sich auch beim Ehrenamt ein: Die Beratungen konzentrieren sich auf die Produktergebnisse, wodurch die Zahl der Einzelfallberatungen eingeschränkt wird und Mehrfachberatungen in den Ausschüssen entfallen. Zudem sind in der Regel keine Nachtragshaushalte mehr notwendig.

Der GemHVO zufolge hat der Ausgleich des Haushalts⁸ Vorrang vor der Bildung von Haushaltsausgaberesten, da Haushaltsreste nicht gebildet werden können, wenn kein Geld vorhanden ist. Es gibt jedoch Fälle, in denen die Übertragung von nicht verbrauchten Mitteln zu einer sparsameren Mittelbereitstellung führt und die Bildung von Haushaltsresten somit – trotz defizitären Haushalten – sinnvoll ist. Vor allem bei periodenübergreifenden Kalkulationen und bei stark schwankenden Bewirtschaftungskosten wird die Übertragung der nicht verbrauchten Mittel auf das Folgejahr geraten, denn nur so stehen diese den Produkten weiterhin zur Verfügung. Durch die Übertragung können Mehraufwendungen bzw. –ausgaben vermieden werden, was insgesamt zu einer gleichmäßigeren Mittelverteilung führt: Die übertragenen Mittel werden bei einem Bedarfsantrag vom jeweiligen Fehlbetrag abgezogen. Werden sie im Folgejahr verbraucht, werden sie zu dem sich ergebenden neuen Fehlbetrag wieder addiert. Entsprechend ist eine Übertragung immer dann sinnvoll, wenn durch sie Mehraufwendungen im Folgejahr vermieden werden können. So kann die flexible Haushaltsführung durch die Bindung von freien Mitteln im Verwaltungshaushalt bzw. durch das Einfrieren von Mitteln zur Kostenbegrenzung und zur Einsparung von Mitteln beitragen.

⁸ Vgl. Vortrag von Herrn Arnold Prehls (siehe www.inform-doku.de)

10.4.1 Budgets nach dem Produktrahmenplan⁹

Bei der Bildung von Budgets ist zu beachten, dass alle Aufwendungen und Erträge eines oder mehrerer Teilpläne verbunden werden bzw. alle Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen. Demzufolge kann die Budgetbildung wie folgt erfolgen:

alle Erträge und Aufwendungen

- eines Teilplans,
- mehrerer Teilpläne eines Produktbereichs,
- mehrerer Teilpläne verschiedener Produktbereiche.

Entsprechendes gilt für die Bildung von Budgets aus Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen.

Bei der Budgetbildung ist darauf zu achten, dass die im Produktrahmen verbindlich vorgegebenen Produktgruppen, auch bei einer weitergehenden Untergliederung, vollständig einem Budget zugeordnet werden sollten.

10.4.2 Budgets nach der Organisation¹⁰

Die Budgetbildung sollte nach der Bewirtschaftung in Organisationseinheiten erfolgen, wobei zu berücksichtigen ist, dass eine Organisationseinheit auch mehrere Budgets bewirtschaften kann. Die Kommune kann für die einzelnen Budgets Übersichten entsprechend den Vorschriften für Teilpläne (§ 4 Abs. 5 und 6) erstellen und in den Haushalt einfügen. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 5 ist dem Haushaltsplan eine Übersicht über die gebildeten Budgets beizufügen.

10.5 Übertragung von Ausgabeermächtigungen

10.5.1 Grundsätze zur Übertragung von Ermächtigungen¹¹

Im Ergebnisplan sind die Aufwendungen und die dazugehörige Auszahlungen für folgende Aufgaben prinzipiell übertragbar:

- Unterhaltung der Grundstücke,
- Unterhaltung der baulichen Anlagen,

⁹ Aus: Erläuterungen zur GemHVO-Doppik

¹⁰ Aus: Erläuterungen zur GemHVO-Doppik

- Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens sowie
- Gewerbesteuerumlage.

Zudem können im Ergebnisplan weitere Aufwendungen und dazugehörige Auszahlungen ganz oder teilweise für übertragbar erklärt werden.

Für die Veranschlagung im Haushaltsplan gilt der Grundsatz der Jährlichkeit. Der Haushaltsplan hat danach im Ergebnisplan die im Haushaltsjahr durch die Erfüllung der Aufgaben entstehenden Aufwendungen und entsprechend im Finanzplan die zu leistenden Auszahlungen auszuweisen. Mit dem Ende des Haushaltsjahres entfällt die Ermächtigung, aus den Haushaltspositionen heraus noch Aufwendungen entstehen zu lassen oder Auszahlungen zu leisten. Die Ermächtigungsübertragung durchbricht den Grundsatz dieser zeitlichen Bindung und ermöglicht so die Vermeidung eines wirtschaftlichen Gebrauchs der Ermächtigungen im Haushaltsplan bei gleichzeitiger Möglichkeit einer Inanspruchnahme bei tatsächlichem Bedarf.

10.5.2 Umsetzung der Übertragungen in der Buchführung¹²

Wie bisher wird die Übertragbarkeit von Ermächtigungen im Rahmen einer wirtschaftlichen Haushaltsführung vorgesehen, weil am Ende des Haushaltsjahres oft festgestellt wird, dass die Ansätze nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden sind, der Rest aber noch im nächsten Haushaltsjahr benötigt wird. Es bedarf keiner besonderen Erklärung der Übertragbarkeit im Rahmen des Haushaltsplans. Die übertragenen Ermächtigungen erhöhen selbstverständlich die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres. Aufgrund des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs wird eine entsprechende Deckung der künftigen Aufwendungen geschaffen. Werden Ermächtigungen für zahlungswirksame Aufwendungen übertragen, besteht ein unmittelbarer Zusammenhang mit den entsprechenden Haushaltspositionen im Finanzplan, die entsprechend dieser vorgenommenen Übertragung verändert, d.h. auch übertragen werden. Daraus entsteht die Pflicht zur Feststellung der finanzwirksamen Auswirkungen, aber auch zur Anpassung der Liquiditätsplanung unter Beachtung der neuen Fälligkeiten. Diese Pflichten entstehen insbesondere aber dann, wenn eine Übertragung von Auszahlungen für Investitionen vorgenommen wird: Ganz oder teilweise nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen müssen in das Folgejahr übernommen, d.h. übertragen werden. Nur dieses Verfahren stellt sicher, dass die dann für die

¹¹ Aus: NKF in NRW; Handreichung für Kommunen. S.139ff

im Folgejahr erforderlichen Auszahlungen für Investitionen auch Liquidität eingeplant und verfügbar gemacht wird.

10.5.3 Beispiele

Ein Beispiel nicht ausgeschöpfter Ausgabeermächtigungen finden Sie in dieser Handlungsempfehlung unter 12.3.2 Haushaltsausgabereste.

10.6 Über- und außerplanmäßige Aufwendungen bzw. Auszahlungen

Unter überplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen werden wie bisher Aufwendungen bzw. Auszahlungen verstanden, die die Ermächtigungen im Haushaltsplan und die aus den Vorjahren übertragenen Ermächtigungen übersteigen. Ebenso wenig ändert sich die Definition außerplanmäßiger Aufwendungen oder Auszahlungen: Hierbei handelt es sich weiterhin um Aufwendungen bzw. Auszahlungen, für deren Zweck im Haushaltsplan keine Ermächtigungen veranschlagt und keine aus Vorjahren übertragenen Ermächtigungen verfügbar sind. Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen werden in § 95 d GO aufgegriffen. Die Regelung entspricht derjenigen des § 82 der alten Gemeindeordnung. Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen, die sich durch die Zweckbindung (§ 21 GemHVO-Doppik) ergeben, gelten allerdings nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen.

11. Jahresabschluss und Haushaltsausgleich

11.1 Der Jahresabschluss und seine Komponenten

Rechtsgrundlagen: Die allgemeinen Rechtsgrundlagen zur Erstellung des Jahresabschlusses bilden der § 95 m EGO sowie insbesondere der Abschnitt IX mit den §§ 44-52 der GemHVO-Doppik (beide mit Stand: 23.01.2006) und die Verwaltungsvorschriften über Muster für die Aufstellung eines doppischen Haushaltsplanes und für die Erstellung eines Jahresabschlusses (VV-Muster). Die dort als Anlagen 17-24 abgedruckten Muster sind nach § 135 Abs. 4 der GO verbindlich von den Kommunen anzuwenden, die ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung führen.

Gemäß § 44 der GemHVO-Doppik hat die Kommune zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss innerhalb von drei Monaten des Folgejahres aufzu-

¹² Aus: NKF in NRW; Handreichung für Kommunen. S.139ff

stellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des vorangegangenen Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Er hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage der Kommune vermitteln und ist zu erläutern.

Aufstellungsgrundsätze für den Jahresabschluss:

- Stichtagsprinzip,
- Vollständigkeit,
- Verrechnungsverbot,
- Bilanzkontinuität,
- Bilanzidentität,
- Bilanzstetigkeit,
- Going-Concern-Prinzip,
- Grundsatz der Einzelbewertung,
- Grundsatz der Vorsicht,
- Realisationsprinzip,
- Imparitätsprinzip sowie
- Periodisierungsprinzip.

Der Jahresabschluss besteht im Einzelnen aus:

- der Ergebnisrechnung,
- der Finanzrechnung,
- den Teilrechnungen,
- der Bilanz,
- dem Anhang und
- dem Lagebericht.

Die einzelnen Teile werden im Folgenden erläutert werden.

11.1.1 Ergebnisrechnung

Rechtsgrundlagen: Die allgemeine Rechtsgrundlage hierzu bildet der § 45 der GemHVO-Doppik sowie das Muster zur Ergebnisrechnung (Anlage 17 der GemHVO-Doppik). Die Ergebnisrechnung ist eine getrennte Gegenüberstellung aller Erträge und Aufwendungen und soll über die Herkunft und Verwendung der in der Kommune eingesetzten Finanzmittel Auskunft geben und ermittelt deren stichtagsbezogene Liquidität. Rechts-

grundlage für die Aufstellung bildet der § 2 der GemHVO-Doppik (Ergebnisplan), der eine Mindestgliederung vorschreibt. Die Grundlage für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Positionen des Ergebnisplans bildet der Kontenrahmen. Den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen und ein Plan-/ Ist-Vergleich anzufügen, der die nach § 23 Abs. 1 GemHVO-Doppik übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen hat.

11.1.2 Finanzrechnung

Rechtsgrundlagen: Die allgemeine Rechtsgrundlage hierzu bildet der § 46 der GemHVO-Doppik sowie das Muster zur Finanzrechnung (Anlage 18 der GemHVO-Doppik). In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt einander nachzuweisen. Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit in Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 45 Abs. 2 GemHVO-Doppik entsprechende Anwendung. In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Kassenkrediten auszuweisen. Fremde Finanzmittel nach § 14 GemHVO-Doppik sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert von der Änderung der gesamten liquiden Mittel anzugeben.

11.1.3 Teilrechnungen

Rechtsgrundlagen: Die allgemeine Rechtsgrundlage hierzu bildet der § 47 der GemHVO-Doppik sowie das Muster zur Teilergebnis- und Teilfinanzrechnung (Anlage 19 der GemHVO-Doppik). Entsprechend den gemäß § 4 GemHVO-Doppik aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung aufzustellen. Der § 45 Abs. 2 GemHVO-Doppik findet entsprechende Anwendung.

11.1.4 Bilanz

Rechtsgrundlagen: Die allgemeinen Rechtsgrundlagen hierzu bilden die §§ –48-50 der GemHVO-Doppik sowie das Muster zur Bilanz (Anlage 20 der GemHVO-Doppik). Die Bilanz bildet das zentrale Element des doppischen Rechnungssystems und beinhaltet

die Gegenüberstellung des gesamten Vermögens auf der Aktivseite und der gesamten Schulden auf der Passivseite einer Kommune zu einem bestimmten Abschlussstichtag (31.12.) sowie die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Sie ist entsprechend den Absätzen 3 und 4 des § 48 der GemHVO-Doppik zu gliedern, soweit die EGO oder die GemHVO-Doppik nichts anderes bestimmt. Die Bilanz ist auf der Aktivseite mindestens in die Positionen Anlagevermögen, Umlaufvermögen, (aktive) Rechnungsabgrenzung und auf der Passivseite mindestens in die Positionen Eigenkapital, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und (passive) Rechnungsabgrenzung zu gliedern und grundsätzlich als Bruttorechnung zu führen, d.h. Posten auf der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

In der Bilanz ist zu jedem Posten nach den Absätzen 3 und 4 des § 48 der GemHVO-Doppik der Betrag des Vorjahres anzugeben. Sind die Beträge nicht miteinander vergleichbar, ist dies im Anhang zu erläutern. Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 des § 48 der GemHVO erfasst wird. Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben. Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Kommune nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Die Zusammenfassung von Posten ist im Anhang anzugeben. Dies gilt auch für die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn die Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen. Die Zuordnung von Wertansätzen für Vermögensgegenstände und Schulden zu den Posten der Bilanz ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmens vorzunehmen. Der § 49 GemHVO-Doppik regelt die Behandlung der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Anzahlungen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt

werden können. Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einzahlungen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

Übersicht zu den sonstigen Haftungsverhältnissen im Sinne des § 251 HGB

Unter der Bilanz sind, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten zu vermerken; sie dürfen in einem Betrag angegeben werden. Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

Sonstige Haftungsverhältnisse im Sinne des § 251 HGB sind z.B.

- Gewährsverträge,
- Defizitabdeckungen und
- Zusicherungen z.B. anteilig für zukünftige Instandsetzungen aufzukommen.

Der § 50 GemHVO-Doppik enthält ergänzende Vorschriften zu einzelnen Bilanzpositionen. Danach sind Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach Kommunalabgabengesetz (KAG) in den folgenden drei Jahren ausgeglichen werden müssen, als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen.

Für Treuhandvermögen, die von der Kommune verwaltet werden und für Mittel zur Dauergrabpflege sind jeweils entsprechende Sonderposten anzusetzen.

Ergibt sich in der Bilanz ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen (vgl. § 50 Abs. 3 GemHVO-Doppik).

11.1.5 Anhang

Rechtsgrundlagen: Die allgemeine Rechtsgrundlage hierzu bildet der § 51 der GemHVO-Doppik sowie die Muster zum Anlagenspiegel (Anlage 21 der GemHVO-Doppik), zum Forderungsspiegel (Anlage 22 der GemHVO-Doppik), zum Verbindlichkeitspiegel (Anlage 23 der GemHVO-Doppik) und zur Übersicht über die übertragenen Haushaltsermächtigungen (Anlage 24 der GemHVO-Doppik).

Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregeln und Schätzungen ist zu beschreiben. Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können.

Nach § 51 Abs. 2 GemHVO-Doppik sind gesondert anzugeben und zu erläutern:

1. Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune vermittelt,
2. Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
3. Angaben zu den Positionen „Sonderrücklage“, „Sonderposten“ und „Sonstige Rückstellungen“, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
4. Abweichungen von der linearen Abschreibung sowie von der Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
5. noch nicht erhobene Beiträge aus fertig gestellten Erschließungsmaßnahmen,
6. weitere wichtige Angaben, soweit nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder der GemHVO-Doppik für den Anhang vorgesehen sind.

Dem Anhang beizufügen sind

1. ein Anlagenspiegel,
2. ein Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel,
3. eine Aufstellung der in das Folgejahr übertragenen Haushaltsermächtigungen

Rechtsgrundlagen: Die allgemeine Rechtsgrundlage hierzu bildet der § 52 der GemHVO-Doppik.

Erläuterungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Im Anhang sind die bei der Abschreibung verwendete Methode ggf. Methoden darzustellen und ggf. zu begründen. Im Anhang sind die Bewertungsmethoden darzustellen und ggf. zu begründen.

Anlagenspiegel (Inventar mit Darstellung der Zu- und Abgänge)

In der Bilanz oder im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens darzustellen. Dabei sind ausgehend von gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahrs sowie die Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe gesondert aufzuführen. Die Abschreibungen des Geschäftsjahres sind entweder in der Bilanz bei dem betreffenden Posten zu vermerken oder im Anhang in einer der Gliederung des Anlagevermögens entsprechenden Aufgliederung anzugeben.

Der sog. Anlagenspiegel ist nach der Bruttomethode aufzustellen, d.h. ausgehend von den gesamten ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten ist die Entwicklung zu den Buchwerten am Ende des Geschäftsjahres darzustellen.

Hilfreich zur Beurteilung zum Wert des Anlagevermögens sind die Kennzahlen:

- durchschnittlicher Abschreibungssatz und
- durchschnittlicher Restbuchwert,

die Hinweise auf den Anlagenabnutzungsgrad zulassen.

Bei Grundstücken sind zudem die gesetzlichen oder vertraglichen Einschränkungen darzustellen, die den Wert, die Nutzung oder Verwertung maßgeblich beeinflussen (z.B. Altlasten).

11.1.6 Lagebericht

Der Lagebericht übt eine Doppelfunktion aus. Im Rahmen der Informationsfunktion soll er einerseits einen umfassenden Überblick über die wirtschaftliche Lage der Kommune vermitteln, während er im Rahmen der Rechenschaftsfunktion ergänzende Hinweise zu dessen wirtschaftlichen Gesamtgeschehen geben soll. Die Adressaten des Jahresabschlusses sollen auf diese Weise sowohl ergänzende Informationen zum abgelaufenen Geschäftsjahr erhalten als auch als auch in die Lage versetzt werden, die voraussichtliche zukünftige Entwicklung der Kommune einzuschätzen. Zur Beurteilung sind dazu neben dem reinen Zahlenwerk in der Bilanz auch betriebs- und volkswirtschaftliche, rechtliche und technische als auch sozialpolitische Aspekte einzubeziehen. Insgesamt sind der Geschäftsverlauf und die Lage so darzustellen, dass dem Adressaten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Kommune vermittelt wird.

Der Lagebericht unterliegt keinen besonderen Gliederungsvorschriften; ebenso ist die Gestaltung hinsichtlich der Form, des Aufbaus und des Umfanges frei. Allerdings sind

die allgemeinen Grundsätze der Rechenschaftslegung wie Vollständigkeit, Transparenz, Verständlichkeit, Wahrheit und Stetigkeit auch hier zu beachten, wobei der letztere Grundsatz zur Vergleichbarkeit des Vorjahresabschlusses dienen soll.

Musterinhalte eines Lageberichtes könnten sein:

- A **Geschäftsverlauf und Lage der Kommune** hinsichtlich
- 1) Ergebnisentwicklung,
 - 2) Vermögensentwicklung,
 - 3) Finanzentwicklung,
 - 4) Wesentliche Vorgänge von besonderer Bedeutung im Geschäftsjahr (z.B. Gründung bzw. Beteiligung an einer neuen Gesellschaft, Eröffnung oder Schließung von Verwaltungsstellen),
 - 5) Wesentliche Baumaßnahmen und andere Investitionen, sowie evtl. Hinweise auf weitere drohende Verpflichtungen und/oder Lasten z.B. aufgrund dem nicht in der Bilanz ausgewiesenen Unterhaltungsstau,
 - 6) Budget- und wesentliche Plan-Ist-Abweichungen,
 - 7) Wesentliche organisatorische Veränderungen,
 - 8) Zahlenmäßige Entwicklung der Beschäftigten in Kurzform,
 - 9) Beteiligungen (z.B. Eigenbetrieb, privatrechtliche Gesellschaften)
- B **Vorgänge von besonderer Bedeutung**, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eintreten werden und voraussichtlich ergebnisbeeinflussend sein werden (z.B. aufgrund eintretender gesetzlicher Änderungen zum 01.01. des neuen Jahres) und
- C **Ausblick auf die zukünftige Entwicklung** (z.B. Finanzen, Konsolidierung); einen genauen Überblick über den Risikobericht finden Sie in der Handlungsempfehlung der Projektgruppe 1.2.

11.2 Prüfung, Feststellung, Bekanntmachung des Jahresabschlusses

Die allgemeine Rechtsgrundlage zur Prüfung, Feststellung und Bekanntmachung des Jahresabschlusses bildet der § 95 n EGO. Die Prüfung des Jahresabschlusses obliegt dem gemeindlichen Rechnungsprüfungsamt. Es fasst seine Bemerkungen in einem Schlussbericht zusammen. In Kommunen, in denen kein Rechnungsprüfungsamt besteht, tritt an dessen Stelle ein Ausschuss der Gemeindevertretung.

Nach Abschluss der Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt legt die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister den Jahresabschluss mit dem Schlussbericht des Rechnungsprüfungsamtes der Gemeindevertretung zur Beratung und Beschlussfassung vor. Die Gemeindevertretung beschließt über den Jahresabschluss und über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres.

Die Kommune hat innerhalb von sechs Monaten nach Vorlage des Schlussberichts des Rechnungsprüfungsamtes das Vorliegen des Schlussberichts, des Jahresabschlusses und des Beschlusses der Gemeindevertretung örtlich bekannt zu machen und sie danach öffentlich auszulegen, soweit nicht schutzwürdige Interessen Einzelner entgegenstehen. In der Bekanntmachung ist auf die öffentliche Auslegung des Schlussberichts und des Jahresabschlusses hinzuweisen.

11.3 Der Haushaltsausgleich im neuen kommunalen Haushalt

„Mit der Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens von der Geld- auf die Ressourcenverbrauchsabrechnung werden auch nicht zahlungswirksame Verbräuche – insbesondere Abschreibungen und Rückstellungen – als Aufwendungen einbezogen und im Haushaltsausgleich berücksichtigt. Wo diese Aufwendungen die bisherigen Kredittilgungen übersteigen, wo die Zuführungsraten des Verwaltungshaushaltes nur teilweise oder gar nicht erwirtschaftet werden oder wo der Verwaltungshaushalt defizitär ist, wird im Einzelfall ein Fehlbetrag entstehen oder ein vorhandener vergrößert werden. Durch das neue Rechnungskonzept wird die bislang nur unvollständig dargestellte Ertrags- und Finanzsituation vollständig sichtbar, verdeckte Defizitstrukturen werden offen gelegt. Um in solchen Situationen zu einem ausgeglichenen Ergebnishaushalt zu gelangen, sind strukturelle Konsolidierungsmaßnahmen auf der Grundlage eines Haushaltsstrukturkonzeptes notwendig“ (aus: Neues Kommunales Finanzwesen, S. 8).

Rechtsgrundlagen: Die allgemeine Rechtsgrundlage zum Haushaltsausgleich bildet der Abschnitt V mit dem § 26 der GemHVO-Doppik.

Die Regelung zum Haushaltsausgleich stellt auf den Erfolgsplan bzw. die Erfolgsrechnung ab. Danach liegt ein ausgeglichener Haushalt vor, wenn der Gesamtbetrag der ordentlichen und außerordentlichen Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen erreicht oder übersteigt.

Diese grundsätzliche Aussage soll sicherstellen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch in der Haushaltsperiode durch das Ressourcenaufkommen mindestens gedeckt wird, um die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Kommune und die intergenerative Gerechtigkeit zu sichern. Die folgende Übersicht zeigt die alternativen Ergebnissalden und die dadurch sich verändernden Bilanzpositionen.

Ergebnissaldo und Haushaltsausgleich		
Ergebnissaldo > 0	Ausgleich eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages, falls nicht vorhanden, dann	Zuführung zur Ergebnisrücklage oder Zuführung zur Allgem. Rücklage
	Es gilt der § 25 Abs. 3 GemHVO. Die Ergebnisrücklage darf höchstens 25 % und soll mindestens 10 % der Allgemeinen Rücklage betragen.	
=> Erhöhung des bilanzierten Eigenkapitals		
Ergebnissaldo = 0 = > Konstanz des bilanzierten Eigenkapitals		
Ergebnissaldo < 0	Ausgleich durch vorgetragenen Jahresüberschuss, falls nicht vorhanden, dann	Entnahme aus Ergebnisrücklage
	Es gilt der § 26 Abs. 4 GemHVO. Reicht die Ergebnisrücklage zum Ausgleich nicht aus, ist der Jahresfehlbetrag bzw. der Rest vorzutragen. Ein vorgetragener Jahresfehlbetrag kann nach 5 Jahren zu Lasten der Allgemeinen Rücklage ausgeglichen werden.	
= > Verringerung des bilanzierten Eigenkapitals		

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 8 GemHVO ist die Kommune verpflichtet, Übersichten zur Haushaltskonsolidierung mit ihren finanziellen Auswirkungen im Haushaltsjahr und in dem, dem Haushaltsjahr folgenden Jahr und Übersichten über noch nicht umgesetzte Maßnahmen zur Haushaltskonsolidierung mit ihren mögliche finanziellen Auswirkungen, zu erstellen, sobald die Ergebnisrücklage 10% der allgemeinen Rücklage unterschreitet. Dies bedeutet, dass ein vorgetragener Jahresfehlbetrag erst dann mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden darf, wenn und soweit es innerhalb von 5 Jahren trotz aller Anstrengungen zur Haushaltskonsolidierung durch Jahresüberschüsse nicht ausgeglichen werden konnte. Selbstverständlich ist die Kommune auch im Rahmen ihrer

Gesamtplanung verpflichtet, alle Anstrengungen zum Haushaltsausgleich zu unternehmen.

Ziel der Kommune muss es sein, ihr bilanziertes Eigenkapital zu erhöhen, da sowohl durch Inflation als auch durch erhöhte Anforderungen von Bürgerinnen und Bürgern und Wirtschaft an die öffentliche Infrastruktur ein stetig sich erhöhendes Anlagevermögen der Kommune zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist. Nur wenn das Eigenkapital ebenfalls entsprechend zunimmt, kann das Verhältnis der Finanzierung des Vermögens der Kommune durch Eigenkapital und Fremdkapital gewahrt bleiben.

Jahresfehlbetrag und mittelfristiger Haushaltsausgleich

Ein jährlicher Haushaltsausgleich wird sicher nicht immer in jedem Fall zu erreichen sein. Die Inkaufnahme eines oder mehrerer bewusst herbeigeführter Fehlbeträge erscheint verständlich bei langfristigen strategischen Engagements der Kommune, die im Ergebnis eine dauerhafte Effizienz- und Effektivitätssteigerung im Personal- und / oder Sachmittelbereich nach sich ziehen sollen. Oftmals führen diese Investitionen kurzfristig zu überhöhten Aufwendungen und Auszahlungen und damit zu einem oder mehreren negativen Ergebnissaldo bzw. Ergebnissalden. Mittel – bzw. langfristig sollen diese Investitionen allerdings wieder über Erträge und Einzahlungen positive Jahresergebnisse erzeugen und damit die Verlustvorträge wieder reduzieren. Zwecks Beseitigung struktureller Defizite dürfte sich demzufolge zukünftig der jährliche doppische Haushaltsausgleich an der mittelfristigen Planung der Kommune (Fünfjahreszeitraum) orientieren.

Eine für alle Kommunen richtige Mindesteigenkapitalausstattung bzw. eine feste Eigenkapitalquote gibt es nicht. Eine Kommune ist überschuldet, wenn das rechnerische Eigenkapital aufgebraucht ist.

12. Überleitung der kameralen Daten in das Neue Kommunale Rechnungswesen

12.1 Notwendigkeit der Überleitung von kameralen Daten

Der letzte kamerale Jahresabschluss beinhaltet auch verschiedene Ergebnisse, die in das **erste** Haushaltsjahr mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement hineinwirken. Die Ergebnisse müssen in die neuen Komponenten Ergebnisrechnung (Ergebnis-

plan), Finanzrechnung (Finanzplan) und Eröffnungsbilanz (Vermögensrechnung) unter Berücksichtigung des neuen Rechnungsstils der doppelten Buchführung übergeleitet werden.

12.2 Datenüberleitung aus dem bisherigen Verwaltungshaushalt

12.2.1 Haushaltsausgabereste

Es sind hier verschiedene mögliche Sachverhalte zu berücksichtigen:

Die Leistung wurde erbracht, die Rechnung liegt vor, der Zahlungstermin liegt im Folgejahr:

Eröffnungsbilanz	Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.
Ergebnisplan	Keine Auswirkung
Ergebnisrechnung	Keine Auswirkung
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Auszahlungsmitteln)
Finanzrechnung	Auszahlung

Die Leistung wurde erbracht, die Rechnung liegt noch nicht vor:

Eröffnungsbilanz	Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten (Betrag bekannt) oder als Rückstellungen (Betrag noch nicht bekannt) anzusetzen.
Ergebnisplan	Keine Auswirkung
Ergebnisrechnung	Keine Auswirkung
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Auszahlungsmitteln)
Finanzrechnung	Auszahlung

Der Auftrag wurde erteilt, Leistung wurde noch nicht erbracht: eine konkrete Zahlungsverpflichtung (Rechnung liegt nicht vor) ist bisher nicht entstanden:

Eröffnungsbilanz	Keine Auswirkung
	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung mittels einer Ermächtigungsübertragung (Voraussetzung: Aufwand entsteht im ersten Jahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag)
Ergebnisrechnung	Verbuchung als Aufwand
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Auszahlungsmitteln)
Finanzrechnung	Auszahlung

Es besteht der Wunsch Haushaltsmittel für einen noch nicht erteilten Auftrag zu übertragen:

Eröffnungsbilanz	Keine Auswirkung
Ergebnisplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung mittels einer Ermächtigungsübertragung (Voraussetzung: Aufwand entsteht im ersten Jahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag)
Ergebnisrechnung	Verbuchung als Aufwand
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Auszahlungsmitteln)
Finanzrechnung	Auszahlung

Hinweis/ Empfehlung:

Bei den oben beschriebenen letzten beiden Sachverhalten (Noch keine Leistung erbracht oder noch kein Auftrag erteilt) führen die Abwicklung wie oben dargestellt dazu, dass sowohl das letzte kamerale Haushaltsjahr (durch Haushaltsausgabereste) als auch das erste Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag (durch Aufwendungen) belastet werden. Es sollte daher vor dem Zeitpunkt der Umstellung des Rechnungsstils darüber entschieden werden, ob die Haushaltsbelastungen tragbar sind oder ggf. im letzten kameralen Haushaltsjahr keine entsprechenden Haushaltsausgabereste im Verwaltungshaushalt mehr gebildet werden. Dies bedingt ggf. eine entsprechende Anpassung der Ermächtigungen im Ergebnisplan und Finanzplan für das erste Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag und wirkt sich auch auf die jeweiligen Rechenkomponenten aus.

12.2.2 Kasseneinnahmereste

Es sind hier verschiedene mögliche Sachverhalte zu berücksichtigen:

Das Anordnungssoll ist höher als das Ist (Zahlung des Zahlungspflichtigen steht noch aus):

positive Kasseneinnahmereste:

Eröffnungsbilanz	Die Kasseneinnahmereste sind als Forderungen anzusetzen.
Ergebnisplan	Keine Auswirkung
Ergebnisrechnung	Keine Auswirkung
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Einzahlungsmitteln), sofern ausstehende Zahlungen im ersten Jahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag eingehen werden
Finanzrechnung	Bei Geldeingang: Einzahlung

Das Anordnungssoll ist kleiner als das Ist (Überzahlung, Absetzung vom AO-Soll): negative Kasseneinnahmereste, möglichst zu vermeiden:

Eröffnungsbilanz	Soweit auf überhöhten Ist-Einzahlungen ohne Forderung beruhend, Ausweisung als (sonstige Verbindlichkeit)
Ergebnisplan	Keine Auswirkung
Ergebnisrechnung	Keine Auswirkung
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Zahlungsmitteln), sofern Rückzahlungen im ersten Jahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag zu leisten sind
Finanzrechnung	Bei Rückzahlung: Auszahlung

12.2.3 Kassenausgabereste

Es sollte grundsätzlich versucht werden, Kassenausgabereste zu vermeiden. Auch hier sind verschiedene mögliche Sachverhalte zu berücksichtigen:

Das Anordnungssoll ist höher als das Ist (z.B. eine Auszahlung wurde noch nicht ausgeführt):

Eröffnungsbilanz	Die Kassenausgabereste sind als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen anzusetzen.
Ergebnisplan	Keine Auswirkung
Ergebnisrechnung	Keine Auswirkung
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Zahlungsmitteln), sofern Auszahlungen im ersten Jahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag zu leisten sein werden.
Finanzrechnung	Auszahlung

Das Anordnungssoll ist kleiner als das Ist (z.B. fehlende Anordnung bei Abbuchung oder Leistung von Auszahlungen ohne dass gleichzeitig oder vorher eine Sollabsetzung erfolgt ist):

Eröffnungsbilanz	Die Kassenausgabereste sind als (sonstige) Forderungen anzusetzen.
Ergebnisplan	Keine Auswirkung
Ergebnisrechnung	Keine Auswirkung
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Zahlungsmitteln), sofern damit zu rechnen ist, dass die Rückzahlungen voraussichtlich im ersten Jahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen werden.
Finanzrechnung	Bei Rückzahlung: Einzahlung

12.2.4 Restebereinigung

Die Restebereinigung im Rahmen des letzten kameraleen Jahresabschlusses beinhaltet die Absetzung von Einnahmebeträgen mit deren Eingang auf absehbare Zeit tatsächlich nicht gerechnet werden kann. Sie kann als Absetzung eines einzigen Betrages (Einzelbereinigung) oder in pauschaler Form (Pauschale Restebereinigung) durchgeführt werden. Für die Durchführung einer Restebereinigung besteht aber keine Verpflichtung. Sofern im letzten kameraleen Jahresabschluss eine Restebereinigung durchgeführt wird, empfiehlt sich zur Herstellung einer Übereinstimmung zwischen dem letzten kameraleen Abschluss und der Eröffnungsbilanz nachstehende Verfahrensweise für die Eröffnungsbilanz: Die einzelnen Kasseneinnahmereste werden – wie vorstehend dargestellt – in der Bilanzposition „Forderungen“ nachgewiesen. Eine Restebereinigung ist z.B. als „Pauschalwert oder Einzelwertberichtigung zu Forderungen“ auf einem Korrekturposten zum Forderungsposten anzusetzen. Ein bilanzieller Ausweis dieses Postens ist aber nicht zulässig, so dass in den Fällen, in denen ein Korrekturposten gebildet wird durch die entsprechende Absetzung vom Gesamtbetrag der Forderungen, gleichermaßen wie im kameraleen Haushalt die (bilanziellen) Forderungen gemindert werden.

12.3 Datenüberleitung aus dem bisherigen Vermögenshaushalt

12.3.1 Haushaltseinnahmereste

Es sind hier verschiedene mögliche Sachverhalte zu berücksichtigen:

Übertragung der Kreditermächtigung:

Eröffnungsbilanz	Keine Auswirkung, da lediglich der in Anspruch genommene Teil der Kreditermächtigung des Vorjahres in den Ansatz der Verbindlichkeiten einzubeziehen ist; der HER stellt den noch nicht in Anspruch genommenen Teil der Kreditermächtigung dar.
Ergebnisplan	Keine Auswirkung
Ergebnisrechnung	Keine Auswirkung
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung in Höhe des nicht in Anspruch genommenen Anteils der Kreditermächtigung
Finanzrechnung	Bei Geldeingang: Einzahlungen

Zuwendungen, die bisher als HER gebucht wurden:¹³

Eröffnungsbilanz	Keine Auswirkung
Ergebnisplan	s.o.
Ergebnisrechnung	s.o.
Finanzplan	Keine Veranschlagung von Einzahlungsmitteln, wenn Einnahme im letzten kameralen Haushaltsjahr veranschlagt war
Finanzrechnung	s.o.

12.3.2 Haushaltsausgabereste

Es sind hier verschiedene mögliche Sachverhalte zu berücksichtigen:

Die Leistung wurde erbracht, Rechnung liegt vor, der Zahlungstermin liegt im Folgejahr:

Eröffnungsbilanz	Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.
Ergebnisplan	Keine Auswirkung, da die vermögensrelevanten Sachverhalte nicht ergebnisrelevant sind, ggf. Aufwand aus Ausschreibungen zu berücksichtigen
Ergebnisrechnung	ggf. Aufwand für Abschreibungen
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Auszahlungsmitteln)
Finanzrechnung	Auszahlung

Die Leistung wurde erbracht, die Rechnung liegt noch nicht vor:

Eröffnungsbilanz	Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten (Betrag bekannt) oder als Rückstellungen (Betrag noch nicht bekannt) anzusetzen.
Ergebnisplan	Keine Auswirkung, ggf. Aufwand für Abschreibungen
Ergebnisrechnung	ggf. Aufwand für Abschreibungen
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Auszahlungsmitteln)
Finanzrechnung	Auszahlung

Der Auftrag wurde erteilt, Leistung wurde noch nicht erbracht, eine konkrete Zahlungsverpflichtung (Rechnung liegt noch nicht vor) ist bisher nicht entstanden:

¹³ Anmerkung: Im letzten kameralen Haushalt sollten möglichst keine HER (Zuwendungen) gebildet werden. Eine Berücksichtigung der Zuwendungen als HER im ersten doppischen Haushalt ist abschließend für Schleswig-Holstein dennoch klärungsbedürftig.

Eröffnungsbilanz	Keine Auswirkung
Ergebnisplan	Keine Auswirkung, ggf. Aufwand für Abschreibungen
Ergebnisrechnung	ggf. Aufwand für Abschreibungen
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Auszahlungsmitteln)
Finanzrechnung	Auszahlung

Es besteht der Wunsch, Haushaltsmittel für einen noch nicht erteilten Auftrag zu übertragen (Nicht ausgeschöpfte Ausgabeermächtigungen):

Eröffnungsbilanz	Keine Auswirkung
Ergebnisplan	Keine Auswirkung, ggf. Aufwand für Abschreibungen
Ergebnisrechnung	ggf. Aufwand für Abschreibungen
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Auszahlungsmitteln)
Finanzrechnung	Auszahlung

In Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen, im letzten kameralen Haushaltsjahr waren Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt, die auch (ganz oder teilweise) in Anspruch genommen wurden. Eine Zahlungsverpflichtung ist noch nicht entstanden.

Eröffnungsbilanz	Keine Auswirkung
Ergebnisplan	Keine Auswirkung, ggf. Aufwand für Abschreibungen
Ergebnisrechnung	Ggf. Aufwand für Abschreibungen
Finanzplan	Anpassung im Rahmen einer Planwertfortschreibung (Veranschlagung von Auszahlungsmitteln); die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilplänen bzw. in einer Übersicht zum Haushaltsplan auszuweisen.
Finanzrechnung	Auszahlung

Nicht in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen: Eine Übertragung von Verpflichtungsermächtigungen ist nicht zulässig.

12.4 Datenüberleitung der Ergebnisse des letzten kameralen Abschlusses

Überschüsse und Fehlbeträge als ein Teil der kameralen Rechnungslegung können nicht unmittelbar in das Neue Kommunale Rechnungswesen übertragen und dort als solche entsprechend ausgewiesen werden.

12.4.1 Soll-Überschuss

In der kameralen Haushaltsrechnung werden die bereinigten Soll-Einnahmen den bereinigten Soll-Ausgaben gegenübergestellt. Dies kann einen Überschuss zum Ergebnis haben, der in der Jahresrechnung des letzten kameralen Haushaltsjahres auszuweisen ist. Ein Soll-Überschuss im Vermögenshaushalt ist der allgemeinen Rücklage zuzuführen. Es ergeben sich daraus keine unmittelbaren Auswirkungen auf das NKR, sondern erst bei der Überleitung der allgemeinen Rücklage.

12.4.2 Ist-Überschuss

Eröffnungsbilanz	Diese Zahlungsmittel fallen unter die Position „Liquide Mittel“
Ergebnisplan	Keine Auswirkung
Ergebnisrechnung	Keine Auswirkung
Finanzplan	Keine Auswirkung
Finanzrechnung	Keine Auswirkung

12.4.3 Soll-Fehlbetrag (Verwaltungshaushalt)

Im letzten kameralen Abschluss wird ein Soll-Fehlbetrag festgestellt. In der Regel ist ein solcher Fehlbetrag durch aufgenommene Kassenkredite finanziert.

Eröffnungsbilanz	Die aufgenommenen Kassenkredite, die im kameralen Haushalt keine Kredite darstellen, sind trotzdem Verbindlichkeiten und entsprechend unter der Bilanzposition „Liquiditätskredite“ anzusetzen.
Ergebnisplan	Keine Auswirkung
Ergebnisrechnung	Keine Auswirkung
Finanzplan	Dieser wird berührt, wenn ggf. Rückzahlungen aus der Aufnahme von Kassenkrediten zu leisten sind.
Finanzrechnung	Bei Rückzahlungen: Auszahlung

Hinweis/ Empfehlung:

Sofern im vorletzten Kameralabschluss (auch) ein Soll-Fehlbetrag entstanden ist, der noch nicht abgedeckt wurde, so sollte dieser Soll-Fehlbetrag (außerplanmäßig) im Rahmen des letzten Kameralabschluss gebucht werden. Dadurch erhöht sich ggf. zwar der Soll-Fehlbetrag im letzten Kameralabschluss, aber es muss nur ein Soll-Fehlbetrag (Kassenkredit) ins Neue Kommunale Rechnungswesen übernommen werden.

12.4.4 Ist-Fehlbetrag

In der Haushaltsrechnung ist auch die Summe der Ist-Einnahmen und der Ist-Ausgaben festzustellen. Bei höheren Ausgaben als Einnahmen wird der Unterschied als Ist-Fehlbetrag bezeichnet. Liegt er vor, besteht eine Finanzierungslücke, die im kameralen Rechnungswesen in das nächste Haushaltsjahr vorgetragen wird, um sie später zu decken. Da die höheren Ausgaben bereits finanziert wurden, bestehen, wenn dies mit Hilfe von Kassenkrediten erfolgte, die gleichen Auswirkungen wie unter 13.4.3.

12.4.5 Kassenkredite

Auf kameralen Verwahr- und Vorschusskonten werden Einzahlungen und Auszahlungen (vorläufig) gebucht, für die eine Zuordnung zu (kameralen) Haushaltsstellen noch nicht erfolgen konnte oder erst bei einer endgültigen Abrechnung (Vorschüsse) erfolgen soll.

Im Neuen Kommunalen Rechnungswesen werden grundsätzlich vergleichbare besondere Konten benötigt, um Liquiditätszuflüsse und Liquiditätsabflüsse zu erfassen, die buchungsmäßig noch nicht endgültig bearbeitet werden können. Hierfür sind entsprechende Verrechnungskonten einzurichten. Für Kredite zur Liquiditätssicherung (Kameral: Kassenkredite) sind jedoch besondere Konten einzurichten.

Beim Übergang vom letzten kameralen Haushaltsjahr in das Haushaltsjahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag darf der auf den kameralen Verwahr- und Vorschusskonten vorhandene Bestand nicht einfach auf Verrechnungskonten des NKR umgebucht werden, sondern der Bestand der kameralen Konten muss auch bilanztechnisch erfasst und angesetzt werden.

Verwahrkonten

Die Bestände in den Verwahrkonten – ausgenommen Kassenkredite – werden in der Eröffnungsbilanz unter der Position „Sonstige Verbindlichkeiten“ nachgewiesen.

Vorschusskonten

Die Bestände in den Vorschusskonten werden in der Eröffnungsbilanz unter der Position „Sonstige Forderungen“ nachgewiesen.

12.4.6 Überleitung der kameralen Rücklagen

Die kameraler allgemeine Rücklage dient vorwiegend der Ansammlung von Mitteln zur Deckung des Ausgabebedarfs in den Vermögenshaushalten künftiger Jahre. Nachstehend werden nur die Auswirkungen auf die Eröffnungsbilanz aufgezeigt, in der die angesammelten Beträge unter Beachtung ihres Zwecks und der vorgenommenen Anlage der Mittel unter den betroffenen Posten zu erfassen und anzusetzen sind:

Auf der Aktivseite: Im Bereich „Umlaufvermögen“, wenn die Rücklagenmittel in Form von Zahlungsmittel vorhanden sind, z.B. als Kassenbestand oder Bankguthaben unter der Bilanzposition „Liquide Mittel“ oder als kurzfristige Geldanlage unter der Position „Wertpapiere des Umlaufvermögens“.

Im Bereich „Finanzanlagen“, wenn die Rücklagenmittel z.B. als langfristige Geldanlagen vorhanden sind, unter der Bilanzposition „Wertpapiere des Anlagevermögens“

Auf der Passivseite: Soweit der Bestand der allgemeinen Rücklage keiner Zweckbindung unterliegt, wird er in die Bilanzposition „Eigenkapital/Allgemeine Rücklage“ angesetzt.

Soweit eine Zweckbindung besteht, muss differenziert werden, ob diese Zweckbindung selbst auferlegt wurde oder eine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht. Bei selbst auferlegten Zweckbindungen sind die Beträge unter der Position „Sonderrücklagen/ Zweckgebundene Rücklagen“ anzusetzen. Soweit eine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht (z.B. angesammelte Stellplatzablösezahlungen, Vorausleistungen auf Erschließungsbeiträge) in der Bilanzposition „Sonderposten für...“.

12.4.7 Überleitung des Sondervermögens

Unselbständige Stiftungen und Treuhandvermögen unterliegen den Vorschriften über die kameraler Haushaltswirtschaft, sind aber als Sondervermögen der Kommune in deren Haushalt gesondert nachzuweisen. Die Bestände sind in der Bilanzposition „Sondervermögen“ nachzuweisen.

13. Umgang mit den Sonderregeln für die Erstellung der Eröffnungsbilanz

13.1 Voraussetzungen für eine Eröffnungsbilanz

Soll die Haushaltswirtschaft erstmals doppisch geführt werden, ist zum 1. Januar des betreffenden Jahres eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Die Eröffnungsbilanz ist Voraussetzung für die doppische Rechnungslegung. Sie soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von Vermögen und Schulden vermitteln. Die Rechtsgrundlage für die Eröffnungsbilanz bilden die §§ –54-56 GemHVO-Doppik. In der Eröffnungsbilanz werden Schulden und Vermögen gegenüber gestellt. Dazu ist es notwendig, diese mittels einer förmlichen Inventur zu erfassen und zu bewerten. Hinsichtlich der Einzelheiten zur Inventur wird auf die Ausführungen der PG 1.1 verwiesen. Dort finden sich auch Hinweise zur Eröffnungsbilanz (Ziffern 6.2, 7.2.1.2, 7.3.2.2).

Es müssen sämtliche Vermögensgegenstände, die im wirtschaftlichen Eigentum der Körperschaft stehen, erfasst und bewertet werden. Daraufhin erfolgt eine Einstellung als Aktivposten in die Eröffnungsbilanz. Ebenso sind alle Schulden zu erfassen und als Passivposten in die Eröffnungsbilanz einzustellen. Als Differenz von Vermögen und Schulden ergibt lässt sich erstmals das Eigenkapital ermitteln.

13.1.1 Durchführung einer Inventur

Zur Durchführung der Inventur sei als Hilfestellung auf die im Anhang der PG 1.1 veröffentlichte Muster-Inventurrichtlinie verwiesen (Ziffer 9). Die Inventur dient zur Erstellung des Inventars.

13.1.2 Erstellung eines Inventars

Zu Beginn der doppischen Haushaltsführung und dann zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres ist ein Inventar aufzustellen. Das Inventar als Ergebnis der Inventur ist ein Bestandsverzeichnis, in dem alle Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert aufgeführt sind. Es besteht aus drei Teilen:

- A. Vermögen (Anlage- und Umlaufvermögen)
- B. Schulden (kurzfristig (bis 90 Tage) und langfristig)
- C. Eigenkapital = Reinvermögen

Es gibt keine speziellen Vorschriften für die formale Gestaltung und Gliederung des Inventars. (Ein Vorschlag zu den Inventarlisten findet sich unter Ziff. 9.5 der Muster-Inventurrichtlinie). Es gelten die Grundsätze ordnungsgemäßer Inventur (Ziff. 2 Muster-

Inventurrichtlinie). Letztlich ist das Inventar die aggregierte Gesamtheit aller Inventurverzeichnisse der einzelnen Gruppen von Vermögensgegenständen. Das Eigenkapital ist eine reine Rechengröße aus Differenz zwischen Vermögen und Schulden. Es wird nicht gesondert ermittelt.

Inventar und Bilanz stellen beide den Stand des Vermögens und des Kapitals zu einem Stichtag dar. Im Inventar werden jedoch die einzelnen Positionen detailliert in Staffelform unter Angabe der Mengen dargestellt (auch wenn im Gesamtinventar jeweils nur auf die betreffenden Bestandsverzeichnisse der Position verwiesen wird). Die Bilanz verdichtet die Darstellung zu Gesamtwerten und stellt sie in Kontenform gegenüber. Vom Inventar zur Bilanz gelangt man zunächst durch Weglassen der Mengenangaben des Inventars. Dann werden die detaillierten Inventarpositionen zu Bilanzposten zusammengefasst. Schließlich werden die Vermögensposten (Anlage- und Umlaufvermögen) und das Kapital (Eigen- und Fremdkapital) in Kontoform einander gegenüber gestellt (siehe Kapitel 9 dieser Handlungsempfehlung).

13.1.3 Bewertung des Vermögens

Siehe hierzu die Handlungsempfehlung „Vermögenserfassung und –bewertung“

13.1.4 Zuordnung des Vermögens auf Bilanzkonten und Eröffnungsbilanz

Zum Aufbau der Bilanz siehe Ziff. 9 der Handlungsempfehlung. Den einzelnen Bilanzpositionen werden die im Inventar ermittelten Beträge zugeordnet. Die Bilanz wird entwickelt aus den Endbeständen der aktiven Bestandskonten (Vermögenskonten) und der passiven Bestandskonten (Kapitalkonten).

Da es kaum möglich ist, sämtliche Veränderungen der Aktiv- und Passivposten direkt und ständig in der Bilanz vorzunehmen, wird die Bilanz in Einzelkonten aufgelöst (aktive und passive Bestandskonten). Die Bestandskonten weisen im Einzelnen die Bestände an Vermögen und Kapital aus und erfassen die Bestandsveränderungen. Jedes Konto hat zwei Seiten, nämlich Soll und Haben. Es gilt auch hier die Formel:

Anfangsbestand	./ Abgänge
+ Zugänge	= Endbestand

Aktives Bestandskonto

Soll
 Haben

Anfangsbestand	./.. Abgänge
+ Zugänge	= Endbestand

Passives Bestandskonto

Soll
 Haben

./.. Abgänge	Anfangsbestand
= Endbestand	+ Zugänge

13.2 Eröffnungsbilanzbuchungen

In der Eröffnungsbilanz stehen die Aktiva auf der linken Seite. Deshalb wird der einzelne Aktivbestand ebenfalls auf der linken Seite des jeweiligen aktiven Bestandskontos vorgetragen. Die Passiva stehen in der Eröffnungsbilanz auf der rechten Seite, deshalb werden die Anfangsbestände auf den rechten Seiten der passiven Bestandskonten vorgetragen.

Das Schaubild zur kontenmäßigen Bestandsübernahme:

Bilanz			
		Aktiva	Passiva
		Schulen 200.000	Eigenkapital 250.000
Konten			Konten
<u>Grundschule</u>			<u>EK</u>
AB			AB
100.000			250.000
<u>Hauptschule</u>			
AB			
100.000			
		Bank 50.000	
<u>Sparkasse</u>			
AB			
50.000			

In der doppelten Buchführung steht einer Sollbuchung immer eine Haben-Buchung in gleicher Höhe gegenüber. Dies muss auch für die Buchung der Anfangsbestände und der Endbestände der Aktiv- und Passivkonten der Bilanz gelten. Man braucht daher Hilfskonten, welche die Gegenbuchungen für die Eröffnung und den Abschluss der aktiven und passiven Bestandskonten aufnehmen, nämlich die so genannten Eröffnungsbilanzkonten und die Schlussbilanzkonten. Das EBK ist das Spiegelbild der Bilanz, d.h. die Passiva stehen auf der Sollseite, die Aktiva stehen auf der Habenseite:

Eröffnungsbilanz

Aktivposten | Passivposten

Eröffnungsbilanzkonto

Passivposten | Aktivposten

Der Ablauf ist wie folgt:

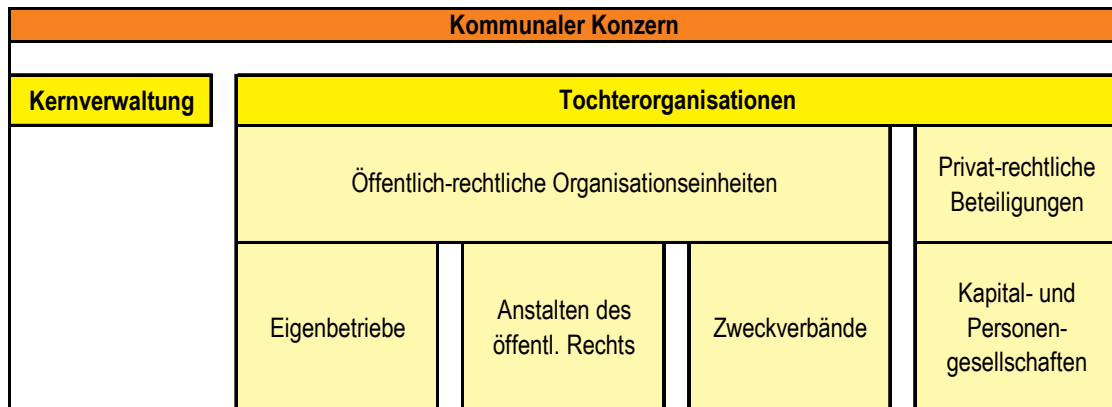
1. Erstellen der Eröffnungsbilanz
2. Vortragen der Anfangsbestände auf Aktiv- und Passivkonten. Die Eröffnung der Konten findet mit Hilfe des Eröffnungsbilanzkontos (EBK) statt.
Nun können die Buchungssätze gebildet werden:
 - a) aktive Bestandskonten an Eröffnungsbilanzkonto
 - b) Eröffnungsbilanzkonto an passive Bestandskonten
3. Buchen der Geschäftsvorfälle auf den jeweiligen Bestandskonten
4. Am Jahresende Abstimmung der Endbestände
5. Abschluss der Bestandskonten über das Schlussbilanzkonto
6. Erstellen der Schlussbilanz

13.3 Sonderproblem der Vermögensbilanz (Eröffnungsrechnung)

Die GemHVO – Doppik lässt Bewertungsvereinfachungen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz zu (§ 55). Es kann z.B. auf die Erfassung von Vermögensgegenständen im Inventar verzichtet werden, wenn diese einen Wert von 410 € netto nicht überschreiten.

14. Konzernbilanz

Ein wichtiges Ziel des Neuen Kommunalen Finanzmanagements ist die Gesamtdarstellung der finanziellen Lage der Kommune mit der Kernverwaltung und ihren Beteiligungen (Konzernbilanz).



Konzern Gemeinde

Die Erstellung einer Konzernbilanz ist mit einem zusätzlichen Aufwand für die Verwaltung und die Beteiligungen verbunden. Der hohe zusätzliche Aufwand sollte erst dann vorgenommen werden, wenn für den Kernhaushalt gesicherte Daten vorliegen. Dies wäre frühestens nach Erstellung der ersten Bilanz (Schlussbilanz des 1. Jahres) möglich. Da es wahrscheinlich in den Folgejahren noch zu Korrekturen z.B. durch Wertberichtigungen kommen wird, sollte insbesondere bei größeren Verwaltungen der erste Konzernbericht erst später erstellt werden.

Die Konzernbilanz kann erst nach Erstellung der letzten Teilbilanz erstellt werden. Um eine möglichst hohe Aktualität zu erreichen, sollte als Vorlagetermin der 01.10. des Folgejahres festgelegt werden.

In Schleswig-Holstein muss die erste Konzernbilanz erst 5 Jahre nach der ersten Bilanz erstellt werden.

14.1 Grundsätze zur Erstellung der Konzernbilanz

- Regelungen in der GO bzw. GemHVO
- Konsolidierte Kapitalflussrechnung nach den Regelungen des deutschen Rechnungslegungsstandards (DSR) 2

14.2 Konsolidierungskreis

Der Konsolidierungskreis kennzeichnet die Gesellschaften und Betriebe, die in dem kommunalen Konzernabschluss einbezogen werden müssen oder bei einem Wahlrecht einbezogen werden können.

- Konsolidierungspflicht
- Konsolidierungswahlrecht
- Konsolidierungsverbot (nach bisherigem Kenntnisstand z.B. die Sparkassen und Unterstützungskassen)

Für die Konsolidierung können folgende Methoden unterschieden werden:

- Vollkonsolidierung
- Quotenkonsolidierung
- Equity-Methode (Assoziierte Unternehmen, sofern nicht Beteiligungsausweis)
- Beteiligungsausweis

14.3 Inhalt des Konzernberichts

Der Konzernbericht für eine Kommunalverwaltung muss insbesondere den besonderen Bedürfnissen der Adressaten entsprechen. Der Konzernbericht ist in Konzernabschluss und in einen Beteiligungsbericht zu unterteilen.

Inhalt des Konzernabschlusses

Unter Berücksichtigung der besonderen kommunalen Bedürfnisse und in Anlehnung an § 297 Abs. 1 HGB hat der Konzernabschluss folgende Inhalte:

- Konzernbilanz
- Konzernergebnisrechnung
- Konzernanhang
- Konzernkapitalflussrechnung
- Konzernlagebericht

Inhalt des Beteiligungsberichts

Der Beteiligungsbericht beschreibt die einzelnen Bestandteile des Konzerns. Es werden also für die Konzernmutter und die Konzerntöchter folgende Inhalte dargestellt:

- Entwicklung der Bilanzen der letzten 3 Abschlussstichtage

- Entwicklung der Ergebnis- bzw. der gewinn- und Verlustrechnung der letzten drei Berichtsjahre
- Wesentliche betriebswirtschaftliche Kennzahlen
- Ziele der einzelnen Beteiligung
- Darstellung der wesentlichen Leistungsbeziehungen im Konzern
- Organe der jeweiligen Beteiligung
- Personalbestand
- Erläuterungen über die Erfüllung des öffentlichen Zwecks

14.4 Notwendige Regelungen für die Beteiligungen zur Sicherstellung der Daten

Empfehlungen und Hinweise für die praktische Umsetzung zur Bereitstellung der Daten durch die Beteiligungen (Zeitplanung, zu liefernde Daten, Mustervordrucke etc.).

15. Schlussbetrachtung und Ausblick

Die vorliegende Veröffentlichung stellt eine weitere Veröffentlichung der Handlungsempfehlungen des Innovationsrings NKR-SH dar. Sie wird in unregelmäßigen Abständen durch die Projektgruppe überprüft. Sofern sich aus Sicht der Praxis neue Erkenntnisse ergeben sollten, werden diese in eine neue Version eingearbeitet und veröffentlicht.

Diese Handlungsempfehlung trägt den zahlreichen Umstellungsbemühungen der schleswig-holsteinischen Kommunen Rechnung und basiert auf den Festlegungen der Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“.

Für Hinweise zur Verbesserung ist die Projektgruppe sehr dankbar und greift diese gern in den weiteren Veröffentlichungen auf.

Ansprechpartner:	Ansprechpartner:	Ansprechpartner:
Arno Frost, Projektleiter dieser Projektgruppe	Rüdiger Schöning, Projektleiter bis Dezember 2005	Frank Dieckmann, Hauptkoordinator
Stadt Kiel	Kreisverwaltung Pinneberg	Innovationsring NKR-SH
Postfach 1152	Postfach 1152	Reventlouallee 6
24099 Kiel	25421 Pinneberg	24105 Kiel
Email: arno.frost@kiel.de	Email: r.schoening@kreis-pinneberg.de	Email: frank.dieckmann@sh-landkreistag.de

Tel.: 0431/901-1190	Tel.: 04101/212-273	Tel.: 0431/5700-5047
	Fax: 04101/212-173	Fax: 0431/5700-5020
Im Internet: www.kiel.de	Im Internet: www.kreis-pinneberg.de	Im Internet: www.nkr-sh.de

Bereits veröffentlichte Handlungsempfehlungen:

- Vermögenserfassung und -bewertung: im Dezember 2005
- Softwareeinsatz und -implementierung: im Dezember 2005
- Fort- und Ausbildung: im März 2006
- Produktbildung: im März 2006
- Kosten- und Leistungsrechnung, Prozesse und Steuerung: im März 2006
- Haushaltsplanung und Umstiegsszenarien: im März 2006

Eine weitere Veröffentlichung des Innovationsrings NKR-SH wird in Kürze erscheinen:

- Organisation des Rechnungswesens: im Mai 2006

Viel Erfolg bei der Umsetzung dieser Handlungsempfehlung zur Umstellung in Ihrer Verwaltung wünschen der Innovationsring NKR-SH und die kommunalen Landesverbände Schleswig-Holsteins.

Kiel, 28. April 2006

16. Literaturverzeichnis und Links

Literatur

NKF in NRW; Handreichung für Kommunen
BGBl. I 1999

Links

www.drsc.de

www.inform-doku.de

***Die Nutzung der Handlungsempfehlungen des Innovationsrings NKR-SH
ist grundsätzlich frei.***

***Die Handlungsempfehlungen sind urheberrechtlich geschützt.
Vervielfältigung, Änderung, Verbreitung, Nutzung oder öffentliche Wie-
dergabe der Informationen oder Daten, insbesondere von Texten, ist nur
mit vorheriger Zustimmung des Innovationsrings NKR-SH oder der
Kommunalen Landesverbände Schleswig-Holsteins gestattet.***