

Vorbericht und Lagebericht - Zwischen Hochglanzbroschüre und Steuerungsinstrument

Gunnar Schwarting*

1. Einleitung

Mit der Aufgabenstellung geben mir die Veranstalter die Gelegenheit, um das zentrale Thema dieser Konferenz, den Jahresabschluss, eine sehr weite Klammer zu ziehen. Denn am Beginn eines Haushaltszyklus steht der Haushaltsplan mit dem Vorbericht, am Ende der Jahresabschluss mit dem Lagebericht. Allerdings wäre es verfehlt, beide Berichte gleichsam in einer logischen Abfolge zu sehen. Während die Schlussbilanz des Jahres 2006 gleichzeitig die Eröffnungsbilanz des Jahres 2007 ist, wird der Vorbericht nicht als konsequente Fortschreibung des Lageberichts angesehen werden können. Abgesehen von zeitlichen Differenzen – der Vorbericht für das Jahr 2007 ist zu erstellen, bevor überhaupt die Bilanz 2007 vorliegt – sind es aber auch inhaltliche Unterschiede, die eine solche Einordnung verbieten.

In den Diskussionen um die Implementation des neuen Haushaltsrechts spielt der Lagebericht bisher nur eine untergeordnete Rolle, obwohl er im unternehmerischen Bereich eine eminente, vor allem auch rechtliche Bedeutung besitzt. Eine Ursache mag sein, dass für den Lagebericht im öffentlichen Bereich die typischen Funktionen aus der Privatwirtschaft wie der Gläubigerschutz oder die Anlegerinformation als nicht relevant erachtet werden. Noch weniger Aufmerksamkeit erfährt im Übrigen der Vorbericht, der auch in der Doppik vermutlich als reine Fortführung des bereits Bestehenden gewertet werden dürfte. Es erscheint jedoch mehr als lohnend, beiden Berichten einen hohen Stellenwert, gerade als Instrumente und Informationsquellen für die Steuerung beizumessen.

Die Aufgabe, hierzu Fundiertes beizutragen wird jedoch noch dadurch erschwert, dass der Gesetzgeber in den einzelnen Bundesländern sehr unterschiedliche Regelungen getroffen hat. Exemplarisch sei das am Beispiel der Länder Nordrhein-Westfalen und Rheinland-Pfalz dargelegt. In Nordrhein-Westfalen sind die Ausführungen zum Vorbericht recht knapp, während in Rheinland-Pfalz dezidiert bestimmte Übersichten verlangt werden. Zum Lagebericht – bzw. in rheinland-pfälzischer Diktion: Rechenschaftsbericht – sind zwar in beiden Ländern vergleichbare Formulierungen zu finden. Da der Lagebericht aber nicht unabhängig von der Bilanz und den dort geforderten Erläuterungen im Anhang gesehen werden kann, zeigt sich auch hier ein ähnlich differenziertes Bild: Nordrhein-Westfalen mit wenigen, Rheinland-Pfalz hingegen mit einer Fülle spezifizierter Vorgaben für die Angaben im Anhang zur Bilanz. Würden auch die Bestimmungen anderer Länder herangezogen, wäre die Darstellung noch wesentlich komplexer.

Ich will im Folgenden zunächst kurz auf den Vorbericht zum Haushaltsplan eingehen, bevor ich mich ausführlicher mit dem Lagebericht zum Jahresabschluss befasse. Auf eine Analyse des Gesamtlageberichts im „Konzern Stadt“ verzichte ich nicht nur aus Zeitgründen; die Überlegungen für die Aufstellung von Konzernbilanzen stehen in der deutlichen Mehrheit der Kommunen wenn überhaupt erst ganz am Anfang, so dass Aussagen nur sehr spekulativ bleiben müssten.¹⁾

2. Aufgabe des kommunalen Vorberichts

In Nordrhein-Westfalen soll der Vorbericht einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Gleichzeitig soll er anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde darstellen (§ 7 Abs. 1 GemHVO neu NW). Was im Einzelnen dafür erforderlich ist, stellt der Gesetzgeber in das Ermessen der einzelnen

Gemeinde. Allerdings verlangt er nur einen Bezug zum Haushaltsplan mit dem Ergebnis- und Finanzplan, d.h. die Gemeinde muss im Vorbericht nicht zwingend auf die Bilanzentwicklung eingehen. Zudem sind nur solche Vorgänge in den Vorbericht aufzunehmen, die ihren Niederschlag auch im Haushaltsplan finden. Eine qualitative Betrachtung, die den Lagebericht kennzeichnet, wird mithin nicht verlangt – ist selbstverständlich aber auch nicht ausgeschlossen.

Für die rheinland-pfälzischen Regelungen gilt Ähnliches (§ 6 GemHVO neu Rh-Pf). Allerdings gibt es zwei wichtige Unterschiede. Zum einen werden einige Übersichten verpflichtend verlangt, zum zweiten sind mit der Darstellung der Entwicklung des Eigenkapitals²⁾ und der Veränderungen des Sonderpostens für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich zwei direkte Bezüge zur Bilanz hergestellt.

Die Regelung in Nordrhein-Westfalen geht allerdings noch einen Schritt weiter; denn es sollen die wesentlichen Zielsetzungen für die Planung und die hierzu zugrunde gelegten Rahmenbedingungen erläutert werden (§ 7 Abs. 2 GemHVO neu NW). Was darunter zu verstehen ist, bleibt offen, die Kommentierung empfiehlt auch langfristige Entwicklungsplanungen zu berücksichtigen und Planungsrisiken mit Auswirkungen auf die Finanzwirtschaft zu benennen.³⁾ Ob es gelingt, die geforderten Zielbeschreibungen (§ 4 Abs. 2 GemHVO neu NW) mit dem Vorbericht zu verknüpfen, bleibt abzuwarten. Er könnte dann – wie das Beispiel der Schweiz zeigt – die Funktion einer strategischen Gesamtplanung erlangen, die formulierte Ziele und haushaltswirtschaftliche Daten in ihrer Gesamtheit miteinander verbindet:

„Der neunte Gesamtplanungsbericht des Stadtrates umfasst die Jahre 2006 – 2010. Gegenüber dem letzten Gesamtplanungsbericht enthält er folgende Neuerungen:

- *Bei der Behandlung der Gesamtplanung 2005 bis 2008 hat der Grosse Stadtrat verlangt, dass die Zielsetzungen wirkungsorientierter zu formulieren seien. Diesem Anliegen wurde soweit möglich Rechnung getragen, ohne jedoch die Ziele inhaltlich zu verändern.*
- *Neu wird in der Gesamtplanung dargelegt, mit welchen ‚strategischen Projekten‘ die Fünfjahresziele erreicht werden sollen. Im Voranschlag werden statt der bisherigen Jahresziele der Direktionen die Meilensteine zu diesen Projekten aufgeführt.*
- *Die Gesamtplanung enthält erstmals die übergeordneten politischen Ziele zu den elf delegierten Aufgaben von höchster Bedeutung im Rahmen des Beteiligungscontrollings.*

Die Strategie der Stadtentwicklung (Leitsätze mit Stossrichtungen) hat nach wie vor einen Planungshorizont von 10 bis 15 Jahren. Sie soll jeweils nach 4 Jahren gesamthaft überprüft und nötigenfalls angepasst werden. Die Fünfjahresziele, die der Umsetzung der Strategie dienen, werden wie bisher jährlich fortgeschrieben.

Durch den engen Bezug der Stadtentwicklung zur Gesamtplanung wird diese zum zentralen Steuerungsinstrument für die Stadtentwicklungspolitik. Der Grosse Stadtrat ist darin einbezogen, indem er jeweils die wichtigsten Ziele der Politik festlegt.⁴⁾

Der hier zitierte Bericht der Stadt Luzern vereinigt das Stadtleitbild, die Stadtentwicklungsplanung, die Zielbeschreibungen, das

Investitionsprogramm, den Finanzplan und den Haushaltsplan.⁵⁾ Ein solcher Bericht kann zweifellos die Funktion eines wirksamen Steuerungsinstruments erfüllen. Bis dahin ist es allerdings in vielen deutschen Kommunen noch ein weiter Weg, denn derzeit sind Vorberichte nicht nur quantitativ wie qualitativ sehr unterschiedlich, sie konzentrieren sich auch im Wesentlichen auf die Darstellung haushaltswirtschaftlicher Entwicklungen: „In dem Vorbericht soll dargelegt werden, wie sich die wichtigsten Einnahme- und Ausgabearten, das Vermögen und die Verbindlichkeiten einschließlich kreditähnlicher Rechtsgeschäfte, Bürgschaften und Gewährverträge in den dem Haushaltsjahr vorangegangenen zwei Haushaltsjahren entwickelt haben und im Haushaltsjahr entwickeln.“⁶⁾ Allerdings lässt sich in der Praxis auch feststellen, dass „... der Vorbericht oftmals aus den wichtigsten Redepassagen des Bürgermeisters und des Kämmersers zusammengefügt“⁷⁾ wird.

3. Aufgaben des Lageberichts

In der Privatwirtschaft gehört zum Jahresabschluss ein Lagebericht, der den Geschäftsverlauf und ein den tatsächlichen Verhältnissen des Unternehmens entsprechendes Bild vermittelt.⁸⁾ Dem Grundsatz des „true and fair view“ folgend soll dem Adressaten des Berichts – dies sind vor allem Eigentümer, Gläubiger, Kunden, Mitarbeiter, bei großen Unternehmen sicher auch die Öffentlichkeit – ein umfassender Einblick gewährt werden, der es ihm ermöglicht, im Hinblick auf das Unternehmen für sich richtige Entscheidungen zu treffen. Insoweit ist der Lagebericht weit mehr als eine nur ergänzende Information zum Jahresabschluss; er ist ein strategisches Instrument der Unternehmensführung.

Der Jahresabschluss ist das in monetären Größen dargestellte Ergebnis eines Haushaltsjahres. Er wird durch einen Anhang erläutert (§44 GemHVO neu NW ; § 48 GemHVO neu Rh-Pf), der damit integraler Bestandteil des Abschlusses ist. Im Anhang sind bestimmte Bilanzpositionen aufzuschlüsseln; dies geschieht u.a. durch den Anlagen-, den Forderungs- und den Verbindlichkeitspiegel (§§45 – 47 GemHVO neu NW ; in Rheinland-Pfalz : Übersichten, §§ 50-52 GemHVO Rh-Pf). Daneben sind die Grundsätze der Bilanzierung sowie ggf. im Einzelfall getroffene Abweichungen zu dokumentieren. Der Anhang soll mithin das Verständnis der Bilanzpositionen erleichtern.

Der Lagebericht hingegen hat eine andere Funktion. Er ist bewusst neben den Jahresabschluss gestellt. Damit bekommt er eine eigenständige Qualität; dies entspricht der Einstufung im Handelsrecht.⁹⁾ Im Gegensatz zum Jahresabschluss soll der Lagebericht gerade die Sachverhalte, die sich in der Bilanz nicht niederschlagen oder sich nicht in monetären Größen ausdrücken lassen, aufgreifen. Er ist insoweit ein Instrument der qualitativen Bilanzanalyse.

Eine spezifische Struktur für den Lagebericht gibt das Handelsrecht nicht vor; es formuliert lediglich Mindestanforderungen. Das neue kommunale Haushaltsrecht folgt diesem Gedanken im Wesentlichen, hat allerdings jüngste Entwicklungen wie das Bilanzrechtsreformgesetz vom 4.12.2004 und den entsprechenden Rechnungslegungsstandard (DRS 15) vom 26.2.2005 nicht mehr aufgegriffen.¹⁰⁾ Die nach wie vor sehr offenen Bestimmungen des Handelsrechts führen dazu, dass die Lage- oder Unternehmensberichte im privaten Sektor oft weit über eine reine Darstellung der Geschäftslage hinausgehen und damit auch einer Außendarstellung des Unternehmens dienen. So ist es nicht unüblich, Umwelt- oder Sozialaspekte zu berücksichtigen. Im Unternehmensbericht 2004 der BASF-Group heißt es u.a. unter dem Stichwort „Mitarbeiter“:

„Innovation und Vielfalt miteinander zu verknüpfen heißt für uns, Voraussetzungen zu schaffen, die uns im weltweiten Wettbewerb als Arbeitgeber interessant machen für vielseitige Mitarbeiter mit unterschiedlichen Stärken und Talenten. Für diese Mitarbeiter wollen wir die richtige

Mischung aus Verlässlichkeit und Freiräumen bieten, so dass sie sich gerne für die BASF engagieren und ihre Stärken voll zur Wirkung bringen. Wir wollen, dass sie eine Teamkultur vorfinden und mitgestalten, in der wir unsere strategischen Ziele erreichen: eine Prämie auf die Kapitalkosten zu verdienen, den Erfolg unserer Kunden zu unterstützen und die nachhaltige Entwicklung der BASF voranzutreiben.“¹¹⁾

Es dürfte rasch zu erkennen sein, dass derartige Aspekte auch für eine Kommune von erheblicher Bedeutung sind – nicht selten werden vergleichbare Formulierungen in Stadt- oder Verwaltungsleitbildern u.ä. zu finden sein. Damit wird deutlich, dass ein Lagebericht auch in einer Kommune erheblich über den bisherigen Rechenschaftsbericht hinausreichen und Aspekte z.B. des Stadtmarketing, des Bürgerhaushalts oder des Agenda-Prozesses ebenso aufgreifen kann, wie dies vergleichbar in der Privatwirtschaft geschieht.

Tatsächlich werden kommunale Geschäftsberichte im Ausland entsprechend genutzt. So heißt es im Geschäftsbericht der Stadt Luzern – neben einer ausführlichen Darlegung des finanziellen Ergebnisses – für das Jahr 2005 u.a. auch:

„Das Image Luzerns als Wohnstandort und Tourismusdestination soll durch den Kampf gegen Vandalismus und Verschmutzung gefördert werden. Mit der Verlängerung des Projekts SIP (Sicherheit, Intervention, Prävention) wurde ein weiterer Schritt in diese Richtung unternommen. Es muss gelingen, das Bewusstsein für den öffentlichen Raum als Gemeingut und für die Bedeutung von gegenseitiger Rücksichtnahme wieder herzustellen.“¹²⁾

Die Stadt Charlotte im US-Bundesstaat North Carolina gibt unter dem Motto „Public Service is our business“ einen gerafften Überblick über die Ziele und Erfolge des abgelaufenen Jahres; die Finanzdaten nehmen dabei nur einen recht geringen Raum ein. Sie werden jedoch eher ungewöhnlich präsentiert, denn in der finanziellen Leistungsbilanz der Stadt heißt es:

- „The City's AAA rating for general obligation debt was maintained...“
- Annual City portfolio yield of more than twice the benchmark...“
- \$ 3.2 million was saved by refinancing...“
- A very low 2,066% finance rate for capital equipment was secured...“
- Future interest expense reduction of an estimated \$ 18 million in the City's Capital Investment Plan...“
- Insurance renewal costs were held down by actively managing various issues related to risk...“
- Maintained a stable property tax rate...“
- Leveraging of \$ 63,219,347 in private investments for the HouseCharlotte program and other housing loans, using only \$ 11,849,341 of public money, a ratio of 1 to 5.“¹³⁾

4. Abgrenzung zwischen Anhang und Lagebericht

Zwar ist der Lagebericht kein Bestandteil der Bilanz, er ist jedoch nicht von ihr zu trennen. Im Lagebericht müssen deshalb die Sachverhalte, die im Anhang zur Bilanz erläutert sind, normalerweise nicht noch einmal aufgeführt werden. Insofern ist zunächst zu prüfen, welche Angaben im Anhang bereits getroffen werden müssen. Dabei unterscheiden sich Nordrhein-Westfalen¹⁴⁾ und Rheinland-Pfalz ganz erheblich. Im Wesentlichen geht es dabei um den Ausweis künftiger Verpflichtungen. Während in Nordrhein-Westfalen summarisch alle Sachverhalte erwähnt werden, aus denen sich künftig finanzielle Verpflichtungen der Gemeinde ergeben können (§44 Abs. 1 Satz 3 GemHVO neu NW), sind derartige Sachverhalte in Rheinland-Pfalz wesentlich spezifizierter aufgeführt; im Einzelnen handelt es sich um (§48 Abs. 2 GemHVO neu Rh-Pf)

- Trägerschaften von Sparkassen, soweit nicht bilanziert (Nr. 3);
- Drohende finanzielle Belastungen, für die keine Rückstellungen gebildet wurden (Nr. 8);
- Haftungsverhältnisse für die Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten (Nr. 10);
- Sonstige Haftungsverhältnisse, die nicht in der Bilanz auszuweisen sind (Nr. 11);
- In Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen, die noch keine Verbindlichkeiten begründen (Nr. 12);
- Die Subsidiärhaftung aus der Zusatzversorgung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern (Nr. 16);
- Name, Sitz und Rechtsform der Organisationen, für die die Gemeinde uneingeschränkt haftet (Nr. 21)

Darüber hinaus muss der Anhang in Rheinland-Pfalz auch noch Angaben über die Einschränkung der Nutzung, Verfügbarkeit oder Verwertung von Grundstücken (Nr. 7), zu derivativen Finanzinstrumenten (Nr. 17) sowie zu Beteiligungen der Gemeinde von mindestens 5% mit weiteren Erläuterungen (Nr. 20) enthalten. Für Nordrhein-Westfalen wird daher zu prüfen sein, ob und ggf. welche dieser Informationen im Anhang bzw. im Lagebericht zu geben sind. Umgekehrt wird der Lagebericht in Rheinland-Pfalz entsprechend kürzer ausfallen können.

5. Der Inhalt des Lageberichts

Die Bestimmungen zum Lagebericht sind in beiden Ländern weitgehend identisch. Zunächst ist der Lagebericht so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird (§48 Satz 1 GemHVO neu NW, §49 Abs. 1 Satz 1 GemHVO neu Rh-Pf.). Damit wird eine Formulierung aufgegriffen, die in ähnlicher Form bereits in der Gemeindeordnung enthalten ist (so §95 Abs. 1 Satz 2 GO neu NW) und den Grundsatz des „true and fair“ auf die kommunale Ebene überträgt. Dazu ist zunächst ein Überblick über die wichtigsten Ergebnisse des Jahresabschlusses sowie Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Jahres zu geben (§48 Satz 2 GemHVO neu NW, §49 Abs. 1 Satz 2 GemHVO neu Rh-Pf.). Dies erinnert noch recht deutlich an die Bestimmungen für den Rechenschaftsbericht im bisher geltenden Haushaltsrecht (z.B. §42 Abs. 4 GemHVO Rh-Pf.).

Ergänzend wird aber nun zusätzlich verlangt, Vorgänge von erheblicher Bedeutung hervorzuheben; dies gilt ganz besonders für solche Vorgänge, die erst nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind (§48 Satz 3 GemHVO neu Rh-Pf.; §49 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO neu Rh-Pf.). Damit wird der Blick bereits auf den folgenden Abschluss gelenkt; das ermöglicht es zugleich, noch im laufenden Haushaltsgeschehen ggf. durch kompensierend wirkende Maßnahmen korrigierend Einfluss zu nehmen. Der Lagebericht ist damit nicht allein eine Vergangenheitsbetrachtung sondern durchaus zukunftsgerichtet.

Das gilt für die weiteren Bestimmungen noch stärker. So soll die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage im Hinblick auf ihre Aufgabenerfüllung analysieren (§48 Satz 4 GemHVO neu NW, §49 Abs. 2 Satz 1 GemHVO neu NW). Hierzu ist der Vorschlag unterbreitet worden, das Instrumentarium der Bilanzanalyse zu nutzen.¹⁵⁾ Dazu gibt es allerdings noch kein erprobtes Instrumentarium; denn die üblichen Kennzahlensysteme der Betriebswirtschaftslehre vermitteln nicht immer ein aussagekräftiges Bild.¹⁶⁾ Dies sei am Beispiel der Eigenkapitalquote dargestellt:

„Die Eigenkapitalquote zeigt den Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital. Eine hohe Eigenkapitalquote deutet auf hohe Sicherheiten der Gemeinde hin.“¹⁷⁾ Die Aussage ist für den Unternehmenssektor im Regelfall zutreffend, für den kommunalen Bereich hingegen nicht.¹⁸⁾ Denn abgesehen davon, dass die

Gemeinde Sicherheiten im klassischen Sinne ohnehin nicht geben darf, kommt es bei der Beurteilung entscheidend auf die diesem Eigenkapital gegenüberstehenden Vermögenswerte und die Prinzipien ihrer Bewertung an. Ist das Anlagevermögen geprägt durch dem Verkehr dienende Vermögensgegenstände (Straßen, Brücken, Plätze) dürfte auch eine hohe Eigenkapitalquote nicht der Beruhigung eines Außenstehenden dienen; mit Straßengrundstücken können Verbindlichkeiten materiell nicht abgedeckt werden. Umgekehrt sind hohe Finanzaktiva oder Baugrundstücke ganz anders zu beurteilen. Die Auskünfte hierzu sollten dem Anlagenspiegel zu entnehmen sein. Damit wird im Übrigen die im sog. Speyerer Verfahren getroffene Unterscheidung zwischen realisierbarem und nicht realisierbarem Vermögen aufgegriffen.¹⁹⁾

Die Funktion des Lageberichts wäre allerdings zu einengend interpretiert, sollte die Darstellung sich in Bilanzkennzahlen erschöpfen. Denn diese können unmittelbar aus der Bilanz abgeleitet werden. Einen zusätzlichen Aussagegehalt bekommen sie erst, wenn sie z.B. Vergleichswerten aus anderen Kommunen oder Normwerten gegenübergestellt werden.²⁰⁾ Dabei ist allerdings darauf zu achten, dass die Darstellung sich auf einige wenige Kernkennzahlen konzentriert.²¹⁾

6. Darstellung der Ziele, Chancen und Risiken

Ein wesentlicher Aspekt des neuen Haushaltsrechts ist die Produkt- und Zielorientierung. Mit der Absicht, den Haushalt zu einem Steuerungsinstrument umzuformen, ist die Formulierung produktbezogener Ziele untrennbar verknüpft. Der Gesetzgeber fordert folgerichtig die Darstellung von Zielen und im Anschluss der Zielerreichung im Rahmen des Haushalts (§12 GemHVO neu NW).²²⁾ Diesen Gedanken greift die Vorschrift zum Lagebericht auf. Allerdings wird keine generelle Ziel- und Erfolgsanalyse verlangt; dies würde angesichts der Produktvielfalt auf kommunaler Ebene vermutlich zu einem beachtlichen Umfang des Lageberichts führen.²³⁾ Ziele und Kennzahlen sind lediglich insoweit zu betrachten, wie sie für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage bedeutsam sind (§48 Satz 5 GemHVO neu NW, §49 Abs. 2 Satz 2 GemHVO neu Rh-Pf.).

Das bedeutet indes nicht, dass auf eine umfassende Analyse der Zielerreichung verzichtet werden soll; sie ist lediglich nicht Gegenstand des Lageberichts, der sich in erster Linie auf die wirtschaftliche Situation der Gemeinde konzentriert. Die weitergehende Analyse bleibt Aufgabe des Controlling, ggf. auch des unterjährigen Berichtswesens.²⁴⁾ Ob es zweckmäßig ist, gleichwohl einige auf die kommunalen Leistungen bezogene Schlüsselkennzahlen auszuweisen, muss im Einzelfall entschieden werden.²⁵⁾

Schließlich wird noch eine Darstellung der Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde verlangt (§48 Satz 6 GemHVO neu NW, §49 Abs. 3 Nr. 2 GemHVO neu Rh-Pf.). Dies ist in der Tat Neuland für die Kommunen in Deutschland; demgegenüber ist eine derartige Betrachtung z.B. in Skandinavien durchaus nicht unüblich. Dabei handelt es sich zunächst um das Risikomanagement, wie es z.B. in §289 Abs. 2 HGB seinen Niederschlag findet.²⁶⁾ Mit dem Ausweis von Rückstellungen und den Angaben im Anhang zu möglichen künftigen Verpflichtungen sind bereits wichtige Informationen zu möglichen direkten haushaltswirtschaftlichen Risiken gegeben. In soweit muss der Lagebericht solche Risiken benennen, die unmittelbar auf die Haushaltswirtschaft haben können. Dies können z.B. zu erwartende steuerpolitische Entscheidungen oder angekündigte neue Aufgaben- und Ausgabenverpflichtungen sein.

Im Lagebericht ist aber auch auf solche Risiken einzugehen, die die ökonomische Basis der Gemeinde gefährden können; dazu zählen z.B. wirtschaftsstrukturelle Entwicklungen, Qualifikationsdefizite auf dem Arbeitsmarkt oder mangelhafte Verkehrsverbindungen u.ä.

„Es ist noch eine beachtliche Wegstrecke, bis der (kommunale) Sektor eine zufriedenstellende Finanzwirtschaft aufweist, um den Herausforderungen zu begegnen. Um den Veränderungen in der Alterspyramide, dem Investitionsbedarf und den hohen Pensionskosten Rechnung zu tragen, muss der Überschuss größer werden. Wenn der (kommunale) Sektor auf Sicht eine solide Finanzwirtschaft ohne Steuererhöhungen aufweisen soll, ist der Korridor für Zuwächse geringer als in der Vergangenheit.“⁶⁷⁾

Umgekehrt können selbstverständlich auch Chancen herausgestellt werden, die die Entwicklung der Gemeinde positiv beeinflussen können wie die Ansiedlung von Unternehmen oder Behörden, eine neue Verkehrserschließung oder eine Neueinstufung in der Regionalplanung. Es soll allerdings nicht verkannt werden, dass im Ausland diese Darstellung in engem Zusammenhang mit dem Rating-Prozess zu sehen ist. In Charlotte ist der Erhalt eines AAA-Ratings oberstes finanzwirtschaftliches Gebot, deshalb ist bei schwächeren Einnahmen eine ganz restriktive Ausgabenpolitik erforderlich:

„Although national and state trends indicate the beginnings of a mild economic recovery, actual City tax revenue growth has not yet rebounded to previous levels. This limited revenue growth challenges the City's ability to maintain services with additional new revenues.“

The strong growth and development in and around the City increases demand for such basic City services as garbage collection, fire protection, street maintenance and code enforcement. Limited financial resources mean hard budget choices about how best to address the Council's priorities and focus areas within existing resources.

To balance the current FY2005 budget, the City continued budget cuts from previous years“⁶⁸⁾

7. Ausblick

Anders als der Vorbericht ist der Lagebericht Gegenstand der Rechnungsprüfung (§101 Abs. 1 Satz 4 GO neu NW bzw. §113 Abs. 2 GemO neu Rh-Pf). Im Rahmen der Prüfung ist daher auch festzustellen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Es wird für die örtliche Rechnungsprüfung insoweit zu einem Paradigmenwechsel kommen; dies gilt umso mehr, wenn Ergebnisse der Rechnungsprüfung auch der Öffentlichkeit bekannt gemacht werden.

Zusätzlich wird noch verlangt, die Darstellung der Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung auf ihre Plausibilität zu prüfen (§101 Abs. 6 GO neu NW bzw. §113 Abs. 2 Satz 2 GemO Rh-Pf). Das ist ein mehr als anspruchsvoller Prüfauftrag, der angesichts bisher kaum vorhandener Risikomanagement-Systeme oder Stärken-Schwächen-Analysen in den Kommunen in den ersten Jahren wohl nicht vollkommen zu erfüllen sein wird. Ob und inwieweit sich die örtliche Rechnungsprüfung in dieser Frage externer Hilfestellung bedient, ist u.a. von der Größe der Kommune, den in der Verwaltung geleisteten Vorarbeiten, den Kapazitäten und der Qualifikation der Rechnungsprüfung abhängig. Eine generelle Aussage hierzu kann es nicht geben.

Im kameralistischen Rechnungswesen war der Rechenschaftsbericht selbst nicht Gegenstand der Prüfung. Insoweit ergibt sich eine neue Situation auch für die Verwaltung. Dem Lagebericht wird allein schon auf Grund des Prüfungserfordernisses eine erweiterte Bedeutung zukommen. Das zeigen auch Aussagen des Instituts der Wirtschaftsprüfer, das eine Analogie zum privatwirtschaftlichen Bereich herstellt.⁶⁹⁾ Dies gilt auch unter dem Vorbehalt, dass dem Lagebericht im öffentlichen Rechnungswesen

eine andere Funktion und eine andere rechtliche Qualität zukommt als in der Privatwirtschaft. Es wird jedoch wohl noch eine geraume Zeit brauchen, bis der Lagebericht diesen Herausforderungen gerecht werden kann.

Anmerkungen:

- * Prof. Dr. Gunnar Schwarting, Beigeordneter a. D., Geschäftsführer des Städtetages Rheinland-Pfalz. Der Beitrag ist die überarbeitete Fassung eines Vortrags, den der Verfasser im Rahmen des 11. KGSt-Kongresses „Neues Haushalts- und Rechnungswesen – Bilanz, Jahresabschluss und politische Steuerung“ am 20.10.2006 in Essen gehalten hat; der Vortragsstil ist weitgehend beibehalten. Er gibt ausschließlich die persönliche Meinung des Verfassers wieder.
- 1) Sehr instruktiv dazu Stadt Luzern : Gesamtplanung 2006 – 2010, Bericht und Antrag an den Grossen Stadtrat von Luzern vom 14. September 2005, mit Änderungen beschlossen am 24. November 2005 und Stadt Luzern, Geschäftsbericht 2005, vom Grossen Stadtrat genehmigt am 28. Juni 2006.
- 2) In Nordrhein-Westfalen ist eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen, sofern die Ausgleichsrücklage in Anspruch genommen wird (§1 Abs. 2 Nr. 7 GemHVO neu NW)
- 3) Uwe Siemonsmeier u.a., Gemeindehaushaltsrecht Nordrhein-Westfalen, Wiesbaden 2005, §7, S. 3f.
- 4) Stadt Luzern : Gesamtplanung 2006 – 2010, a.a.O., S. 8
- 5) Diese Forderung erheben auch U. Siemonsmeier u.a., a.a.O., §7, S. 3
- 6) A. Quecke/H.D. Schmid u.a., Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen 1993ff., §75 Rn. 39; diese Konzentration auf Finanzdaten findet sich auch bei E. Goebel, Handbuch zum Vorbericht, Helsa 1992.
- 7) A. Quecke/H.D. Schmid u.a., a.a.O., §75 Rn. 39
- 8) Eine Ausnahme besteht lediglich für kleine Kapitalgesellschaften sowie Personengesellschaften.
- 9) Uwe Siemonsmeier u.a., a.a.O., §48 GemHVO, S.1
- 10) Ebd.
- 11) BASF-Group, Unternehmensbericht 2004, S. 62
- 12) Stadt Luzern, Geschäftsbericht 2005, a.a.O., S. 5
- 13) City of Charlotte, 2004 State of the City, Report to Citizens: Service and Performance, S. 9
- 14) Zu einer ausführlicheren Darstellung vgl. Brinkmann/J.Radde, Die Lageberichterstattung der Kommunen gemäß § 48 Gem HVO NRW – Anforderungen und Gestaltungsempfehlungen, in: GemH Heft 10/2006 S. 217 ff.
- 15) So Uwe Siemonsmeier u.a., a.a.O., §48, S. 4ff.
- 16) Die Darstellung ebd., S. 4 erscheint zu unkritisch.
- 17) Ebd. S. 5
- 18) In einer kritischen Bewertung vgl. Christian Magin, Möglichkeiten und Grenzen der Jahresabschlussanalyse mit Kennzahlen eines kommunalen Haushalts, in GemH 9/2006 S. 202 ff.
- 19) Die gesonderte Darstellung des Infrastrukturvermögens bei der Bilanzierung in Nordrhein-Westfalen, vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.), Neues Kommunales Finanzmanagement in NRW“, 2. Aufl. Freiburg u.a.O. S. 422 entspricht diesem Gedanken allerdings nur teilweise.
- 20) Vgl. dazu die Darstellung der Finanzkennzahlen der Gemeinden 2000 – 2003 in: Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen Nr. 16, Zürich 14.11.2005, S. 9ff.
- 21) Die Stadt Luzern verwendet in ihrem Geschäftsbericht lediglich zwei der bis 2005 im interkantonalen Vergleich genutzten 5 Werte, die Nettoschuld und den Selbstfinanzierungsgrad.
- 22) Ausführlicher hierzu Uwe Siemonsmeier u.a., a.a.O., §12
- 23) Der Geschäftsbericht der Stadt Luzern für das Jahr 2005, der diesen Anforderungen entspricht, umfasst 154 Seiten.
- 24) Vgl. Uwe Siemonsmeier u.a., a.a.O., §12, S. 1; s. dazu auch Gunnar Schwarting, Effizienz in der Kommunalverwaltung, 2. Aufl. Berlin 2005, S. 198ff. Das neue nordrhein-westfälische Recht kennt keine Berichtspflicht, die in den Musterentwürfen der Innenministerkonferenz noch enthalten war, vgl. Gunnar Schwarting, Effizienz ..., a.a.O., S. 199; demgegenüber ist sie in den rheinland-pfälzischen Bestimmungen enthalten (§21 Abs. 1 GemHVO neu Rh-Pf).
- 25) Sehr ausführlich geschieht dies im Geschäftsbericht der Stadt Luzern, während in der City of Charlotte einige wenige Kennzahlen jeweils an einer „benchmark“ gemessen werden. Das wohl umfassendste System des Kennzahlenvergleichs bietet der schwedische Kommunalverband: Sveriges Kommun och Landsting, Vad kostar verksamheten i din kommun? Bokslut 2005, Stockholm 2006.
- 26) So Uwe Siemonsmeier u.a., a.a.O., §48, S. 6f. Zum Risiko-Management in Kommunen generell s. Gunnar Schwarting, Haushaltspolitisches Risikomanagement – von der Analyse zur vorausschauenden Gestaltung, erscheint demnächst in DÖV. Zu einem Frühwarnsystem vgl. Verwaltungsvorschrift des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die Grundsätze der kommunalen Haushalts- und Wirtschaftsführung und die rechtsaufsichtliche Beurteilung der kommunalen Haushalte zur dauerhaften Sicherung der kommunalen Aufgabenledigung (VwV Kommunale Haushaltswirtschaft) vom 7. Oktober 2005, Rn. 106
- 27) Skurups Kommun Årsredovisning 2004 (eigene Übersetzung) – Skurup (S) hat 14.000 Einwohner
- 28) City of Charlotte, a.a.O., S. 4
- 29) S. Entwurf IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts einer Gebietskörperschaft (IDW EPS 730), Stand: 8.12.2005, Ziff. 71., inzwischen allerdings zurückgezogen.