



Dr. Breidenbach Dr. Güldenagel und Partner KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - Steuerberatungsgesellschaft



## NKF / NKR / NKRS

Einführung eines doppelten  
Haushalts- und Rechnungswesens





# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	2
Nichts ist unmöglich: Umbruch in der öffentlichen Rechnungslegung . . . .	3
Aller Anfang ist schwer: Inventur und Eröffnungsbilanz .....	6
Was darf's sein? Produkthaushalt und interne Leistungsverrechnung .....	7
Rechenschaft ablegen: Jahresabschluss und Gesamtabschluss .....	9
Vor den Erfolg haben die Götter den Schweiß gesetzt: Die Organisation des Umstellungsprozesses .....	10
Moores Rowland International und Moores Rowland Deutschland .....	12

# Vorwort

Mit der vorliegenden Broschüre setzen die deutschlandweit im Moores-Rowland-Verbund zusammengeschlossenen Wirtschaftsprüfer-Praxen ihre Schriftenreihe zu besonderen Themen fort.

Die Einführung eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens betrifft alle Kommunen und eine Reihe anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften. Die Neugestaltung des kommunalen Rechnungswesens und die Ergänzung um eine Kosten- und Leistungsrechnung werden seit langem kontrovers diskutiert. Zwischenzeitlich haben einige Bundesländer entsprechende Gesetze über die Einführung eines neuen kommunalen Finanzmanagements verabschiedet; in anderen Bundesländern sind gesetzliche Regelungen in Vorbereitung.

Auf Basis der vorliegenden Gesetze und Gesetzentwürfe gibt diese Broschüre einen ersten Einblick in die vielfältigen Aspekte des neuen Haushalts- und Rechnungswesens. Sie will nicht als Handbuch oder Leitfaden für die Erstellung von Eröffnungsbilanzen oder die Umstellung des Rechnungswesens von Kameralistik auf Doppik dienen. Vielmehr möchte sie einen Überblick über die mit der Umstellung des Rechnungswesens zusammenhängenden Aspekte geben und soll auch denen, die sich bisher noch nicht mit diesem Thema befasst haben, einen Einstieg ermöglichen und sie für die Probleme sensibilisieren.

Diese Publikation wurde von Mitgliedern der Arbeitsgemeinschaft „Public Sector“ von Moores Rowland Deutschland erstellt. Sie bezieht sich auf den Rechtsstand Januar 2005.

Das Autorenteam

# Nichts ist unmöglich: Umbruch in der öffentlichen Rechnungslegung

Die „Camera“ hat ausgedient. Das Zimmer (=„camera“), in dem hinter verschlossenen Türen die Einnahmen und Ausgaben des Staates penibel gegenübergestellt wurden, weicht dem transparenten Neubau der Doppik, bei dem die öffentliche Hand nach allgemein üblichen und verständlichen Regeln Rechenschaft über ihre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gibt. Es geht um die Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung als Ausdruck einer dienstleistungsorientiert aufgebauten und arbeitenden Verwaltung, in der Staat und Kommunen nicht als bloße Verwalter agieren, sondern als Unternehmer aktiv und in Verantwortung für alle Bürgerinnen und Bürger handeln und in nachvollziehbarer Weise Rechenschaft über ihr Tun ablegen.

## NKF/NKR/NKRS – Ursprung und Anliegen

Die Ansätze zum Ersatz der Kameralistik durch die Doppik reichen weit zurück. Aber erst mit der Initiative der Kommunalen Gemeinschaftsstelle (KGSt) 1997 kam

Bewegung in die Angelegenheit; die Entschließung der Innenministerkonferenz in Jena am 21.11.2003 brachte dann den endgültigen Durchbruch.

Die Innenminister beschlossen eine grundlegende Reform der kommunalen Rechnungslegung:

- Abkehr von der rein zahlungsorientierten zugunsten einer ressourcenorientierten Darstellungsform
- Steuerung der Kommunalverwaltung nicht mehr durch die herkömmliche Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen (Input-Steuerung), sondern durch die Vorgabe von Zielen für die kommunalen Dienstleistungen (Output-Steuerung).

Dabei geht die Innenministerkonferenz davon aus, dass die Reform des kommunalen Haushaltsrechts einen grundlegenden Wandel der kommunalen Haushaltswirtschaft und der Kommunalverwaltungen bewirken wird.

Übergangsfristen nach Planung der Innenministerien								
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Baden-Württemberg			Wahlrecht zwischen erweiterter Kameralistik und Doppik					
Bayern			Wahlrecht zwischen erweiterter Kameralistik und Doppik					
Berlin	keine Festlegungen							
Brandenburg					vermutlich Doppik			
Bremen	Doppik bis 2008							
Hamburg	Doppik bis 2006							
Hessen			Wahlrecht zwischen erweiterter Kameralistik und Doppik					
Mecklenburg-Vorpommern				nicht vor 2006				
NRW			Doppik, Übergangszeitraum 4 Jahre					
Niedersachsen			Doppik, Übergangszeitraum von 2005 bis 2010					
Rheinland-Pfalz					Doppik			
Saarland	Keine Festlegungen							
Sachsen				Regelungen werden erarbeitet, Einführung nicht vor 2006*				
Sachsen-Anhalt				Doppik, Übergang bis 2008				
Schleswig-Holstein				Wahlrecht zwischen erweiterter Kameralistik und Doppik				
Thüringen				voraussichtlich Doppik ab 2007/2008				

\*Tendenz Doppik

Quelle: NKF, Stand 11/2004

Die einzelnen Bundesländer verfolgen bei der Umsetzung der Beschlüsse der Innenministerkonferenz unterschiedliche Konzepte und Zeitpläne, wie dies aus der auf der Seite 3 dargestellten Abbildung ersichtlich ist. Die Reform wird je nach Bundesland mit unterschiedlichen Schlagworten belegt: So läuft die Reform der Rechnungslegung in Nordrhein-Westfalen unter dem Terminus „NKF“ („Neues Kommunales Finanzmanagement“), in Niedersachsen wurde der Begriff „NKR“ („Neues Kommunales Rechnungswesen“) gewählt, und in Hessen lautet die Bezeichnung „NKRS“ („Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem“). Auch inhaltlich gibt es Unterschiede: Während einige Bundesländer die Einführung der Doppik zwingend vorschreiben, sehen andere Bundesländer im Rahmen eines Wahlrechts auch die Beibehaltung einer – allerdings erweiterten – Kameralistik vor. Die Ausführungen in dieser Broschüre beschränken sich jedoch ausschließlich auf die direkte Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik, da nur dies als ein wirklicher Fortschritt auf dem Weg hin zur Verwirklichung von mehr Transparenz in der kommunalen Rechnungslegung angesehen werden kann.

Die Neuordnung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens durch Einführung der Doppik kommt zu einem Zeitpunkt, in dem sich die kommunalen Haushalte in einer prekären finanziellen Situation befinden: Haben schon unter der Ägide der als überholt anzusehenden Kameralistik die Einnahmen die laufenden Ausgaben nicht gedeckt, wird das wahre Ausmaß der Verschlechterung der finanziellen Leistungsfähigkeit der kommunalen Haushalte bei Einführung der Doppik erst offensichtlich, da nunmehr auch nicht erwirtschaftete Abschreibungen und Zuführungen zu Pensionsrückstellungen mit in der Rechenschaftslegung erfasst werden. Während bisher Investitionen nur über den Tilgungs- und Zinsanteil den Verwaltungshaushalt belasteten, erhöht sich nun diese Belastung durch die regelmäßig über den Tilgungen liegenden Abschreibungen. Zusätzlich werden auch Abschreibungen auf Vermögensgegenstände vorgenommen, denen keine Kreditbelastungen mehr gegenüberstehen. In ähnlicher Weise wirken sich die Pensionslasten aus, die nach neuer Systematik im Zeitraum ihrer Verursachung und nicht der späteren Auszahlung erfasst werden.

Der Ressourcenverbrauch als neuer Maßstab des wirtschaftlichen Handelns kann auch als ein Beitrag zur intergenerativen Gerechtigkeit gewertet werden: Nur wer auch heute für von ihm in Anspruch genommene öffentliche Leistungen bezahlt, erhält künftigen Generationen einen ausreichenden Handlungsspielraum zur Finanzierung ihrer eigenen Bedürfnisse.

Vor diesem Hintergrund sind NKF/NKR/NKRS nicht als modernistische Attitüden eines eigentlich unveränderten Verwaltungshandelns miss zu verstehen, sondern als Kernelemente einer umfassenden Neustrukturierung der gesamten Verwaltung, bei der es wieder zu entdecken gilt, was nach Einschätzung vieler Bürgerinnen und Bürger – in leichter Abwandlung des Ausspruches Friedrichs des Großen – in der Vergangenheit verloren gegangen zu sein scheint: Die öffentliche Verwaltung in allen ihren Facetten ist die erste Dienerin des Staates für die Bürgerinnen und Bürger.

Deshalb ist es auch unzutreffend, hinter NKF/NKR/NKRS nur die simple Übertragung von Prinzipien der freien Wirtschaft auf das öffentliche Handeln zu vermuten. Wenn Eigenbetriebe gegründet, Produkthaushalte entworfen und statt einer Jahresrechnung ein Gesamtabschluss aufgestellt werden soll, dann deshalb, weil in einer sich verändernden Welt die öffentliche Hand auch nur in sich verändernden Strukturen ihren eigentlichen Auftrag erfüllen kann.

## Herausforderung für die politischen Gremien

Die politischen Gremien im kommunalen Bereich, d.h. die Räte und Kreistage, werden durch die Einführung von NKF/NKR/NKRS mehr denn je gefordert. Die Verantwortlichkeit der politischen Entscheidungsträger wird zunehmen. Vor dem Hintergrund, dass Abschreibungen zwangsweise die Erfolgsplanung beeinflussen und Tilgungslasten der Fremdfinanzierung im Finanzplan künftige Handlungsspielräume spürbar einschränken können, werden die künftigen finanziellen Konsequenzen aus heutigen Entscheidungen transparenter.

Es wird daher für die politischen Entscheidungsträger zukünftig noch weniger als bisher ausreichen, nur Beschlüsse über kommunale Vorzeigelinvestitionen zu fassen, ohne deren finanzielle Auswirkungen auf kommende Rechnungsperioden darzustellen.

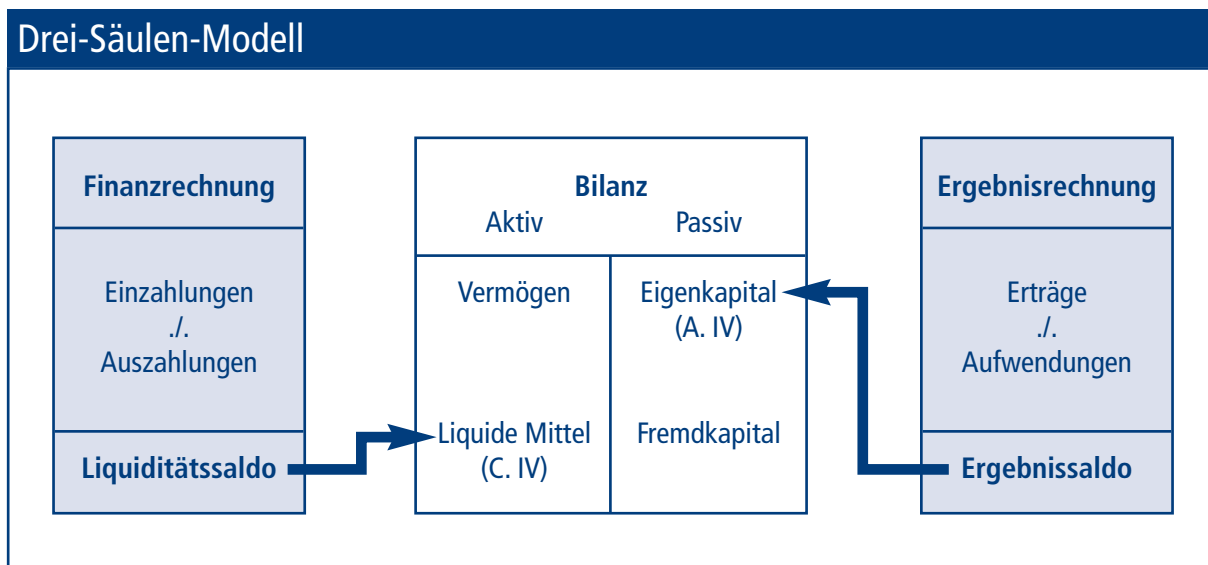
### „Man nehme ...“: Die „Zutaten“ für NKF/NKR/NKRS

NKF/NKR/NKRS umfasst miteinander verknüpfte Planungs-, Steuerungs- und Rechenschaftsinstrumente (siehe Abb. „Drei-Säulen-Modell“):

Auch bei NKF/NKR/NKRS muss immer genug „Geld“ in der Kasse sein, um alle Auszahlungsanforderungen erfüllen zu können. Damit hier immer der Überblick gewahrt ist, bedarf es auch weiterhin einer Kontrolle der Einzahlungen und Auszahlungen. Diese Funktion wird unter NKF/NKR/NKRS von der **Finanzrechnung** übernommen.

Um den Ressourcenverbrauch feststellen zu können, werden bei NKF/NKR/NKRS nicht mehr nur Einnahmen und Ausgaben, sondern auch Aufwendungen und Erträge erfasst. Diese Funktion übernimmt die **Ergebnisrechnung**. Aufwendungen bilden – unabhängig vom Zahlungsfluss – den Werteverzehr ab, der zur Erbringung der kommunalen Dienstleistungen erforderlich ist; Erträge sind dementsprechend die Wertezuflüsse, die die Kommune – unabhängig vom Zahlungsfluss – aus Dienst- und Transferleistungen erzielt.

Die **Bilanz** als stichtagsbezogene Gegenüberstellung von Vermögensgegenständen und Schulden nimmt das Jahresergebnis aus der Ergebnisrechnung und die Zahlungsströme der Finanzrechnung auf und verdichtet den wirtschaftlichen Status zum Bilanzstichtag auf die Größe Eigenkapital. Dem Eigenkapital kommt als Indikator für die Bonität einer Kommune (Stichworte: Rating, Basel II) und als Puffer für den Haushaltsausgleich besondere Bedeutung zu.



# Aller Anfang ist schwer: Inventur und Eröffnungsbilanz

NKF/NKR/NKRS setzt **erstmalig** eine vollständige Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens und aller Schulden voraus. Dies ist im Regelfall mit einem hohen zeitlichen und personellen Aufwand verbunden.

## Messen, Zählen, Wiegen: Erfassung des Mengengerüsts in der Inventur

Der Schwerpunkt bei der Erfassung des Vermögens liegt zweifellos beim Grund- und Immobilienvermögen sowie beim Infrastrukturvermögen. Um den damit verbundenen Aufwand in Grenzen zu halten, muss zuvor eine sinnvolle Inventur-Strategie entwickelt werden: Wo kann auf bereits vorhandene Informationen zurückgegriffen werden? Wo ist ein forciertes Einsatz erforderlich? Wo besteht die Gefahr, mit viel Mühe nur wenig Zählbares hervorzubringen? Außerdem sollten die Folgewirkungen einer allzu minutiösen Erfassung bedacht werden: Ein akribisch aufgenommenes Mengengerüst muss mit der gleichen Akribie fortgeführt werden. Es empfiehlt sich daher, die Verfahren zur Inventur der Eröffnungsbilanz so auszurichten, dass der Aufwand zur Fortschreibung des Mengengerüsts handhabbar bleibt.

## Von der Menge zum Wert: Die Eröffnungsbilanz

Auch für die Inventur gilt der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Jeder zusätzliche Erkenntnisgewinn ist gegen den Aufwand abzuwägen, der zu seiner Erlangung erforderlich ist. Allgemein gültige Empfehlungen sind in diesem Zusammenhang schwierig, weil sowohl die jeweiligen Verhältnisse vor Ort, als auch das Erkenntnisinteresse erheblich divergieren können. Mit Typisierungen und Durchschnittswerten darf durchaus gearbeitet werden.

Es empfiehlt sich im Rahmen einer ganzheitlichen Rechnungslegungsstrategie, eine Gesamtplanung für Inventur und Bewertung in der Eröffnungsbilanz aufzustellen. Denn nichts ist aufwendiger, als im Nachhinein ver-

gessene Informationen zu erheben, und kaum etwas ist so frustrierend, wie mühsam erarbeitete Informationen nachher als nicht notwendig entsorgen zu müssen.

## Der Teufel steckt nicht nur im Detail: Fallstricke bei Inventur und Eröffnungsbilanz

Eine Eröffnungsbilanz muss nicht nur richtig, sondern auch **nachprüfbar** sein. Daher darf der Fokus nicht bloß auf dem richtigen Ergebnis liegen, sondern die Nachvollziehbarkeit (Dokumentation) muss ebenso bedacht werden. Denn nur was nachprüfbar ist, ist auch **kommunizierbar** – gegenüber Wirtschaftsprüfern und Rechnungsprüfungsamt bzw. den politischen Gremien, die letztendlich die Verantwortung tragen.

Aufgrund einer Eröffnungsbilanz sollte es kein böses Erwachen geben: Viel stärker als in der Kameralistik stehen bei NKF/NKR/NKRS die einzelnen Elemente der Rechnungslegung in sachlichen und zeitlichen Abhängigkeiten. Daher empfiehlt sich die Entwicklung einer **Rechnungslegungsstrategie (Szenarienrechnung)**, die als „roter Faden“ alle Aktivitäten des Umstellungsprozesses koordiniert. Dabei sind immer auch die Folgewirkungen einer bestimmten Bewertungssystematik in Rechnung zu stellen (hohe Vermögenswerte führen z.B. in der Folge zu entsprechend hohen Abschreibungen) und zugleich auch die Konsequenzen für Haushaltsausgleich, Produktkosten und kostenrechnende Einrichtungen/Gebührenhaushalte.

Neben diesen eher generellen Aspekten gibt es Problemfelder, die durchaus etlichen Sprengstoff in sich bergen können. Hierzu gehören z.B. die

- Handhabung von **Rückstellungen zur Abbildung des Instandhaltungstaus bei Gebäuden**: Macht es z.B. Sinn, die Gebäude trotz ihres Zustandes zu einem „normalen“ Wert anzusetzen und das Maß der unterlassenen Instandhaltung in einer Rückstellung abzubilden? So hätte man immerhin einen

Maßstab, in welchem Umfang noch Instandhaltung aussteht. Um andererseits den jeweils aktuellen Stand zu haben, müsste ein Inventur-Verfahren für die (unterlassene) Instandhaltung entwickelt werden.

- **Rückstellungsbildung aus Altersteilzeit und für Sanierungsgeld der Zusatzversorgung:** Aus den tariflichen Regelungen zur Altersteilzeit sowie aus der Unterdeckung von Zusatzversorgungskassen können sich für die Kommune erhebliche Verpflichtungen ergeben, die entsprechende Rückstellungs-dotierungen zur Folge haben. So werden die Kommunen als Mitglieder der Zusatzversorgungskassen zwangsweise zur Schließung der Deckungslücken aus in der Vergangenheit erteilten Versorgungs-

zusagen durch Leistung eines Sanierungsgeldes herangezogen. Das Sanierungsgeld beruht wirtschaftlich auf den Versorgungszusagen der Vergangenheit und rechtlich auf entsprechenden Gremienbeschlüssen, so dass eine Rückstellungsbildung insoweit auf jeden Fall zu bedenken ist.

- **Frage der Bilanzierung von Dauergrabrechten bei Friedhöfen:** Ist ausreichend (ertragbringendes!) Vermögen zur ordnungsmäßigen Bewirtschaftung von Friedhöfen vorhanden? Immerhin können Grabbelegungen noch über Jahre und Jahrzehnte bestehen, und die Gebühren dafür sind in der Vergangenheit vereinnahmt und möglicherweise nicht zur Finanzierung künftiger Aufwendungen „passiviert“ worden.

## Was darf's sein? Produkthaushalt und interne Leistungsverrechnung

### Produktorientierter Haushaltsplan

Der Stellenwert des Haushaltsplans zur Festlegung des politischen Programms und zur Steuerung des Verwaltungshandelns bleibt auch nach Einführung von NKF/NKR/NKRS unverändert hoch. Der Haushaltsplan liefert auch weiterhin die Grundlage für die Haushaltswirtschaft und bildet auch künftig das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument.

Die bisherige Trennung in Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt wird allerdings aufgegeben. Der produktorientierte Haushaltsplan im NKF/NKR/NKRS besteht künftig aus verschiedenen **Teilergebnisplänen**, die die Aufwendungen und Erträge abbilden, sowie den verschiedenen **Teilfinanzplänen**, die die Einzahlungen und Auszahlungen beinhalten. Um die Übersichtlichkeit der Haushaltsplanung zu erhöhen, werden die Teilergebnis- bzw. Teilfinanzpläne jeweils in einem **Ergebnis-** und einem **Finanzplan** zusammengefasst, die das gesamte Haushaltsgeschehen komprimiert darstellen.

Diese Teilpläne sind vergleichbar mit der im kameralen Haushaltsplan vorgenommenen Untergliederung in

Abschnitte und Unterabschnitte. Die Gliederungskriterien sind im NKF/NKR/NKRS jedoch andere. Die bisherige aufgabenbereichsbezogene Gliederung wird im NKF/NKR/NKRS-Haushalt durch eine **produktorientierte** Gliederung ersetzt. Die Produkte der Kommunalverwaltung sind nichts anderes als die Dienstleistungen, die die Kommune gegenüber ihren Bürgern und anderen Dritten erbringt.

Um den Kommunen die Möglichkeit zu geben, die produktorientierte Gliederung der Teilergebnis- und -finanzpläne weitgehend an ihre individuellen Bedürfnisse anzupassen, hat der Gesetzgeber in NRW nur auf der obersten Gliederungsebene, den sog. **Produktbereichen**, verbindliche Vorgaben gemacht. Hier ist eine Gliederung in 17 Produktbereiche vorgesehen. Auf den nachgeordneten Gliederungsebenen der **Produktgruppen** und **Produkte** haben die Kommunen freie Hand, diese Ebenen nach ihren örtlichen Gegebenheiten einzurichten und zu differenzieren.

Der Produktbildungsprozess ist arbeits- und zeitintensiv. Der hohe Freiheitsgrad, der den Kommunen vom Gesetzgeber bei der Bildung von Produktgruppen/Produkten zugestanden wird, zwingt dazu, sich intensiv mit den bis-

herigen Leistungserstellungsprozessen und deren organisatorischer Einbindung auseinander zu setzen. In vielen Fällen können aber durchaus die bereits heute vorliegenden Produkthaushalte kameraler Prägung als Ausgangspunkt für die Produktbildung herangezogen werden.

## Kosten- und Leistungsrechnung

Mit der Einführung von NKF/NKR/NKRS wird nicht nur das Ziel verfolgt, ein neues Verfahren zur Rechnungslegung in den Kommunen einzuführen. Vielmehr soll der vollständige Ressourcenverbrauch für die Erstellung der einzelnen Produkte aufgezeigt werden, um so geeignete Steuerungsinformationen für Politik und Verwaltung zu erhalten und die dezentrale Ressourcenverantwortung zu stärken.

Die verschiedenen Fachbereiche der Kommune beziehen nicht nur externe Leistungen von Dritten (z.B. Energielieferungen, Büromaterial, Beratungsleistungen etc.). In der Regel erfolgt auch ein Leistungsaustausch zwischen den verschiedenen Fachbereichen. Der Umfang dieser **internen Leistungsbeziehungen** hängt im Wesentlichen von der Größe der Kommune, der Aufgabenvielfalt sowie der Verwaltungsorganisation ab. Als Beispiele seien hier die Leistungen eines Bauhofes oder des Gebäudemanagements für andere Fachbereiche erwähnt. Mit zunehmendem Umfang des internen Leistungsaustausches spielt die interne Leistungsverrechnung zwischen den Fachbereichen eine immer größere Rolle, um dem Ziel einer möglichst verursachungsgerechten Zuordnung des Ressourcenverbrauchs gerecht zu werden.

Der Kommune steht als Instrument zur Verrechnung des internen Leistungsaustausches die **Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)** zur Verfügung. Auch wenn – wie bspw. in NRW – die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung nicht zwingend vorgeschrieben ist, wird auf Dauer eine KLR zur Erlangung geeigneter Steuerungsinformationen aber kaum verzichtbar sein, so dass zumindest Grundüberlegungen zur Einführung der internen Leistungsverrechnung schon in der Anfangsphase des Umstellungsprojektes berücksichtigt werden sollten. Grundsätzlich sollte auch die KLR so ausgestaltet sein, dass die durch sie gewonnenen Informationen in einem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu den Kosten der Informationsbeschaffung stehen.

## Haushaltsausgleich

Von großer Bedeutung für die Kommunen ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Haushalt als ausgeglichen gilt. Die bisherigen kameralen Kriterien zum Haushaltsausgleich sind im doppischen Haushalt nicht mehr zielführend.

Der doppische Haushalt ist grundsätzlich dann ausgeglichen, wenn sich Erträge und Aufwendungen entsprechen oder die Erträge die Aufwendungen übersteigen. Mit anderen Worten ist der Haushalt immer dann ausgeglichen, wenn Ergebnisplan und Ergebnisrechnung keinen Fehlbetrag ausweisen.

Dieser Grundsatz wird in NRW noch um eine weitere Ausgleichsregelung ergänzt:

Der Haushalt der Kommune gilt auch dann als ausgeglichen, wenn die Fehlbeträge im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung durch die Inanspruchnahme (d.h. Verminderung) der sog. **Ausgleichsrücklage** gedeckt werden können. Die Ausgleichsrücklage ist ein gesonderter Bestandteil der Eigenkapitalposition in der kommunalen Bilanz. Sie kann einmalig bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Kommune gebildet werden und ist begrenzt auf einen Höchstbetrag, der von den durchschnittlichen (Netto-)Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen vor dem Eröffnungsbilanzstichtag abhängt.

Damit wird deutlich, dass die Wahl der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz und die Entscheidung über die Dotierung der Ausgleichsrücklage von großer strategischer Bedeutung sind, da sie unmittelbar Einfluss auf die zukünftigen Ergebnisrechnungen der Kommune und den damit verbundenen Fragen des Haushaltsausgleichs haben.

# Rechenschaft ablegen: Jahresabschluss und Gesamtabchluss

## Jahresabschluss und Lagebericht

Die Jahresrechnung in der kameralen Haushaltswirtschaft erfolgt bisher durch die Gegenüberstellung der im Haushaltsplan veranschlagten Einnahmen und Ausgaben mit den tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben des Haushaltsjahres.

Mit der Umstellung auf NKF/NKR/NKRS wird die Jahresrechnung durch den Jahresabschluss abgelöst. Dem Jahresabschluss soll dabei eine größere Bedeutung als bisher der Jahresrechnung zukommen. Im Vergleich zur Jahresrechnung erhält der Jahresabschluss weitergehende Informationen über das abgelaufene Haushaltsjahr. Mit der Aufstellung des Jahresabschlusses wird das Ziel verfolgt, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune zu erhalten.

Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz, der Ergebnis- und der Finanzrechnung (Drei-Säulen-Modell) sowie dem Anhang. Die Rechenschaftslegung in Bezug auf die Ertrags- und Finanzlage erfolgt auf der Ebene der Teilrechnungen mittels Teilergebnis- und Teilfinanzrechnungen. Ergänzend dazu hat die Kommune einen Anlagenspiegel, einen Forderungsspiegel und einen Verbindlichkeitspiegel aufzustellen. Der Jahresabschluss wird durch den Lagebericht ergänzt.

Der Anhang enthält in Anlehnung an die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften Aussagen zu den im Jahresabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Im Lagebericht muss die Verwaltungsspitze eine Analyse der Haushaltswirtschaft vornehmen, aus der deutlich wird, wie die Kommune ihre Aufgaben im abgelaufenen Haushaltsjahr erfüllt hat und welche Auswirkungen sich dadurch auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ergeben. Außerdem ist ein Ausblick auf die zukünftige Entwicklung der Kommune zu geben.

## Gesamtabschluss, Gesamtlagebericht, Beteiligungsbericht

Weiter in die Zukunft gerichtet ist die Verpflichtung zur Erstellung eines Gesamtabchlusses durch die Kommune. Der Gesamtabschluss ist das kommunale Gegenstück zum handelsrechtlichen Konzernabschluss. Mit der Erstellung eines Gesamtabchlusses wird das Ziel verfolgt, der Politik und den Bürgern einen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune als Ganzes zu geben, der aus dem Jahresabschluss der Kernverwaltung so nicht zu erkennen ist. Hierzu werden die Informationen, die „verstreut“ in verschiedenen Einzelabschlüssen der Kernverwaltung, der Eigenbetriebe und Zweckverbände, der Eigengesellschaften und aller übrigen Beteiligungen der Kommune enthalten sind, in einem Gesamtabschluss zusammengefasst.

Die Aufstellung des Gesamtabchlusses ist, je nach Art und Umfang der kommunalen Beteiligungsverhältnisse, ein anspruchsvolles und zeitaufwendiges Projekt. Als spezielle Problembereiche seien hier beispielsweise die Abgrenzung des Konsolidierungskreises, die Anwendung der verschiedenen Konsolidierungsmethoden sowie die Frage der einheitlichen Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften genannt. Gerade hier ist eine externe Begleitung durch den Wirtschaftsprüfer in besonderem Maße zu empfehlen.

## Prüfung von Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss und Gesamtabchluss

Wie bisher die Jahresrechnung sind zukünftig auch die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss und der Gesamtabchluss nach der Aufstellung zu prüfen und abschließend von den jeweils zuständigen kommunalen Gremien festzustellen bzw. zu bestätigen. Verantwortlich für die Prüfung bleibt beispielsweise in NRW auch weiterhin der **Rechnungsprüfungsausschuss**. Er hat jeweils einen Prüfungsbericht anzufertigen und über

das Ergebnis der Prüfung jeweils einen Bestätigungsvermerk zu erteilen.

Die **Durchführung der Prüfung** der Eröffnungsbilanz, des Jahresabschlusses sowie des Gesamtabschlusses kann aber auch von Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorgenommen werden.

Die Entscheidung hierfür trifft letztlich der Rechnungsprüfungsausschuss. Insbesondere in der Anfangsphase ist anzuraten, auf den Sachverstand von Wirtschaftsprüfern zurückzugreifen, da diese aufgrund jahrzehntelanger Erfahrungen über besondere Kenntnisse auf dem Gebiet der Prüfung der doppelten Rechnungslegung verfügen.

## Vor den Erfolg haben die Götter den Schweiß gesetzt: Die Organisation des Umstellungsprozesses

### **Einrichtung eines Projektteams: Wer macht's?**

Der Umstellungsprozess sollte von einem Projektteam vorbereitet und begleitet werden. Voraussetzung für ein motiviertes und engagiertes Projektteam ist möglichst die Beteiligung nur solcher Personen, die dem Umstellungsprozess grundsätzlich positiv gegenüberstehen. Bei der Dimensionierung ist einerseits darauf zu achten, dass alle Dezernate bzw. Ämter vertreten sind, andererseits jedoch auch darauf, dass das Projektteam eine überschaubare Größe behält. In bestimmten Bereichen, z.B. bei der Aufstellung einer prüf-fähigen Eröffnungsbilanz bietet es sich an, sachverständige Dritte (z.B. Wirtschaftsprüfer) – in das Projektteam einzubinden.

### **Erstellung eines Projektzeitplans: Alles im Plan?**

In einem Projektzeitplan sind möglichst detailliert die personelle Verantwortlichkeit und die zeitliche Abfolge des Umstellungsprozesses zu regeln. Hierbei ist schon frühzeitig eine Festlegung darüber zu treffen, ob bereits vorab einzelne Arbeitsbereiche als so genannte Piloten starten sollen oder ob es einen Gesamtumstieg geben soll. Allgemein gilt die Projektregel: WAS ist in WELCHER Reihenfolge WANN von WEM zu erledigen?

### **Erarbeitung einer Inventurrichtlinie: Alles muss geregelt sein!**

Die zu erarbeitende Inventurrichtlinie muss individuell auf die Verhältnisse der jeweiligen Kommune zugeschnitten sein. Es ist sicher zu stellen, dass alle Vermögensgegenstände erfasst werden und es nicht zu Doppelaufnahmen kommt. Daneben regelt die Inventurrichtlinie die Art und Weise der körperlichen Bestandsaufnahme, so dass personenunabhängig die gleiche Aufnahmequalität gewährleistet ist. Es empfiehlt sich, der Erarbeitung der Inventurrichtlinie besondere Aufmerksamkeit zu schenken, um spätere Nacharbeiten zu verhindern.

### **Erarbeitung von Erfassungsblättern: Immer schön dokumentieren!**

Um eine normierte Aufnahme der einzelnen Vermögensgegenstände und deren spätere Bewertung wesentlich zu erleichtern, bietet sich die Verwendung von Erfassungsblättern an.

Auf dem Erfassungsblatt müssen zumindest folgende Informationen enthalten sein: Anschaffungsdatum sowie Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, Angaben über geflossene Drittmittel, Nutzungsdauer nach NKF/NKR/NKRS bzw. technisch abweichende tatsächliche Nutzungsdauer, Zuordnung zu Produktbereichen

und Produktgruppen, Aufnahmedatum und aufnehmende Personen.

## **Exemplarische Inventuraufnahme als Praxistest: Schau'n wir mal!**

Nach Konzeption der Erfassungsblätter sollten diese zunächst in einem Praxistest erprobt werden. Hierbei können sich ggf. kleinere redaktionelle Änderungsnotwendigkeiten herausstellen.

## **Einstieg in die flächendeckende Inventuraufnahme: Jetzt aber richtig!**

Nach Erstellung der Inventurrichtlinie und der Erfassungsblätter steht einer flächendeckenden Inventuraufnahme nichts mehr im Wege. Im Zeitraum der flächendeckenden Inventuraufnahme kommt es zu einem zeitkritischen Faktor im Projektzeitplan, denn in der praktischen Anwendung bilden sich häufig Zeitverzögerungen heraus. Diese müssen bei der Erstellung des Projektzeitplans berücksichtigt werden.

## **Erarbeitung von Bewertungsgrundlagen: Darf's auch ein bisschen mehr sein?**

Im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben, sind eigene Richtlinien für die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden zu erstellen. Ziel ist die Erarbeitung von einheitlichen und nachvollziehbaren Kriterien, die unter Berücksichtigung eines angemessenen Aufwands realistische Werte ermitteln lassen. Hierbei zählt sich auch die sorgfältige Erarbeitung einer Inventurrichtlinie aus: Soweit danach Vermögensgegenstände zwischen € 60 und € 410 nur aufgenommen werden, aber nicht in die eigentliche Bilanz einfließen, entfällt ein Großteil von Bewertungseinzelarbeiten. Bewertungsvereinfachungen können darüber hinaus durch die gesetzlich zugelassenen Möglichkeiten der Bildung von Fest- und Gruppenwerten in Anspruch genommen werden.

## **Passivseite der Bilanz: Von wem kommt das Geld?**

Wie die Erfahrung lehrt, wird die Ermittlung und Bewertung von Passivposten in der Praxis häufig als am schwierigsten empfunden. Während auf der Aktivseite die Vermögensgegenstände in der Regel „greifbar“

sind und körperlich aufgenommen werden können, hat man es auf der Passivseite oft mit schwierig zu ermittelnden Schätzgrößen zu tun. Schwerpunkte in diesem Bereich bilden insbesondere die Bilanzierung der Zuschüsse und der Rückstellungen. Bei den Zuschüssen kann ein pragmatisches Vorgehen angezeigt sein, in dem beispielsweise eine durchschnittliche statistisch ermittelte Zuschussrate herangezogen wird. Für die Ermittlung des Umfangs der Pensionsverpflichtungen sind die Rückstellungsbeträge durch geeignete versicherungsmathematische Berechnungen zu ermitteln.

## **Schulungen/Personalqualifizierungen: Für's Leben lernen wir!**

Mit der Umstellung des Kommunalen Rechnungswesens entsteht ein erheblicher Informations- und Schulungsbedarf, der den Erfolg oder Misserfolg entscheidend prägt.

## **Beabsichtigte Organisation des Rechnungswesens: Ordnung muss sein!**

Bei der Organisation des Rechnungswesens geht es im Wesentlichen um die Fragen einer zentralen oder dezentralen Buchung der Geschäftsvorfälle sowie um den Einsatz von neuen EDV-Verfahren. Im ersten Schritt wird vielfach eine zentrale Buchung favorisiert, um in einem späteren Stadium bei stärkerer EDV-Unterstützung das Massenbuchungsgeschäft in die Fachbereiche zurückzugeben.

## **Einbindung der Politik: Vertrauen ist gut ...**

Ganz wichtig ist es, schon frühzeitig die Politik in die neue Art der Rechnungslegung einzubinden, um ihr die Umstellung und den Umgang mit dem neuen Rechenwerk zu erleichtern. Dazu gehört es auch, mit ihr finanz- und damit kommunalpolitische Gestaltungsspielräume zu besprechen, die sich besser als bisher aus dem transparenten Zahlenwerk, das NKF/NKR/NKRS liefern, ableiten lassen.



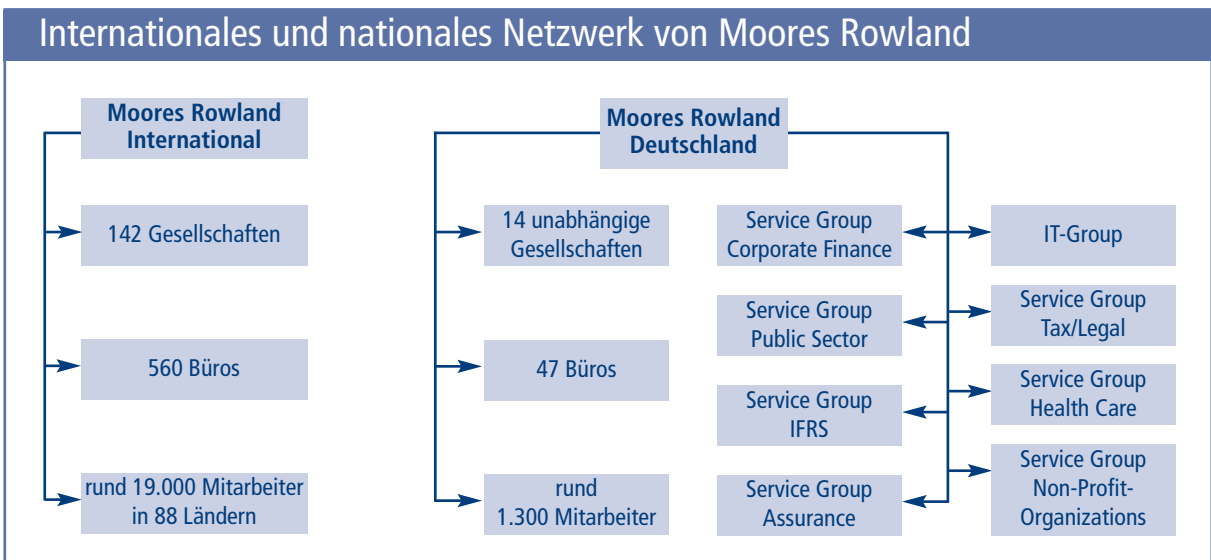
# Moore's Rowland International (MRI) und Moore's Rowland Deutschland (MRD)

MRI ist ein weltweites Netzwerk unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsunternehmen. MRI gehört zu den größten mittelständischen Netzwerken und hat Mitglieder in 88 Ländern; die Zahl der Partner und Mitarbeiter liegt bei 19.000.

Alle MRI-Mitglieder haben dieselbe Unternehmensphilosophie. Das erleichtert die Zusammenarbeit bei den Prüfungs- und Beratungsaufträgen für gemeinsame Mandanten. Eine gleichförmige und hohe Qualität bei allen Mitgliedern wird insbesondere durch Arbeitsgruppen zu allen wichtigen Fach-

richtungen und Branchen gefördert. Diese arbeiten weltweit und in den großen Regionen.

Die 14 MRD-Mitglieder unterhalten Büros in den wirtschaftlichen Ballungszentren. Die deutsche Gruppe kooperiert in fachlichen Arbeitskreisen (Service Groups), entwickelt gemeinsame Mandanteninformationen, organisiert vielfältigen Erfahrungsaustausch sowie Fort- und Weiterbildung. Nähere Informationen finden Sie im Internet: [www.mri-europe.com](http://www.mri-europe.com) (zu MRI) und [www.moore'srowland.de](http://www.moore'srowland.de) (zu MRD).







Dr. Breidenbach Dr. Güldenagel und Partner KG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - Steuerberatungsgesellschaft

Friedrich-Engels-Allee 32 · 42103 Wuppertal  
Telefon: 02 02/4 9374-0 · Telefax: 02 02/4 9374-100



Mitglied in  
Moore Rowland International,  
einem weltweiten Verbund rechtlich  
unabhängiger Wirtschaftsprüfungs-  
und Beratungsunternehmen