



DEUTSCHES FORSCHUNGSINSTITUT FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNG SPEYER

GERMAN RESEARCH INSTITUTE FOR PUBLIC ADMINISTRATION SPEYER

Holger Mühlenkamp/Andreas Glöckner

RECHTSVERGLEICH KOMMUNALE DOPPIK

Eine Synopse und Analyse ausgewählter
Themenfelder des neuen, doppelten
kommunalen Haushaltsrechts der
Bundesländer



SPEYERER FORSCHUNGSBERICHTE 260

Holger Mühlenkamp / Andreas Glöckner

Rechtsvergleich kommunale Doppik

Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppelten kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer

Speyerer Forschungsberichte 260

Holger Mühlenkamp/Andreas Glöckner

RECHTSVERGLEICH KOMMUNALE DOPPIK

**Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des
neuen, doppelten kommunalen Haushaltsrechts
der Bundesländer**

Reprint 2010

**DEUTSCHES FORSCHUNGSINSTITUT
FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNG SPEYER**

2010

Gefördert durch die Bundesrepublik Deutschland

Projektleiter:
Univ.-Prof. Dr. Holger Mühlenkamp

Projektbearbeiter:
Dipl.-Kaufmann Andreas Glöckner

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.
(Speyerer Forschungsberichte ; 260)
ISBN 978-3-932112-98-0

1. Auflage April 2009
Reprint Januar 2010

Herstellung:
**DEUTSCHES FORSCHUNGSINSTITUT
FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNG SPEYER**

Umschlagentwurf:

© 8/97 TRIFTY ART Grafik Design • 67550 Worms • Hauptstr. 32 • Tel.: 0 62 41/95 15 38

Vorwort

Angesichts der massiven Zunahme der Verschuldung der Gebietskörperschaften ist das kameralistisch geprägte öffentliche Haushaltsrecht unter Kritik und Reformdruck geraten. Zum einen werden neue Regeln zur Schuldenbegrenzung diskutiert (diese sind jüngst von der Föderalismuskommission II auch beschlossen worden). Zum anderen geht es um die Umstellung vom kameralistischen auf den doppelten Rechnungsstil sowie die Abkehr von einer inputorientierten Haushaltsplanung und -führung zugunsten einer outputorientierten Haushaltswirtschaft.

Die Umstellung von der Kameralistik auf die „Doppelte Buchführung in Konten“ (Doppik) erfolgt derzeit in einigen Bundesländern bzw. ist dort geplant. Am weitesten fortgeschritten ist die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens jedoch auf kommunaler Ebene. Die zuständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder („Innenministerkonferenz“) fasste 2003 den Beschluss zur Umstellung auf die Doppik und auf eine Outputorientierung. Inzwischen hat ein Großteil der Kommunen umgestellt bzw. befindet sich in der Umstellungsphase. Die übrigen Kommunen werden – von Ausnahmen abgesehen – in den nächsten Jahren folgen.

Die Kommunen reformieren ihr Haushalts- und Rechnungswesen jedoch nicht auf einheitlicher Basis. Denn trotz des 2003 von der Innenministerkonferenz verabschiedeten gemeinsamen Leittextes für eine doppelte, outputorientierte Gemeindehaushaltsverordnung haben die zuständigen Innenministerien der Länder für erhebliche Diversität bei der Ausgestaltung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens auf kommunaler Ebene gesorgt. Fast könnte man von einer „haushaltsrechtlichen Konfusion“ sprechen.

Vor diesem Hintergrund wurde das Deutsche Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer (FÖV) von der Bertelsmann Stiftung sowie der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) mit einer wissenschaftlichen Studie der kommunal-haushaltsrechtlichen Bestimmungen beauftragt. Im Rahmen dieses Projektes wurde in ausgewählten Themenfeldern erstmals das neue kommunale Haushaltsrecht aller Bundesländer mit kommunaler Ebene (mit Ausnahme des Stadtstaates Bremen, da die doppelten Reformen zum Untersuchungszeitpunkt dort noch nicht weit genug fortgeschritten waren) verglichen, um einerseits die erwähnte Diversität aufzudecken und andererseits nach „Best practice“-Lösungen zu suchen.

Der vorliegende Forschungsbericht beinhaltet die Ergebnisse des Projektes. In einem ersten Schritt wurden die kommunalen haushaltsrechtlichen Vorschriften der Bundesländer

und – soweit dies sinnvoll ist – die Fülle an ebenfalls bundeslandspezifischen Ergänzungsregelungen hierzu (Begründungen, Einführungsgesetze, Erläuterungen, Handreichungen, Leitfäden etc.) synoptisch zusammengestellt. Sie finden sich in den Kapitelanhängen. Darauf aufbauend wurden die rechtlichen Vorschriften hinsichtlich Konsistenz, Sinnhaftigkeit, Wirkungen oder den davon ausgehenden Anreizen analysiert und Vorschläge zur (sinnvollen) Vereinheitlichung unterbreitet. Die entsprechenden Überlegungen sind in den Kapiteln dargelegt. Dabei ist zu beachten, dass die Ausführungen jenen Stand der haushaltsrechtlichen Vorschriften aufweisen, der zum Bearbeitungszeitpunkt aktuell war. Listen mit den verwendeten Rechtsgrundlagen finden sich zu Beginn der Kapitel.

Angesichts des Umfangs und der Komplexität der Materie erfordert eine vertiefende Analyse eine Beschränkung auf bestimmte Themen. Deshalb wurden hier vier Themengebiete ausgewählt. Das erste Kapitel beschäftigt sich mit der insbesondere bei Einführung der doppelten Methodik strittigen Frage der richtigen Wertansätze von Aktiva in der kommunalen Vermögensrechnung. Da sämtliche Bundesländer in den Folgebilanzen für neu erworbene bzw. erstellte Vermögensgegenstände Anschaffungs- und Herstellungskosten vorschreiben, geht es hierbei insbesondere um Fragen der Bewertung im Rahmen der Erstellung der doppelten Eröffnungsbilanz. Allerdings werden auch darüber hinaus gehend Fragen der Bewertung und des Umgangs mit kommunaler Aktiva behandelt, die über den Umstieg auf die Doppik hinausgehen. Die Haushaltsplanung wird im zweiten Kapitel thematisiert. Hier wird neben der mittelfristigen finanziellen und quantitativen auch die qualitative Dimension der Planung angesprochen. Zentrales Element des Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens ist der doppelte Haushaltsausgleich. Die Heterogenität bezüglich der formellen und materiellen Vorschriften und die unterschiedlichen Stufenkonzeptionen zur Erreichung eines Ausgleichs werden im dritten Kapitel dargestellt und analysiert. Anders als im privaten Sektor umfasst die integrierte Verbundrechnung im öffentlichen Sektor auch die Finanzrechnung (und den Finanzhaushalt). Finanzhaushalt und -rechnung sind daher – als öffentliche Spezifika – Gegenstand des vierten Kapitels. Am Ende des „Rechtsvergleichs kommunale Doppik“ findet sich ein Gesamtresümee.

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass das Bundeskabinett im Dezember 2008 den Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrGMoG) beschlossen hat. Damit sollen – nach dem Willen der Bundesregierung – vergleichbare Standards für das Haushalts- und Rechnungswesen auf staatlicher Ebene gesetzt und darauf aufbauend die Grundlage zur notwendigen Sicherstellung einheitlicher, konsolidierbarer statistischer Daten gelegt werden. Hierzu sieht das HGrGMoG die Beauftragung eines Bund-Länder-Gremiums und die Einsetzung eines beratenden Experten-

gremiums vor. Es wäre wünschenswert, dass die im Rahmen der Modernisierung des staatlichen Haushaltsrechts gefassten Beschlüsse auch auf die kommunale Ebene ausstrahlen. Allein die vielfältigen finanziellen Verflechtungen zwischen Bund, Ländern und Kommunen sowie die Notwendigkeit vergleichbarer Daten sprechen vernünftigerweise für eine Koordination des Haushalts- und Rechnungswesens aller Gebietskörperschaften.

Speyer, im März 2009

Holger Mühlenkamp

Andreas Glöckner

Inhaltsübersicht – Rechtsvergleich kommunale Doppik

Vorwort	III
Abkürzungsverzeichnis	VIII
1. Wertansätze von Aktiva (in der Eröffnungsbilanz)	
1.1 Einordnung und Definitionen	1-7
1.2 Folgen und Auswirkungen unterschiedlicher Wertansätze	1-27
1.3 Beachtung externer Entwicklungen	1-32
1.4 Bundesweite Vergleichbarkeit? – Zur Aussagefähigkeit von Bilanzkennzahlen	1-51
1.5 Exkurs 1: Bewertung von Grundstücken	1-54
1.6 Exkurs 2: Bewertung von Gebäuden	1-61
1.7 Zusammenfassung der Ergebnisse	1-66
2. Planung	
2.1 Einordnung	2-13
2.2 Die Planungs- und Kontrollfunktion des kommunalen Haushalts	2-15
2.3 Der Managementkreislauf als Kontext für Ziele, für die Planung von Leistungen und des Ressourcenbedarfs sowie für Kennzahlen	2-18
2.4 Ziele öffentlicher Verwaltungen und Betriebe	2-23
2.5 Finanzielle Planung und Steuerung der Kommune: Budgetierung, mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung	2-27
2.6 Verknüpfung von Zielen und Kennzahlen – Strategische Planung und Steuerung der Kommune	2-34
2.7 Wesentliche Kriterien eines fachgerechten Planungs- und Steuerungssystems	2-38
2.8 Anforderungen an das neue Haushalts- und Rechnungswesen	2-41
2.9 Schlussfolgerungen für die Darstellung von Zielen und Kennzahlen in der Haushaltsplanung, im Vor- sowie im Lage- /Rechenschaftsbericht	2-46
2.10 Zusammenfassung der Ergebnisse	2-50
3. Haushaltsausgleich	
3.1 Einordnung und Definitionen	3-11
3.2 <i>Formelle</i> Grundlagen für den (neuen doppischen) Haushaltsausgleich – Ausgleichsdefinitionen, einbezogene Rechnungen und Saldogrößen	3-16
3.3 <i>Materielle</i> Vorschriften zur Erreichung eines (neuen doppischen) Haushaltsausgleichs – Differierende Stufenkonzeptionen des „doppischen Föderalismus“	3-29
3.4 Heterogenität und daraus resultierender Standardisierungsbedarf – Harmonisierung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und Konsequenzen für die Adressaten eines kommunalen Haushalts	3-57
3.5 Zusammenfassung der Ergebnisse und Empfehlungen	3-59

4. Finanzhaushalt und Finanzrechnung

- | | | |
|-----|---|------|
| 4.1 | Einordnung | 4-11 |
| 4.2 | Finanzhaushalt- und Finanzrechnung als immanenter Bestandteil des integrierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungsverbunds – Zusammenhang der Systemkomponenten | 4-13 |
| 4.3 | Länderspezifische Gestaltungsunterschiede im kommunalen Haushaltsrecht | 4-17 |
| 4.4 | Das Zahlungsziel – Zahlungsströme als Betrachtungsobjekt: Zeitraumbezogene Darstellung sämtlicher Zahlungsströme und deren Steuerung | 4-56 |
| 4.5 | Das Liquiditätsziel – Zahlungsfähigkeit als Betrachtungsobjekt: Zeitpunktbezogene Darstellung und Steuerung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes | 4-57 |
| 4.6 | Die Perspektive der Mittelherkunft und -verwendung – Planung und Rechenschaft von / über Finanzierungsquellen und Ermächtigungen für (investive) Zahlungsströme | 4-61 |
| 4.7 | Lenkungsmöglichkeiten – Aussagekraft des Finanzhaushalts und der Finanzrechnung | 4-63 |
| 4.8 | Neue finanzstatistische Anforderungen – Änderungen für die kommunale Finanzstatistik | 4-65 |
| 4.9 | Zusammenfassung der Ergebnisse | 4-70 |

5. Gesamtresümee

5-1

Literaturverzeichnis

XVII

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AH	Anschaffung(s-) und Herstellung(s-)
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
Art.	Artikel
AV	Anlagevermögen
BauGB	Baugesetzbuch vom 23. September 2004 (BGBl. I, S. 2414), zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 2006 (BGBl. I, S. 3316)
BB	Brandenburg
BHO	Bundeshaushaltsordnung vom 19. August 1969 (BGBl. I, S. 1284), geändert durch Gesetz vom 14. August 2006 (BGBl. I, S. 1911)
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Stand: Referentenentwurf)
BilReG	Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung – Bilanzrechtsreformgesetz vom 4. Dezember 2004 (BGBl. I, S. 3166)
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz vom 19. Dezember 1985 (BGBl. I, S. 2355)
BW	Baden-Württemberg
BY	Bayern
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., Berlin
DStR	Deutsches Steuerrecht, Zeitschrift
E-	Entwurf
EK	Eigenkapital
ERS	Entwurf Stellungnahme zur Rechnungslegung (des IDW)

EStG	Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I, S. 1005), i.d.F. vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I, S. 4210), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I, S. 3683)
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
EW	Erfahrungswert
f./ff.	folgende/fortfolgende
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens (Der Europäische Verband der Wirtschaftsprüfer), Brüssel
FHH	Finanzhaushalt
FK	Fremdkapital
FPStatG	Gesetz über die Statistiken der öffentlichen Finanzen und des Personals im öffentlichen Dienst (Finanz- und Personalstatistikgesetz) vom 22. Februar 2006 (BGBl. I S. 438).
FR	Finanzrechnung
gem.	gemäß
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. I, S. 1), zuletzt geändert durch Gesetz vom 26. Juli 2002 (BGBl. I, S. 2864)
GO	Gemeindeordnung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoöB	Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung
HE	Hessen
HFA	Hauptfachausschuss (des IDW), Düsseldorf
HGB	Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (RGBl. 1897, S. 219), i.d.F. vom 4. Dezember 2004 (BGBl. I, S. 3166), zuletzt geändert durch Gesetz vom 3. August 2005 (BGBl. I, S. 2267)
HGrG	Haushaltsgrundsätzegegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I, S. 1273), zuletzt geändert durch Verordnung vom 31. Oktober 2006 (BGBl. I, S. 2407)

X

HGrGMoG	Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (Regierungsentwurf, Stand Dezember 2008)
HH	Haushalt
HK	Herstellungskosten
HRFEG	Gesetz zur Fortentwicklung des Haushaltsrechts von Bund und Ländern (Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz) vom 22. Dezember 1997 (BGBl. I, S. 3251)
hrsg.	herausgegeben
IAS	International Accounting Standard(s) des International Accounting Standards Committee, London; ersetzt/ergänzt durch die IFRS
IAS/IFRS-VO	Verordnung 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung Internationaler Rechnungslegungsstandards vom 19. Juli 2002 (Abl. L 243/1 v. 11. September 2002)
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf
i.e.S.	im engeren Sinn
IFAC	International Federation of Accountants, New York, USA
IFAC-PSC	Public Sector Committee (der IFAC), Ende 2004 umbenannt in: International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB
IFRS	International Financial Reporting Standard(s) des International Accounting Standards Board, London; vormals IAS
IMK	Innenministerkonferenz der Länder
insb.	insbesondere
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard(s) des PSC/IPSASB
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board (der IFAC), New York, USA; vormals PSC
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IVR	Integrierte Verbundrechnung
i.w.S.	im weiteren Sinn

Jg.	Jahrgang
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz vom 20. April 1998 (BGBl. I, 1999, S. 707)
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich vom 27. April 1998 (BGBl. I, 1999, S. 786)
KER	Kosten- und Erlösrechnung
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement, Köln
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KomHVO	Kommunalhaushaltsverordnung
lfd.	laufend(e/er/es)
lt.	laut
L&L	Lieferung und Leistung
MiFriErFi	Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (in der Doppik)
MiFriFi	Mittelfristige Finanzplanung (in der Kameralistik)
MV	Mecklenburg-Vorpommern
MWSt	Mehrwertsteuer
ND	Nutzungsdauer
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement (Modellprojekt Doppik, zuerst in Nordrhein-Westfalen)
NKH/NKR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (Modellprojekt Doppik in Baden-Württemberg und Niedersachsen)
NKHR	Neues Kommunales Haushaltsrecht
NKRS	Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem (Modellprojekt Doppik, zuerst in Hessen)
NHK	Normalherstellungskosten
NI	Niedersachsen
NÖHR	Neues Öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen
Nr./Nrn.	Nummer/Nummern

XII

NSM	Neues Steuerungsmodell
NW	Nordrhein-Westfalen
ÖFA	Fachausschuss für öffentliche Unternehmen/Verwaltungen des IDW
o.g.	oben genannte(r/s)
PPBS	Planning-Programming-Budgeting-System
PSC	Public Sector Committee (der IFAC); ersetzt durch das IPSASB
RP	Rheinland-Pfalz
Rz.	Randziffer
S.	Seite(n)
SIC	Standing Interpretations Committee, London; Abkürzung sowohl für das Gremium als auch für die von ihm herausgegebenen Interpretationen
SH	Schleswig-Holstein
SL	Saarland
SN	Sachsen
ST	Sachsen-Anhalt
StabG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8. Juni 1967 (BGBl. I S. 582), zuletzt geändert durch Verordnung vom 31. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2407)
Tab.	Tabelle
TH	Thüringen
Tz.	Textziffer
u.a.	und andere
u.ä.	und ähnlichen/ähnlicher
UARG	Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ des Arbeitskreises III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder
u.E.	unseres Erachtens
USt.	Umsatzsteuer

u.U.	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
vgl.	vergleiche
Vgst.	Vermögensgegenstand / -gegenstände
vss.	voraussichtlich
VV	Verwaltungsvorschrift
WertR	Richtlinien für die Ermittlung der Verkehrswerte (Marktwerte) von Grundstücken – Wertermittlungsrichtlinien – Neufassung (Banz. Nr. 108a vom 10. Juni 2006)
WertV	Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung) vom 6. Dezember 1988 (BGBl. I, S. 2209), zuletzt geändert durch Gesetz vom 18. August 1997 (BGBl. I, S. 2081)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung, Zeitschrift
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen
z.T.	zum Teil

Anmerkung: *Der aktuelle Stand und die Abkürzungen der in den jeweiligen Kapiteln verwendeten (haushalts-)rechtlichen Vorschriften findet sich am Anfang der Kapitel.*

Verwendete Symbole

Δ griech. Buchstabe „Delta“; Bedeutung: Differenz / Änderung

§ Paragraph

RECHTSVERGLEICH KOMMUNALE DOPPIK

KAPITEL 1

Wertansätze von Aktiva (in der Eröffnungsbilanz)

Stand der verwendeten rechtlichen Vorschriften: Oktober 2007

Inhaltsverzeichnis Kapitel 1

Wertansätze von Aktiva (in der Eröffnungsbilanz)

Abbildungsverzeichnis	1-3
Tabellenverzeichnis	1-4
Anlagenverzeichnis	1-5
1.1 Einordnung und Definitionen	1-7
1.1.1 Relevanz und Einordnung	1-7
1.1.2 Definition der verwendeten Wert- bzw. Bewertungsbegriffe	1-9
1.1.3 Darstellung der heterogenen Situation bei den Länderkonzepten bezüglich des Wertansatzes in der Eröffnungsbilanz	1-12
1.2 Folgen und Auswirkungen unterschiedlicher Wertansätze	1-27
1.2.1 Folgen aus Sicht der Adressaten – bundesweit	1-27
1.2.2 Auswirkungen auf die kommunale Steuerung und den Haushaltsausgleich	1-31
1.3 Beachtung externer Entwicklungen	1-32
1.3.1 Relevanz internationaler Rechnungslegungsstandards (insb. IPSAS) für die kommunale Doppik in Deutschland	1-32
1.3.2 (Eröffnungs-) Bewertung nach IPSAS	1-36
1.3.3 Bestrebungen auf Ebene der Länderhaushalte/des Bundeshaushalts	1-45
1.4 Bundesweite Vergleichbarkeit? – Zur Aussagefähigkeit von Bilanzkennzahlen	1-51
1.5 Exkurs 1: Bewertung von Grundstücken	1-54
1.5.1 Darstellung der unterschiedlichen Länderkonzepte	1-54
1.5.2 Auswirkungen auf Public Private Partnerships/ Benachteiligung von Kommunen durch Grundstücksbewertungen?	1-59
1.6 Exkurs 2: Bewertung von Gebäuden	1-61
1.6.1 Darstellung der unterschiedlichen Länderkonzepte	1-61
1.6.2 Auswirkungen unterschiedlicher Bilanzansätze auf Entscheidungen	1-65
1.7 Zusammenfassung der Ergebnisse	1-66
Anlagen	1-69

Abbildungsverzeichnis Kapitel 1

Abbildung 1.1:	Übersicht möglicher Wertansätze in der kommunalen Eröffnungsbilanz	1-9
Abbildung 1.2:	Vergleich der Länder-Bewertung, grafische Übersicht weiterer Unterschiede	1-20
Abbildung 1.3:	Unterscheidung von Bewertungsfällen nach IPSAS 17 (2008) und IPSAS 16 (2008)	1-37
Abbildung 1.4:	Entscheidungsbaum bei Bilanzierung nach IPSAS (2008)	1-43
Abbildung 1.5:	Pfade der bisherigen Haushalts- und Rechnungsreform in Deutschland	1-46
Abbildung 1.6:	Ermittlungsproblem des Wertes einer Immobilie	1-61

Tabellenverzeichnis Kapitel 1

Tabelle 1.1:	Alternativ-Ansätze Vermögensgegenstände (sofern keine AHK) – nach Ländern	1-15
Tabelle 1.2:	Abgrenzung von Investitionsgütern nach IPSAS 16	1-36
Tabelle 1.3:	Übersicht der Reformen auf Länder- vs. Kommunalebene	1-47
Tabelle 1.4:	Ausgesuchte länderspezifische Unterschiede bei Grundstücken	1-55
Tabelle 1.5:	Gesamtübersicht der Unterschiede bei Grundstücken des Infrastrukturvermögens	1-57

Anlagenverzeichnis Kapitel 1

Anlage 1.1:	Übersicht der Ansatz- und Bewertungsunterschiede in der Eröffnungsbilanz – nach Bundesländern	1-70
Anlage 1.2:	Übersicht der Ansatz- und Bewertungsunterschiede bei GRUNDSTÜCKEN in der Eröffnungsbilanz – nach Bundesländern	1-75
Anlage 1.3:	Übersicht der Bewertungsunterschiede bei GEBÄUDEN in der Eröffnungsbilanz – Musterkalkulation für das Jahr 2006	1-79

1.1 Einordnung und Definitionen

1.1.1 Relevanz und Einordnung

Die Werte in der Eröffnungsbilanz¹ haben eine grundlegende Bedeutung für die Kommune; die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Basis für die Kalkulation der Abschreibungen. Über die (ordentlichen) Aufwendungen für Abnutzung / Verschleiß kommt den erstmaligen Wertansätzen auch eine Bedeutung für die Ergebnisrechnung zu; sie haben somit auch Auswirkung auf eine zentrale Größe des Ressourcenverbrauchskonzepts, den Aufwendungen und damit wiederum auf den Haushaltsausgleich (vgl. Kapitel 3).

Die Zusammenhänge sehen wie folgt aus: Hohe Wertansätze führen in den Folgejahren nach Erstellung der Eröffnungsbilanz zu hohen Abschreibungen und erschweren damit eine Erreichung des Haushaltsausgleiches. Damit bewirkt also ein „Bilanzfokus“ der Kommunen² – insbesondere aus politökonomischen Gründen von politischer Seite gefördert – einen negativen „side-effect“. Letztlich dreht sich bei der Frage der Eröffnungsbilanzierung alles um die Er- und Vermittlung realistischer Informationen über das Vermögen (und die Schulden) einer Gebietskörperschaft, wie dies in Art. 114 Abs. 1 GG vorgeschrieben ist.

Nach Veröffentlichung des Leittextes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom November 2003 durch die Innenministerkonferenz der Länder wurde ein gegebener Bewertungskorridor für „landesspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede“³ von den Ländern weiträumig ausgenutzt. Die Folge daraus sind bundesweit uneinheitliche rechtliche Regelungen – zum Teil sogar mit Gebrauch unterschiedlicher Terminologie – und stark fragmentierte, unübersichtliche Regelwerke an Ansatz- und insbesondere Bewertungsvorschriften in den Bundesländern. Die Heterogenität setzt sich bundeslandintern auf Ebene der Kommunen durch die dort vorgenommene Ausnützung der in den Landesvorschriften eingeräumten Ermessensspielräume (Ausübung der Wahlrechte) fort. Das Ergebnis ist eine Situation, die als „doppische Konfusion“ bezeichnet werden muss.

Um die Reformwilligkeit der Kommunen zu fördern, hat man bereits frühzeitig den doppelten Pilotkommunen zugesagt, dass bereits inventarisierte und bewertete Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens im Falle einer Überarbeitung von (Ansatz- und) Bewertungsvorschriften von *Pflichtänderungen* ausgenommen sind. Diese „Besitzstandswahrung“ bestehender Wertansätze wird immer wieder mit dem hohen Ressourcen-

¹ Im kaufmännischen Rechnungswesen wird für die Rechnung, welche zur Erfassung und Fortführung des Vermögens dient der Terminus „Bilanz“ verwendet. Dieser geht auf den italienischen Begriff „*Bilancia*“ (deutsch: Waage) zurück. Aufgrund bestehender Unterschiede in Ansatz, Bewertung und Zielsetzung wird diese Rechnung im öffentlichen Sektor als „Vermögensrechnung“ bezeichnet, um bewusst auch die terminologische Differenzierung zu suchen. In der Literatur zum NÖHR werden die beiden Begriffe allerdings mittlerweile synonym verwendet. Diesem Ansatz soll auch hier gefolgt werden.

² Also eine Bilanzpolitik, bei der die wirtschaftliche Situation einer Kommune anhand der Höhe des Vermögens und die (bei Abzug der Verbindlichkeiten) daraus folgende Residualgröße Eigenkapital beurteilt wird.

³ Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 7

einsatz begründet, der für eine neuerliche (Erfassung und) Bewertung des Vermögens anfiel. Dennoch wird der von vielen Seiten geforderte, sicherlich auch im Hinblick auf die Motivation der Rechnungslegenden in der kommunalen Praxis nicht unbegründete Bestandsschutz bereits vorliegender Bewertungen noch auf Jahre hin die im Folgenden dargestellte Heterogenität in der bundesdeutschen kommunalen Rechnungslegung festschreiben und eine über Bundesländergrenzen gehende Harmonisierung verhindern, zumindest verzögern.

Ziel zukünftiger Projekte und Reformanstrengungen zur kommunalen Doppik muss es sein, ein weiteres Auseinanderentwickeln des Haushalts- und Rechnungswesens (innerhalb der Verwaltungsstufen und Verwaltungsstufen-übergreifend⁴) entgegenzutreten und methodische, wie auch rechtliche Vorschläge zur Korrektur, Verbesserung und Vereinheitlichung zu entwickeln – dies mit der Hoffnung auf eine mittelfristig anstehende Überarbeitungs- / Evaluationsphase. Zu beachten ist allerdings, dass auch das Neue Öffentliche Rechnungswesen – ebenso wenig wie die Kameralistik – nicht in der Lage ist, Wirkungen zu erfassen, die sich nicht in Märkten und Marktpreisen niederschlagen; hierzu bräuchte es auf mittlere bis lange Frist gesellschaftsbezogene Zusatzrechnungen. Ferner ist die Doppik ein einzelwirtschaftliches Instrument, deshalb sind folglich auch gesamtwirtschaftliche Aussagen daraus nicht ableitbar. Die nachstehenden Ausführungen des ersten Kapitels bewegen sich also auf einer einzelwirtschaftlichen, rein finanziellen, formalzielorientierten Betrachtungsebene.

Die Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK) hat in ihrem Leittext aus dem Jahre 2003 nach eigenen Aussagen bewusst eine „Vielfalt zugelassen“⁵ – die daraus resultierende föderale Heterogenität ist von einem ökonomischen Standpunkt auf ihre Notwendigkeit zu prüfen. Durchdachte Wahlrechte, konkrete Vorgaben und konsistente Regelungen grenzen Bilanzierungsspielräume ein, führen zu mehr Vergleichbarkeit und erhöhen zugleich die Akzeptanz des doppelischen Haushalts- und Rechnungswesens. Zugleich tragen sie zum Abbau der durch den „doppelischen Förderalismus“ entstandenen Bürokratie bei. Dies sollte das Ziel einer bundesweiten Novellierung / Angleichung des Gemeindehaushaltsrechts sein – hierzu einen Beitrag zu leisten, ist das Ziel der vorliegenden Projektschrift.

⁴ Vgl. Bundesrechnungshof (2006), S. 13.

⁵ Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 33

1.1.2 Definition der verwendeten Wert- bzw. Bewertungsbegriffe

In den Reformdiskussionen zum Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen (NÖHR) muss man zunächst immer wieder feststellen, dass insbesondere terminologische Schwierigkeiten bestehen. Schlichtweg werden Wert- bzw. Bewertungsbegrifflichkeiten sowohl inter- als auch intragruppenspezifisch von Politikern, Praktikern und Wissenschaftlern unterschiedlich verstanden bzw. voneinander abgegrenzt und deshalb differenziert verwendet. Als Ausgangspunkt eines Vergleichs und letztlich von Empfehlungen für ein einheitliches NÖHR, bedarf es deshalb – im Sinne einer „Begriffshygiene“ – zunächst einer terminologischen Definitionsbasis. Auf diese wird bei der Frage, welcher Betrag einem Vermögensgegenstand in der Bilanz beigemessen werden soll, im Folgenden zurückgegriffen.

Die **üblichen Basis⁶-Wertansätze** in der Eröffnungsbilanz werden anschaulich in Abbildung 1.1 in eine zeitliche Reihenfolge gebracht und in drei Kategorien unterteilt:

- a) Anschaffungs- und Herstellungswerte
 - b) Verkehrswerte
 - c) Wiederbeschaffungswerte
- } zusammenfassend: Zeitwerte

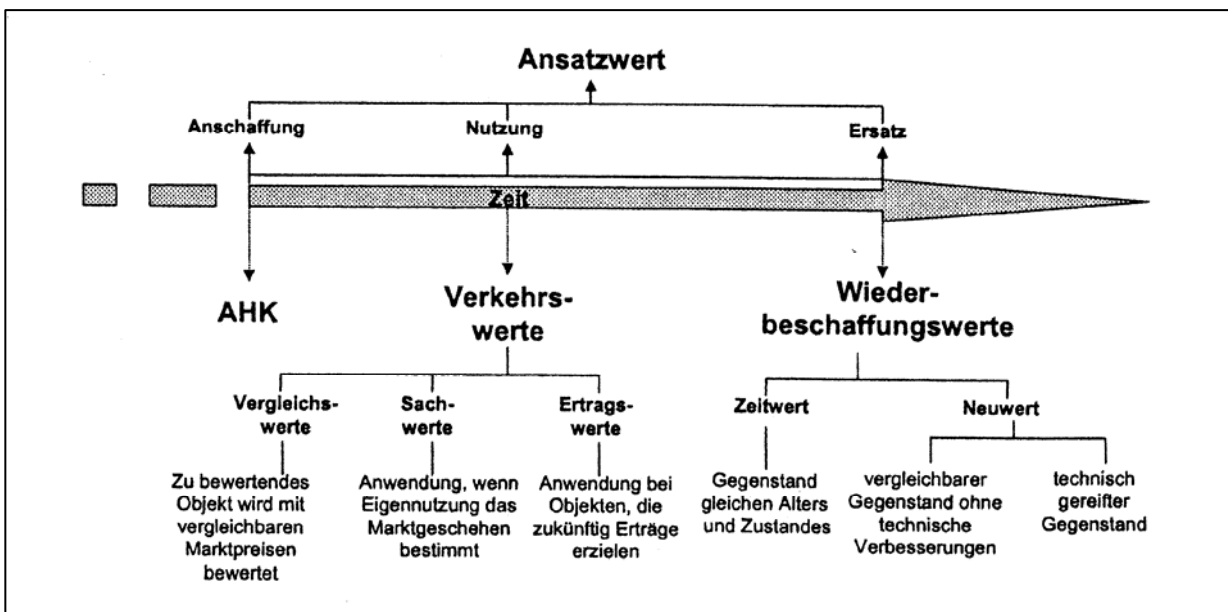


Abb. 1.1: Übersicht möglicher Wertansätze in der kommunalen Eröffnungsbilanz

Quelle: Körner, H./Meidel, H. (2003), S. 26.

a) Die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) – also jene Werte, die zum Zeitpunkt des Erwerbs / der Herstellung an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten entrichtet wurden – sind analog zum Handelsgesetzbuch zu verstehen. **Anschaffungskosten⁷** (AK) werden geleistet, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben

⁶ „Basis“ ist hier im Sinne von Ausgangswert für die Ermittlung der fortgeschriebenen Werte zu verstehen – also abzüglich Abschreibungen, sofern dies das Bewertungskonzept vorsieht.

⁷ „Kosten“ ist ein Begriff des internen Rechnungswesens. Der vom Gesetzgeber verwendete Terminus „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ (vgl. § 253 / § 255 HGB) sind aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht korrekt. Es handelt sich dabei im eigentlichen Sinne um **Aufwendungen**. Da die Begriffe sich allerdings auch in Praxis und Wissenschaft durchgesetzt haben, sollen sie auch hier Verwendung finden.

und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen – soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dazu zählen auch Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten, wobei Anschaffungspreisminderungen abzusetzen sind.

Zu den **Herstellungskosten** (HK) zählen Aufwendungen für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes sowie Aufwendungen, die für seine Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.⁸

Spricht man – im Falle abnutzbarer Vermögensgegenstände – von „*fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten*“, so werden darunter die obigen Werte unter Abzug planmäßiger (und außerplanmäßiger) Abschreibungen⁹ verstanden.

Dem Anschaffungs- und Herstellungswert steht die Kategorie der **Zeitwerte** entgegen. Darunter versteht man sämtliche Wertbegriffe, die nach dem Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt des Vermögensgegenstandes ermittelt wurden – es handelt sich dabei also um einen übergeordneten Wertbegriff, der auf verschiedene Weise ermittelt werden kann.¹⁰ Üblicherweise wird vom „*vorsichtig geschätzten Zeitwert*“ gesprochen; in diesem Fall wird dann zusätzlich das Vorsichtsprinzip¹¹ bei der Ermittlung des Wertansatzes betont. Unter dem Terminus „Zeitwert“ werden letztlich unterschiedliche Begriffe subsumiert:

b) Verkehrswerte [VERKAUFORIENTIERTER FOKUS] resultieren aus dem erzielbaren Verkaufspreis eines Vermögensgegenstandes, insbesondere im Bereich von Immobilien. Verkehrswerten liegt also die gedankliche Annahme eines erzielbaren Verkaufserlöses zugrunde. Er wird auf der Grundlage von Sach-, Ertrags- oder Vergleichswerten ermittelt.¹² Das *Sachwertverfahren* wird angewandt, wenn der Vermögensgegenstand von der bilanzierenden Kommune selbst genutzt wird. Ziel ist die Ermittlung eines Substanzwertes. Bei Fremdnutzung wendet man i.d.R. das *Ertragswertverfahren* an, da hier zugleich eine Renditeberechnung erfolgt. Ferner wird bei marktgängigen Vermögensgegenständen auch oft das *Vergleichswertverfahren* angewandt, mit dem Ziel eines Preisvergleichs.

c) Wiederbeschaffungswerte [KAUFORIENTIERTER FOKUS] untergliedern sich in Wiederbeschaffungszeitwerte und Wiederbeschaffungsneuwerte:¹³

⁸ Vgl. Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 63, § 44 sowie HGB § 255 Abs. 1 (AK) sowie Abs. 2 (HK). Für weitere Erläuterungen siehe ferner Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K. (1995ff.), § 255, Tz. 5 ff. (AK) sowie Tz. 115 ff. (HK).

⁹ Abschreibungen werden dabei als im Wertansatz zu berücksichtigende eingetretene Wertminderungen verstanden, die auf technische oder wirtschaftliche Entwertungen zurückzuführen sein können. Vgl. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K. (1995ff.), § 253, Tz. 342.

¹⁰ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, S. 429.

¹¹ Zur Anwendung des Vorsichtsprinzips in der kommunalen Rechnungslegung vgl. Glöckner, A. (2007), S. 14 ff. sowie ausführlich S. XLIII.

¹² Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2002), S. 245.

¹³ Die Definitionen bei den Wiederbeschaffungswerten sind sehr unterschiedlich; teilweise werden in der Literatur und in den Länderregelungen gleiche Termini mit unterschiedlichen Begriffsinhalten verbunden. Diese terminologische Verwirrung / Variantenvielfalt erschwert zusätzlich die Vergleichbarkeit kommunaler Abschlüsse. Im Weiteren wird von den hier dargelegten Definitionen ausgegangen.

Unter **Wiederbeschaffungswert** versteht man den fiktiven Anschaffungswert eines vorhandenen Vermögensgegenstandes *zum Bilanzstichtag*, also jenen Betrag an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, der zur Wiederbeschaffung / -herstellung eines identischen oder vergleichbaren Vermögensgegenstandes aufgewendet werden müsste. Teilweise wird hierunter allerdings auch der Wiederbeschaffungsneuwert verstanden.¹⁴

Wiederbeschaffungszeitwerte (= aktuelle, fortgeschriebene¹⁵ Wiederbeschaffungskosten) stellen den Wert eines bereits vorhandenen, in Art und Güte völlig identischen Vermögensgegenstandes zum Bilanzstichtag dar, d.h. eines Gegenstandes gleichen Alters und Zustandes – *unter Berücksichtigung seines bisherigen Werteverzehrs* (, d.h. unter Beachtung plan- und außerplanmäßiger Abschreibungen). Die Bewertung hängt von den Marktverhältnissen *zum gegenwärtigen Zeitpunkt* ab. Ziel ist die nominelle Kapitalerhaltung.¹⁶

Wiederbeschaffungsneuwerte (= zukünftige Wiederbeschaffungskosten) hingegen stellen nur jene Aufwendungen dar, die für den gleichen oder technisch verbesserten Gegenstand *am Ende der Nutzungsdauer* voraussichtlich aufgewendet werden muss: Hier wird also zusätzlich von den Preisverhältnissen der Zukunft (*zum Zeitpunkt der effektiven Wiederbeschaffung*), insbesondere von inflationären Entwicklungen ausgegangen. Ziel der Verwendung dieser Wertgröße ist die reale, d.h. substanzielle Erhaltung kommunalen Vermögens. ADLER / DÜRING / SCHMALTZ sprechen vom „fortgeführten Wiederbeschaffungsneuwert“ als alternativen Wertansatz zum Wiederbeschaffungszeitwert, so letzter nicht ermittelbar sei. Neuwerte sind annahmegemäß generell keine fortgeführten Werte, d.h. plan- und außerplanmäßige Abschreibungen werden laut der einschlägigen Definitionen hierbei nicht berücksichtigt.¹⁷

Für die Zeitwerte existiert zusätzlich die Möglichkeit der **Indizierung**. Dies dient der Umrechnung von Wertbemessungen vom gegenwärtigen zu einem Zeitpunkt in der Vergangenheit. In der Regel werden mittels dieser Methode Zeitwerte des aktuellen Bewertungsstichtags auf den historischen Zeitpunkt der Anschaffung / Herstellung zurückgerechnet. Technisch werden die Indizierungen durch Verhältnisbildung unter Verwendung von aktuellen Preisindizes (Indexreihen) des Statistischen Bundesamtes ermittelt.

¹⁴ Vgl. Häfner (2003), S. 69. Wiederbeschaffungswerte werden in der Literatur jedoch teilweise auch mit Wiederbeschaffungsneuwerten gleichgesetzt. In diesem Falle würde man hierbei den Wert verstehen, den man *am Ende der geschätzten Nutzungszeit / zum Zeitpunkt seiner tatsächlichen Wiederbeschaffung* für eine entsprechende Ersatzanlage aufzubringen hätte. Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 406 und Homann (2005), S. 131.

¹⁵ Def. „fortgeschrieben / -geführt“ = unter Berücksichtigung bisher angefallener Abschreibungen.

¹⁶ Vgl. beispielsweise den „Leitfaden zur Bilanzierung und Bewertung des kommunalen Vermögens“ des Innenministeriums MV, S. 14 und Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 406. Teilweise beinhaltet das Konzept der „Wiederbeschaffungszeitwerte“ in der Literatur jedoch nicht den Gedanken der Wertfortführung, d.h. der Terminus würde dann ohne Berücksichtigung des bisherigen Werteverzehrs definiert. Vgl. Gawel (1995), S. 261 f. und Homann (2005), S. 131.

¹⁷ Vgl. Adler, H. / Düring, W. / Schmaltz, K. (1995 ff.), § 253, Tz. 458 sowie Häfner, Philipp (2003), S. 69 und Körner, H. / Meidel, H. (2003), S. 25 ff.

1.1.3 Darstellung der heterogenen Situation bei den Länderkonzepten bezüglich des Wertansatzes in der Eröffnungsbilanz

Die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK) – Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ (AK III) – hat in ihrem Leittext für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen von 2003 lediglich generelle Vorgaben zur Bewertung von Vermögen getätigt. Wie in den Erläuterungen zum Leittext auch ausdrücklich erwähnt wird, sollte lediglich ein *Regelungsvorschlag* für die Länder erarbeitet werden, der einerseits Ländereinheitlichkeit gewährleistet und „gleichzeitig für länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede Raum lässt“¹⁸. Dies wurde einerseits als notwendig erachtet, da man nicht in die Kompetenzen der einzelnen Bundesländer (dort: die Schlüsselressorts Innenministerien) eingreifen wollte, zugleich auch die zum damaligen Zeitpunkt bestehenden Arbeitsentwürfe der „Doppik-Vorreiter-Länder“ im kommunalen Bereich – Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen – nicht verwerfen wollte, um den dortigen Reformwillen nicht zu unterminieren. Dies wird durch den „Hinweis auf Konzeptunterschiede“ deutlich.¹⁹ Dass die gegebenen Spielräume ausgenutzt wurden, zeigen die veröffentlichten, sehr unterschiedlichen 13 GemHVO'en / Kom(m)HVO'en (oder dergleichen Entwürfe) der 13 Bundesländer (ausgenommen sind aufgrund des Status als Bundesländer die drei Stadtstaaten – vgl. hierzu Abschnitt 1.3.3). Es ist sehr fraglich, inwieweit ein solch heterogenes Vorgehen in Ansatz- / Bewertungs- und Ausweisvorschriften selbst in einem föderalen Bundesstaat wie Deutschland sinnvoll sein kann. In welchen Details sich die Verordnungen (bzw. Entwürfe) voneinander unterscheiden, soll im Folgenden anhand der Bewertungsunterschiede aufgezeigt werden. Es sei bereits vorweggenommen, dass häufig unklar ist, warum eine „länderspezifische Gegebenheit“ Berechtigung genießt.

Doch zunächst sei der Augenmerk noch auf die genaue Regelung im **Leittext der IMK** gerichtet: Nach § 62 Abs. 1 GemHVO-Leittext sind Vermögensgegenstände bei der erstmaligen Bewertung mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen (im Folgenden als „fortgeführte AHK“ bezeichnet) anzusetzen. Anschaffungs- und Herstellungskosten werden dabei wortgleich zum deutschem Handelsrecht definiert²⁰; in den weiteren Ausführungen sollen so auch AHK verstanden werden. Nach Abs. 2 wird jedoch eine Situation aufgezeigt, in der von dieser Wertbemessung abgesehen werden kann: Falls nämlich besagte Werte „nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand“ er-

¹⁸ Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 7

¹⁹ Vgl. Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 34.

²⁰ Vgl. Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 63, § 44 sowie HGB § 255 Abs. 1 (AK) sowie Abs. 2 (HK). Für weitere Erläuterungen siehe ferner Adler, H. / Düring, W. / Schmaltz, K. (1995 ff.), § 255, Tz. 5 ff. (AK) sowie Tz. 115 ff. (HK). Es sei jedoch auf einen Unterschied aufmerksam gemacht: Die Sätze 4 bis 6 des § 255 Abs. 2 HGB wurden nicht in den IMK-Leittext übernommen. Darin wird geregelt, dass nach Handelsrecht Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen sowie Leistungen für betriebliche Altersversorgung *nicht* in die HK eingerechnet werden *brauchen*. Gemeinkosten dürfen darüber hinaus nur berücksichtigt werden, sofern sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Ferner ist darin auch das Verbot der Einrechnung von Vertriebskosten in die HK geregelt. Auf die Übernahme dieser Hinweise verzichtet die IMK.

mittelt werden können, sollen auch entsprechende Erfahrungswerte, vermindert um Abschreibungen und bezogen auf den Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt (im Folgenden zusammenfassend als fortgeführte, rückindizierte Erfahrungswerte bezeichnet), zugelassen sein.²¹ Die damit durch den Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ des AK III (UARG) im 11. Abschnitt des GemHVO-Leittextes herausgearbeitete Präferenz für fortgeführte AHK wird durch die Erläuterungen des selben Gremiums wieder dadurch relativiert, dass folgender Satz als „geeignete Grundlage für weitere Arbeiten“ bezeichnet wird: „Bei der Eröffnungsbilanz ist neben der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungsaufwand auch eine Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich (...). Die Festlegung des maßgebenden Bewertungsverfahrens für die Eröffnungsbilanz erfolgt durch die Länder, wobei diese die zu erwartende **Stellungnahme des IDW** in ihre Entscheidungsfindung einbeziehen.“²² Die IMK ermöglicht damit doch, neben den fortgeführten AHK, den Ansatz von Zeitwerten und verweist zudem auf ein privatwirtschaftliches Gremium des Berufstandes der deutschen Wirtschaftsprüfer – den Fachausschuss für öffentliche Unternehmen (ÖFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW). Dieser hatte im Oktober 2001 eine Stellungnahme zur Rechnungslegung in der öffentlichen Verwaltung verabschiedet. Darin wird als allgemeiner Grundsatz für die Eröffnungsbilanz festgelegt, dass Vermögensgegenstände zu Zeitwerten zu bilanzieren sind und die „problematische Ermittlung der (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten für weit vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erworbene oder hergestellte Vermögensgegenstände (...) vermieden“²³ werden soll. Das IDW erwähnt damit die Problematik, dass für viele Vermögensgegenstände, die sich im Eigentum der Kommune befinden – so sie überhaupt von der Kommune käuflich erworben wurden²⁴ – keinerlei Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelbar sind, zumindest nicht unter Beachtung einer vernünftigen Kosten- / Nutzen-Relation. Sicherlich mag dieses Argument stichhaltig sein, allerdings rechtfertigt es nicht gleichzeitig den Ansatz von Zeitwerten, was in den weiteren Ausführungen zu zeigen ist.

Dies sind die relevanten Leitvorgaben der IMK sowie – durch den Verweis im Leittext bedingt – des IDW. Im Weiteren wird nun analysiert, inwiefern die Länder in ihren Vorgaben für die Kommunen diese (zum Teil widersprüchlichen) Leitlinien beachtet haben und wo die länderspezifischen Unterschiede liegen.²⁵ Es sei darauf hingewiesen, dass diese dabei

²¹ Vgl. Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 70, § 62.

²² Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 33, im Original nicht durch dicken Schriftsatz hervorgehoben.

²³ Institut der Wirtschaftsprüfer (2001), S. 7; vgl. ferner Institut der Wirtschaftsprüfer (2005), S. 2.

²⁴ Ein Großteil des kommunalen (Sach-) Anlagevermögens ist seit langer Zeit kraft Rechtsstatus oder unentgeltlichem Erwerb im Eigentum der Gebietskörperschaft befindlich.

²⁵ Es sei darauf aufmerksam gemacht, dass – entgegen sonst wissenschaftlicher Arbeitsweise – die genaue Zitierung der einzelnen Ländervorschriften bewusst unterlassen wurde, da dies aufgrund der Anzahl der zu zitierenden Quellen (Gemeindehaushaltsverordnungen / Kommunalhaushaltsverordnungen der Länder auf doppischer Basis, den Einführungsgesetzen, angepassten Gemeindeordnungen, Handreichungen, Eckpunkten, Sonderregelungen, Leitfaden, Richtlinien, Begründungen, Erläuterungen der 13 Länderinnenministerien, für die derzeit ein doppisches Haushaltsrecht oder ein Entwurf desselben besteht) die Übersichtlichkeit und Lesbarkeit des Kapitels verhindert und zu einer übermäßigen Aufblähung des Kapitels geführt hätte.

lediglich auf Seite des (Sach-) Anlagevermögens bestehen, dessen materieller Wert auch gewichtig ist. Das Finanz(anlage)vermögen wird – aufgrund des (quasi-) monetären Charakters – zwangsläufig weitestgehend einheitlich bewertet.²⁶ Deshalb wird nun vornehmlich auf die problematische Bewertung von Sachanlagevermögen eingegangen. Der detaillierten Analyse der Länderunterschiede folgt eine Beschäftigung mit den beiden im Zusammenhang mit der Eröffnungsbilanzierung (ge-)wichtigsten Fragen.

Nordrhein-Westfalen ist das einzige Land, in der die Bilanzierung von Zeitwerten für Sachanlagevermögen nicht nur als Alternative zugelassen, sondern auch verpflichtend ist. Grundsätzlich sind dort „**vorsichtig geschätzte Zeitwerte**“ durch „geeignete Verfahren“²⁷, die laut Handreichung auf Verkehrswerten, Wiederbeschaffungswerten oder Wiederbeschaffungszeitwerten basieren können²⁸, anzusetzen. Bemerkenswert ist in diesem Bundesland, dass die allgemeinen Bewertungsvorschriften des § 252 HGB (mit Ausnahme der Prämisse der Unternehmensfortführung) in den gleichnamigen § 32 GemHVO NW wortgleich übernommen wurden.

Alle anderen Länder folgen dem IMK-Leittext und setzen in der Eröffnungsbilanz **generell AHK** an. Insofern besteht bundesweit weitestgehend Einigkeit bezüglich eines präferierten Initialwertes. Unterschiede gibt es allerdings bei den alternativen Werten, sofern dieser *Soll-Wert* nicht oder nur schwer ermittelbar ist.

Bereits bei der Formulierung der Bedingungen unter denen die Alternativwerte eingesetzt werden sollen, unterscheiden sich die Länderkonzepte in kleinen, aber dennoch bedeutenden Unterschieden. Beispielsweise sei, wenn AHK „unverhältnismäßig / nicht oder nicht ohne / nur mit unverhältnismäßigem Aufwand / nicht mit (einem wirtschaftlich) vertretbarem (Zeit-) Aufwand“ ermittelt werden können, ein Alternativwert heranzuziehen. Allein für die Voraussetzung einer Abkehr von AHK, finden sich also unterschiedlichste Varianten in den Ländervorschriften. Die IMK gibt ferner vor, dass in eben einem solchen Fall, die Vermögensgegenstände mit zum **Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechenden Erfahrungswerten, vermindert um Abschreibungen**, anzusetzen sind. Dazu werden Werte für vergleichbare Vermögensgegenstände ermittelt; dann wird der Beginn der Nutzungszeit

²⁶ Liquide Mittel (Geld, Forderungen) sind bereits in Geldeinheiten bemessen; gleiches gilt letztlich auch für Beteiligungen und Anteile. Bei Letzteren kann die Erstbewertung zu Anschaffungskosten der Beteiligung oder der Anteile bzw. in Höhe der feststehenden Kapitaleinlage erfolgen; sofern auch diese Werte nicht ermittelbar sein sollten, ist das anteilige EK heranzuziehen. Für (Darlehens-) Forderungen ist der Barwert anzusetzen. Alle genannten Wertgrößen sind bereits in Geldeinheiten bemessen – die Bewertungsfrage stellt sich hier insoweit also nicht. Dies gilt unabhängig davon, ob eine Vermögenstrennung in AV / UV oder in realisierbares Vermögen und Verwaltungsvermögen erfolgt. Im Falle der Trennung nach dem „Speyerer Verfahren“ (siehe unten, Frage b), wären alle nicht als abstrakt veräußerbar geltenden Finanzanlagen im Verwaltungsvermögen auszuweisen (z.B. bestimmte Beteiligungen / Anteile); dies ändert jedoch nichts an der Wertbemessung. Einzige Konsequenz wäre, dass das Finanz(anlage)vermögen nicht in einer einzigen überschaubaren Position darstellbar wäre. Vgl. Lüder, K. (2007), S. 34 f. und S. 40 f.

²⁷ Vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NW.

²⁸ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), 3. Teil, GemHVO NW, zu § 54, S. 429. Kurioserweise können lt. Handreichung zur Ermittlung von „vorsichtig geschätzten Zeitwerten“ auch AHK als Basis herangezogen werden.

und Indizes für den Anschaffungs- und Herstellungs-Zeitpunkt festgestellt, daraufhin die vergleichbaren Werte auf diesen zurückindiziert, bevor sie in einem letzten Schritt fortgeschrieben werden müssen. Dieser Vorgabe folgen allerdings nur einige Bundesländer. Die **Gesamtübersicht der Alternativ-Ansätze** findet sich in folgender Tabelle 1.1:²⁹

Land	Alternativ-Ansätze Vermögensgegenstände (sofern keine AHK) – nach Ländern
BB	- „Abweichende Bewertungsmethoden“, sofern sie „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage“ geben, bei abnutzbaren VgSt. des Sachanlagevermögens sind aktuelle Wiederbeschaffungszeitwerte präferiert.
BW	- Fortgeschriebene Erfahrungswerte (Übernahme IMK-Leittext), allerdings Vermögenswerte, die vor dem 31.12.1974 angeschafft oder hergestellt wurden, sollen sich fiktiv an den Preisverhältnissen zum 01.01.1974 (Rückindizierung) orientieren – hier Nachweis „unverhältnismäßiger Aufwendungen“ nicht notwendig.
BY, HE	- Auf AHK-Zeitpunkt rückindizierte, fortgeschriebene Erfahrungswerte (Übernahme IMK-Leittext).
MV	- „ Geschätzte historische AHK “, vermindert um Abschreibungen (<u>stets zwingend</u> Ansatz eines „Ersatzwerts“ (kein WR), insbesondere, wenn vor dem 01.07.1990 angeschafft, da Rechnungsgrößen davor „keine Relevanz mehr besitzen“); - „Strenge Anlehnung an das Handelsrecht“.
NI	- Auf AHK-Zeitpunkt rückindizierte, fortgeschriebene Zeitwerte , aber: - Wenn ausnahmsweise „Zeitwert“ ohne Rückindizierung: Einstellung der Bewertungsdifferenz zwischen „Zeitwert“ und „fortgeführten tatsächlichen AH-Werte“ in einen Sonderposten für Bewertungsausgleich (sofern letztere nicht ermittelbar: Vergleich von Zeitwerten und „auf AH-Jahr rückindizierten Zeitwerten“).
RP	- Zunächst „ Vergleichswerte aus dem An- oder Verkauf vergleichbarer Vermögensgegenstände“ – „unter Berücksichtigung eines möglichen Anpassungsbedarfs“ (Zu- sowie Abschreibungen) (2. Stufe); - Erst danach: fortgeschriebene Erfahrungswerte (3. Stufe) – „orientiert sich ebenfalls an AHK bzw. an anteiligen Buchwerten; nicht an Ertragswerten“; auf AH-Zeitpunkt indiziert und fortgeschrieben.
SH	- Fortgeschriebene Erfahrungswerte, indiziert auf Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt ; bei Grundstücken, die vor 1975 angeschafft worden sind, werden statt der Preisverhältnisse des Anschaffungszeitpunktes die Preisverhältnisse des Jahres 1975 zugrunde gelegt.
SL	- Fortgeschriebene Erfahrungswerte (Übernahme IMK-Leittext), Rückindizierung auf Preisverhältnisse des Jahres 1990 .
SN	- Auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung rückindizierte aktuelle AHK , vermindert um Abschreibungen; Rückindizierung auf den Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung; hilfsweise auf das Jahr 1990 .
ST	- Vorsichtig geschätzte Zeitwerte .
TH	- Fortgeschriebene Vergleichs- (Stufe 2) oder Erfahrungswerte (Stufe 3) .

Tab. 1.1: Alternativ-Ansätze Vermögensgegenstände (sofern keine AHK) – nach Ländern
Quelle: Eigene Darstellung.

²⁹ Anmerkung: Die Kürzel der Bundesländer finden sich im Abkürzungsverzeichnis.

Eine Definition von „Erfahrungswert“ ist in den Verordnungen nicht zu finden. Geht man allerdings davon aus, dass die Erfahrungswerte auf der Grundlage gleichartiger und -wertiger Vermögensgegenstände ermittelt wurden, ist dies sicherlich eine grundsätzlich akzeptable Wertbasis, von der aus auf den Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt rückindiziert werden kann. Durch die Ermittlung des fortgeführten Wertes (d.h. Basiswert abzüglich Abschreibungen, die bis zum jetzigen Zeitpunkt der Bilanzerstellung hätten vorgenommen werden sollen), erhält man einen Wert, der als „fiktiver AHK-Wert“ bezeichnet werden kann. Grundsätzlich kann der Wertansatz, der als Alternative im IMK-Leittext vorgegeben wird, deshalb nicht bemängelt werden. Es wäre allerdings eventuell sinnvoller, von den rückindizierten Wiederbeschaffungszeitwerten auszugehen, da hier ein vergleichbarer Alternativwert zu den ursprünglichen AHK ermittelbar wäre, ohne jedoch die Ermessens- und Verständnisspielräume eines „Erfahrungswertes“ zu belassen.

Darüber hinaus werden auch Wiederbeschaffungswerte bzw. andere Zeitwerte in einigen Ländern zugelassen – in Nordrhein-Westfalen sind dies, wie bereits erwähnt, sämtliche unter Abschnitt 1.1.2 definierten (Zeit-)Werte³⁰.

Bei der Bewertung von Vermögen, insbesondere der Erstellung einer Eröffnungsbilanz, stellt sich deshalb **Forschungsfrage I: Sind Anschaffungs- und Herstellungskosten, Wiederbeschaffungs(zeit)werte oder Verkehrswerte anzusetzen? D.h. es ist im Folgenden zunächst ein Vergleich der möglichen Wertansätze und ein Abgleich hinsichtlich ihrer kommunalen Verwendbarkeit anzustellen.**

Die Frage der Verwendung von **Verkehrswerten** in der kommunalen Vermögensrechnung für sämtliches Anlagevermögen besteht solange nicht, wie in dieser Teile des Vermögens nicht die Eigenschaft der Veräußerbarkeit aufweisen. Eine Bilanzierung von Vermögensgegenständen zu Verkehrswerten wäre folglich nur unter der Prämisse möglich, dass sämtliches Vermögen einer Kommune veräußerbar ist. Alternativ wäre eine Verwendung dieser Wertkategorie für einen Teil des kommunalen Vermögens anwendbar, falls zwischen realisierbarem und nicht-realisiertem Vermögen unterschieden würde (vgl. Forschungsfrage II). Solange eine der beiden Annahmen nicht zutreffend ist, macht eine Ausrichtung auf den fiktiv erzielbaren Verkaufspreis – so ein solcher überhaupt ermittelt werden kann – wenig Sinn.

Auch **Wiederbeschaffungszeitwerte** sind nur in Ausnahmefällen zu verwenden, denn sie verstoßen gegen das Ressourcenverbrauchskonzept und zugleich gegen Generationen- / Periodengerechtigkeit. Die durch die Abnutzung entstehende bilanzielle Abschreibung soll eine Minderung des Nutzungspotentials bzw. den Ressourcenverbrauch in derselben Periode decken, nicht jedoch den fiktiven, vorverrechneten Verbrauch erst künftig zu beschaf-

³⁰ Über die Handreichung des Innenministeriums NW sind Verkehrs-, Wiederbeschaffungs- und AHK als Basis für die Ermittlung des „vorsichtig geschätzten Zeitwerts“ möglich. Vgl. hierzu Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), 3. Teil, GemHVO NW, zu § 54, S. 429.

fender und in der Zukunft in Anspruch genommener Ressourcen.³¹ Eine Bewertung zu Wiederbeschaffungszeitwerten führt ferner zu einem erhöhten Ermittlungsaufwand bei gleichzeitig wenig überzeugendem Informationsgewinn für die kommunale Steuerung. Es scheint ausgemachtes Ziel zahlreicher Kommunen zu sein – insbesondere durch das NKF-Konzept in Nordrhein-Westfalen beeinflusst – ein möglichst hohes Anlagevermögen und dadurch hohes Eigenkapital auszuweisen. Hohe Wertansätze erschweren jedoch, wie bereits in Abschnitt 1.1.1 erwähnt, den ordentlichen Haushaltsausgleich in der Ergebnisrechnung aufgrund hoher Abschreibungsbeträge. Die zu Wiederbeschaffungszeitwerten bilanzierten Vermögensgegenstände sind nämlich als Basis zukünftiger Abschreibungen von hoher Relevanz. Unter der Annahme, dass das deutsche Handelsrecht auch in Zukunft noch durch das Anschaffungs- und Herstellungskosten-Prinzip dominiert sein wird – selbst bei eventuellen Öffnungsklauseln für Zeitwerte (vgl. Diskussion zur Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung in Abschnitt 1.3.1), ist folglich im Sinne einer korrekten Konsolidierung mit Eigenbetrieben und Beteiligungen auch im Kernhaushalt die Bewertung zu Wiederbeschaffungswerten zu vermeiden. Zuletzt muss generell den Zeitwerten entgegengehalten werden, dass sie eine geringe Vergleichbarkeit, aber große Manipulationsgefahr aufweisen. Eine „willkürfreie Darstellung der Finanz- und Vermögenssituation kann kaum erfolgen“.³² Gleich doppelt fraglich scheint dabei der Ansatz von Wiederbeschaffungswerten, wie sie nach der NKF-Handreichung des Innenministeriums NW möglich sind.³³ Unter Annahme der Definition in Abschnitt 1.1.2, beinhaltet ein solcher Wertansatz neben den erwähnten Defiziten des Wiederbeschaffungszeitwertes, auch noch die Problematik, dass eine wertmäßige Fortführung des Vgst. (Berücksichtigung von Abschreibungen) unterlassen wird. Setzt man hingegen den Wiederbeschaffungswert mit Wiederbeschaffungsneuwerten gleich (vgl. Fussnote 14), greift die bereits erläuterte Kritik bezüglich fiktiver, vorverrechneter Verbräuche umso stärker. Eine Ursache für die Existenz dieser Regelung in NW könnte in der Übernahme von zulässigen Wertansätzen aus der kommunalen Gebührenordnung NW liegen. Wie auch der Handreichung zu entnehmen ist, sind bei der Kalkulation von Gebühren in Nordrhein-Westfalen vielfach Wiederbeschaffungswerte als Basis für Abschreibungen zu verwenden.³⁴ Bei Weiterverrechnung der aufgrund erhöhter Initialwertansätze zugleich überhöhten Abschreibungen auf die Preise kommunaler Produkte sind folglich positive Effekte auf die Gebührenhaushalte die Folge. Zugleich wird jedoch auch der Anschein erweckt, dass der Vermögensgegenstand – selbst wenn er sich seit Jahren im Bestand der Kommune befindet – den wertmäßigen Stand eines neu erworbenen Wertes aufweist. Dies kann selbst von Befürwortern der Zeitwertbilanzierung nicht richtig geheißen werden und ist auch nach internationalen Standards (IAS / IFRS bzw. IPSAS – vgl. Abschnitt 1.3.2) nicht gestattet.

³¹ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 25. Zur Betrachtungsebene vgl. ferner Abschnitt 1.1. Relevanz und Einordnung.

³² Modellprojekt NW (2003), S. 287

³³ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), 3. Teil, GemHVO NW, zu § 54, S. 429.

³⁴ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), 3. Teil, GemHVO NW, zu § 4, S. 216.

Doch was spricht für die Bilanzierung von **Anschaffungs- und Herstellungskosten**? Zunächst muss herausgestellt werden, dass eine solche Bilanzierungspraxis unter der o.g. Annahme Konformität mit HGB-Referenzmodell herstellt („Nominalwertprinzip“) und somit die Aufstellung eines kommunalen Konzernabschlusses erleichtert. Weiterhin birgt die AHK-Bilanzierung auch eine geringere Anfälligkeit für Manipulationen und weniger Interpretationsspielraum. Anschaffungs- und Herstellungswerte sind im besten Falle durch Transaktionen an organisierten Märkten nachweisbar und – so wird angenommen – „nachweislich werthaltig“. Damit sind allein AHK wirklichkeitstreu: Zeitwerte geben letztlich einen Ressourcenverbrauch wieder, den die Kommune nie generierte. Selbst unter der Annahme eines höheren Zeitwertes, würde die Bilanzierung von nicht veräußerbarem Vermögen zu Zeitwerten nichts anderes als die Auflösung lediglich fiktiver stiller Reserven darstellen. Sicher entstehen im Umkehrschluss durch die Bilanzierung zu AHK auch reale stille Reserven; diese dürfen allerdings nicht überschätzt werden, denn: „Erstens wird in der Eröffnungsbilanz ein geringeres Basisreinvermögen ausgewiesen als ohne die stillen Reserven. Zweitens dürften sich die Möglichkeiten der Bildung stiller Reserven und deren spätere Realisierung auf verwertbare „Altgrundstücke“ beschränken. Und drittens schließlich kann auch durch geeignete Deckungsregeln für die Ergebnisrechnung der Manipulationsgefahr vorgebeugt werden.“³⁵ Der Behauptung, dass eine Abwägung zwischen AHK und Zeitwerten letztlich eine Abwägung zwischen Zuverlässigkeit und Wirklichkeitstreue sei³⁶, muss deshalb widersprochen werden, denn es geht bei Bilanzansätzen nicht um die Wirklichkeit des Bilanzierungszeitpunktes, sondern mit dem Ansatz zu AHK wird die Wirklichkeit zum realen Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt wiedergegeben. Allein die AHK-Werte zeigen den korrekten Wert zum Beobachtungszeitpunkt und daher die korrekten, entstandenen Ressourcenverbräuche. Die Ermittlung, Fortschreibung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs ist auf Basis der AHK folglich realistischer (historische AHK bleiben als Bewertungsbasis unverändert – als Basis des *tatsächlichen* Ressourcenverbrauchs sind sie daher die einzig sinnvolle Grundlage) und zudem einfacher fortzuschreiben (so die Werte einmal ermittelt sind). Als Fazit ist festzuhalten: AHK sind sowohl wirklichkeitstreu als auch zuverlässig. Letztlich lässt sich die Bewertungsdiskussion unter Heranziehung einer Überlegung abschließen, wie sie bei der „erstmaligen Bilanzierung“ nach IAS / IFRS bzw. IPSAS („First Time Adoption“) gebräuchlich ist: **Es sollte stets so bilanziert werden, als hätte man von jeher nach der aktuellen Bewertungskonzeption bilanziert**³⁷, selbst wenn zu dem jeweiligen Bilanzstichtag („reporting date“) die entsprechende Bewertungsvorschrift noch nicht veröffentlicht war (vgl. IFRS 1 i.V.m. SIC 8) – hier greift das **Gebot der Stetigkeit**. Da sich alle Länder darüber einig sind, dass neue Vermögensgegenstände (Folgebilanzen) zu AHK bewertet werden, würde es der Stetigkeit ferner widersprechen, Vermögenswerte bei der erstmaligen Erstellung eines doppelten Jahres-

³⁵ Lüder, K. (2007), S. 34

³⁶ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 9.

³⁷ Vgl. SIC – Standing Interpretations Committee (2003), S. 390 i.V.m. IASB – International Accounting Standards Board (2004), S. 3 ff.

abschlusses (für die bereits im Besitz befindlichen Vermögensgegenstände) einen anderen Wertansatz zu wählen. Bilanziert man so, als hätte man von jeher einen doppelten Haushalt und ein doppeltes Rechnungswesen geführt, muss man auch Alt-Vermögensgegenstände konsistenterweise zu AHK bewerten. Vermögensrechnungen in denen unterschiedliche Bewertungskonzeptionen angewandt werden – im Extremfall, wie in manchen Länderregelungen vorgesehen, für jede Klasse von Vermögensgegenständen eine separate Wertfindung – haben kaum Aussagekraft. Entscheidet sich der Bilanzierende bei unterschiedlichen Vermögensarten jeweils für jene Bewertungsmethode, die am meisten Vorteile bietet (herkömmlich als „Rosinenpicken“ bezeichnet), können nur „Bilanzexperten“ noch die Informationen in der Vermögensrechnung verstehen. Selbst wenn im Anhang verpflichtend Zusatzinformationen über die Bewertungspraktiken gegeben werden, wird in der Öffentlichkeit – wie man in der Vergangenheit sah – tatsächlich nur der in der Bilanz stehende Wert wahrgenommen. „Manipulationen“ von Bilanzen und letztlich deren Adressaten durch den Bilanzierenden sind in einem solchen Fall möglich. Im Rückschluss bleibt festzustellen, dass es einer konsistenten und nachvollziehbaren Bewertungspraxis bedarf: Sollten AHK nicht ermittelbar sein, da sich die Vermögensgegenstände schon seit geraumer Zeit im Eigentum der Kommune befinden (im Extremfall als „Naturgüter“ seit Bestehen der Kommune), sind Ersatzwerte zu wählen, die diesen am nächsten kommen. Hier bieten sich die rückindizierten Wiederbeschaffungszeitwerte an (also Wiederbeschaffungswerte, die auf den Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt rückindiziert und zusätzlich fortgeschrieben werden).³⁸ Da davon auszugehen ist, dass sich Wiederbeschaffungs- / Wiederherstellungswert und Anschaffungs- / Herstellungswert im Zeitpunkt der Anschaffung / Herstellung entsprechen, ist dies der plausibelste Wert für bewertungstechnisch problembehaf-tete Vermögensgegenstände. Ansonsten ist ausnahmslos eine Bilanzierung zu AHK zu empfehlen – diese generelle Aussage kann jedoch durch die Antwort auf die unten gestellte Forschungsfrage II) relativiert bzw. verändert werden.

Über die Frage des alternativen Wertansatzes hinaus, unterscheiden sich die Länderkonzepte noch in einer Fülle anderer Regelungen, die auf die Höhe des Anlagevermögens Auswirkungen haben; dazu gehören neben Details zur Rückindizierung und unterschiedliche Erfassungsgrenzen auch die Grenzen für sofortige Abschreibungen im Jahr der Anschaffung. Spricht man von Unterschieden in der Ermittlung des Vermögens im Rahmen der Erstellung einer Eröffnungsbilanz, so sind auch diese Unterschiede zu beachten. Sie können in folgendem *Fragenkatalog* zusammengefasst werden:

- a) Wie lautet der Alternativansatz zur Bewertung? – Falls eine Rückindizierung gefordert wird, auf welches Datum ist sie vorzunehmen?
- b) Besteht eine Pflicht zu AHK, sofern der Vermögensgegenstand ab einem bestimmten Datum erworben wurde?
- c) Existiert eine Erfassungsgrenze (sog. Wertaufgriffsgrenze) für die Eröffnungsbilanz?

³⁸ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 33.

- d) Existiert eine Erfassungsgrenze für Folgebilanzen (generelle Wertaufgriffsgrenze)?
- e) Wie hoch ist die Grenze für eine direkte Abschreibung im Jahr der Anschaffung (sog. geringwertige Wirtschaftsgüter)?

Die Fragen werden ausführlich für jedes Bundesland in Anlage 1.1 „Übersicht Ansatz- und Bewertungsunterschiede in der Eröffnungsbilanz – nach Bundesländern“ erläutert. Es sei darauf hingewiesen, dass die aufgeworfenen Fragen c) und d) der Ansatzfrage von Vermögensgegenständen zuzuordnen sind. Sie werden im Rahmen der hier bearbeiteten Thematik „Wertansätze in der Eröffnungsbilanz“ insoweit jedoch relevant, als die Erfassungsgrenzen für die erstmalige Inventur / Erfassung beim Übergang auf das Ressourcenverbrauchskonzept als wesentlicher Unterschied in den Länderregelungen erkannt wurde und ferner die Alternative zum Ansatz eines Vermögensgegenstandes dessen „Nullbewertung“ (Aufwandserfassung im Jahr der Anschaffung / Herstellung – d.h. sofortige Abschreibung) darstellt. Die hier z.T. existenten unterschiedlichen Erfassungsgrenzen der Länder lassen sich mit „länderspezifischen Gegebenheiten“ wohl kaum rechtfertigen. Stichhaltige Gründe für die Ausnahme von der Aktivierung gibt es lediglich bei geringwertigen Wirtschaftsgütern. Die Wertermittlungsgrenzen mancher Länder gehen jedoch weit über diese hinaus und beeinflussen über die Ansatzfrage letztlich auch die Wertdarstellung des Initialvermögens der Kommune. Um die Unterschiede zu veranschaulichen, werden im Folgenden drei der in den Fragen dargestellten Unterscheidungskriterien herausgegriffen und grafisch aufgearbeitet – das Ergebnis findet sich in der stilisierten Abbildung 1.2:

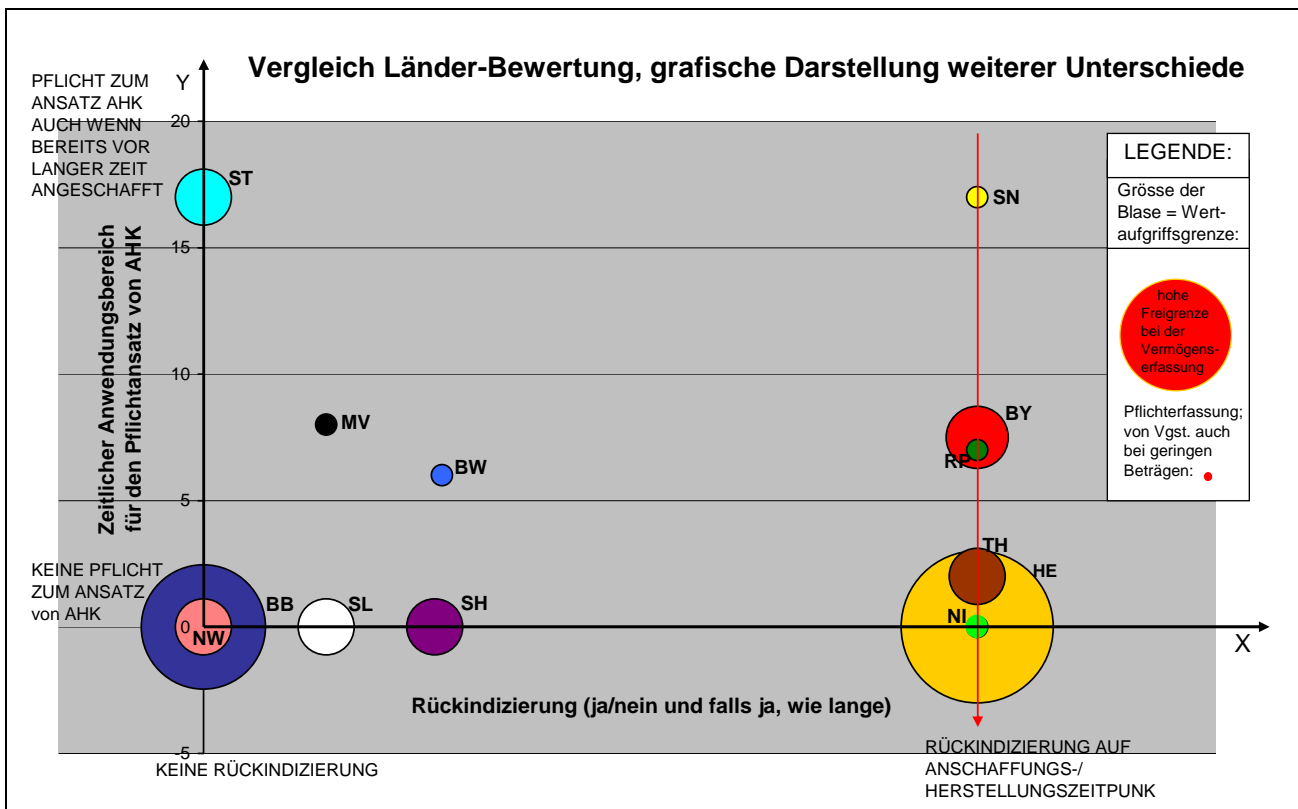


Abb. 1.2: Vergleich der Länder-Bewertung, grafische Übersicht weiterer Unterschiede
 Quelle: Eigene Darstellung.

Auf der *Ordinate* findet sich der zeitliche Anwendungsbereich für den Pflichtansatz von AHK, d.h. es besteht Pflicht zum Ansatz von AHK, wenn die VgSt. in den letzten x Jahren angeschafft oder hergestellt wurden. Die *Bedeutung* dieses Kriteriums ist hoch: wenn eine solche Frist existiert, empfiehlt es sich für die Kommunen bereits frühzeitig eine doppische Anlagenbuchhaltung einzurichten. Da sie bei Umstellung auf die Doppik die Werte ohnehin benötigen, ist es sinnvoll, diese bereits heute zu erfassen.³⁹

Auf der *Abszisse* ist abgetragen, wie viele Jahre im Falle des Ansatzes alternativer Werte (zu den AHK) rückindiziert werden muss – dieser Wert gilt folglich nur, sofern keine AHK ermittelt werden können (da dies i.d.R. präferiert wird), im Fall von NW jedoch generell.⁴⁰ Genanntes Kriterium ist ebenfalls bedeutsam, da eine Rückindizierung möglichst auf den Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung erfolgen sollte, wie oben erläutert wurde.

Ferner wird durch die *Blasengröße* die bereits erläuterte Grenze der Vermögenserfassung („Wertaufgriffsgrenze“) dargestellt: Bewegliche Vermögensgegenstände unter x Euro brauchen nicht erfasst zu werden. Teilweise werden von den GemHVO'en der einzelnen Länder Erfassungsgrenzen zwischen Eröffnungsbilanzen – meist höherer Wert – und (Folge-) Bilanzen unterschieden. Falls *spezielle* Erfassungsgrenzen für die Eröffnungsbilanz nicht gegeben sind, wird der meist niedrigere, *generelle* Grenzwert herangezogen, da dieser dann einschlägig ist.⁴¹ Dieses Kriterium ist bedeutsam, da es eine teils unsachgerechte Vereinfachungsregelung darstellt und dem Bilanzierenden unter bestimmten Umständen – in Hessen beispielsweise Wahlrecht zur Erfassung von beweglichen VgSt., deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter € 3.000 liegen – große bilanzpolitische Spielräume eröffnet. Künftige Ergebnishaushalte werden bei Ausübung des Wahlrechts nicht mit Abschreibungen belastet, für die eine Erfassung unterblieb. Wie auch das IDW schreibt, können bei einer zu hoch gesetzten Erfassungsgrenze wesentliche Beträge zusammenkommen (z.B. umfangreiche Neuausstattung der Verwaltung mit Computern oder Büromöbeln), die dann zu einer fehlerhaften, verfälschenden Vermögens- und Ergebnisrechnung führen würden.⁴² Auch ähnliche bilanzpolitische Spielräume durch pauschale Abschreibungen sollten vermieden werden.

Wünschenswert wäre also eine Lokalisierung im Diagramm mit möglichst hohen Abszisse- und Ordinatewerten sowie möglichst kleiner Blasengröße – beispielsweise ist hier Sachsen mit dem Entwurf KomHVO-Doppik angesiedelt. Allerdings ist stets der Informationsgewinn gegen den Erfassungsaufwand abzuwägen.

³⁹ Anmerkung zu Y-Wert von Bayern: Der Wert ist ein Mittelwert, er ergibt sich aus 10 Jahren für unbewegliche Vermögensgegenstände und fünf Jahre für bewegliche Vermögensgegenstände;

Anmerkung zu Y-Wert von Sachsen-Anhalt: Dieser gilt für Infrastrukturvermögen / Betriebs- und Geschäftsausstattung/Gebäude; nicht hingegen für sonstige VgSt.

⁴⁰ Anmerkung zu den X-Werten: Falls eine Rückindizierung auf AHK vorgegeben ist, wurde zu Illustrationszwecken fiktiv das Jahr 1900 als Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung angenommen.

⁴¹ Anmerkung zur Blasengröße von Nordrhein-Westfalen: 410 € müssen nicht angesetzt werden; möglich: Erinnerungswert (hier Annahme 1 €); Anmerkung zur Blasengröße von Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein: WIDERSPRÜCHLICHE ANGABEN in den Regelungen; hier Wertansatz lt. GemHVO gewählt; Anmerkung zur Blasengröße Niedersachsen: Generelle Erfassung d.h. ab 1 €, zu Vergleichszwecken wurde jedoch der Wert für die sofortige Aufwandsverbuchung verwendet.

⁴² Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2005), S. 2 f.

Über die generellen Angaben zur erstmaligen Bewertung hinaus, gibt die IMK wenig Anhaltspunkte, wie einzelne VgSt. wertmäßig zu erfassen sind. Dadurch entstehen insbesondere für das schwer zu bemessende Grundvermögen (bauliche Anlagen und Boden) und Infrastrukturvermögen, das zugleich jedoch hohe Werte in die Vermögensrechnung einbringt, große Bewertungsspielräume. Diese sind von den Ländern durch spezielle Regelungen ausgefüllt worden (vgl. Abschnitt 1.5 und 1.6).

Die Innenministerkonferenz war sich bei Beschluss des Leittextes der bestehenden konzeptionellen Unterschiede – insbesondere bei der Bewertung im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz – bewusst. Allerdings wurden sie in Kauf genommen, da sich diese – so lautete das Argument – „im Laufe der Jahre „auswachsen“. Es solle lediglich sichergestellt werden, dass die Vermögensbewertung innerhalb eines Landes einheitlich erfolge.⁴³

Die Problematik dieser Aussage liegt darin, dass die gefundenen, sich deutlich unterscheidenden alternativen Wertansätze zu AHK als „fiktive AHK“ für die Folgeabschlüsse gelten. Die Unterschiede wachsen sich dabei nur für Vermögensgegenstände aus, die einer Wertminderung im Zeitverlauf unterliegen. Zuletzt sei zu der zitierten Stellungnahme der IMK angemerkt, dass die gegebenen Wahlrechte in den Regelungen auch *innerhalb* der Länder derzeit eine vergleichbare Bewertung verhindern, vgl. beispielsweise das Land Nordrhein-Westfalen, das seinen Kommunen die gesamte Bandbreite an Wertansätzen ermöglicht.

Bewusst wurde das erste Kapitel des „Rechtsvergleichs kommunale Doppik“ insbesondere den Unterschieden bei Erstellung einer *Eröffnungsbilanz* gewidmet. Im Rahmen der Erstbilanzierung von (neu erworbenen) Vermögensgegenständen nach Einführung des doppelten Rechnungswesens und bei der Erstellung von Folgebilanzen gibt es in den Länderregelungen kaum Bewertungsunterschiede. Wie bereits erwähnt, wird generell und bundesweit verpflichtend der AHK-Ansatz vorgeschrieben.

Neben den bereits aufgezeigten Unterschieden existiert noch ein weit reichender Unterschied, der letztlich auch die Beantwortung der ersten Forschungsfrage beeinflusst: Die Frage der Vermögenstrennung. **Forschungsfrage II: Ist das Vermögen – wie in der Privatwirtschaft in Anlage- und Umlaufvermögen zu trennen oder sollte eine auf den öffentlichen Sektor zugeschnittene spezifisch-kommunale Vermögenstrennung durchgeführt werden (Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen)?**

Seit der Formulierung des sog. *Speyerer Verfahrens*⁴⁴ und dem Beleg dessen praktischer Umsetzbarkeit in der ersten doppelischen Pilotkommune in Deutschland, der Großen Kreisstadt Wiesloch, wird sowohl in Wissenschaft und Praxis die differenzierte Bewertung von

⁴³ Vgl. Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 34.

⁴⁴ Erste Ansätze hierzu finden sich in: Lüder, K. (1991), S. 165 ff.; weiterentwickelt und als „Speyerer Verfahren“ dann auch so bezeichnet in: Lüder, K. (1999) sowie in Lüder, K. (2001); vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen vgl. Lüder, K. (2004), S. 110 ff.

„realisierbarem Vermögen“ zu (Einzel-) Veräußerungswerten⁴⁵ (Verkehrs- / Markt- / Kurswert) und von „Verwaltungsvermögen“ zu Anschaffungs- und Herstellungskosten (sofern abnutzbar: vermindert um Abschreibungen) rege diskutiert.⁴⁶ Das realisierbare Vermögen (freie Vermögen) kann zur Schuldendeckung eingesetzt werden⁴⁷; das Verwaltungsvermögen (gebundene Vermögen) hingegen ist – wie dessen Bezeichnung auch vermuten lässt – an die Erfüllung öffentlicher Aufgaben gebunden.

Als alternatives Konzept der Vermögenstrennung wird derzeit in fast allen kommunalen Haushaltsverordnungen die in der Erwerbswirtschaft übliche Unterscheidung zwischen Umlauf- und Anlagevermögen getroffen.⁴⁸ In der Privatwirtschaft ist – bedingt durch fehlende Restriktionen – annahmegemäß nahezu sämtliches Vermögen (mit Ausnahme von Spezialgütern) veräußerbar. Aus diesem Grund wäre hier eine Vermögenstrennung in realisierbares und nicht-realisiertes Vermögen überflüssig. Ferner lehnt das HGB den Ansatz von Veräußerungswerten unter Heranziehung des Realisationsprinzips ab: Unrealisierte Gewinne sollen nicht ausgewiesen werden.⁴⁹ Allerdings ist zu beachten, dass das Realisationsprinzip beim Ansatz dem Grunde nach auf den öffentlichen Sektor übertragbar ist, jedoch nicht beim Ansatz der Höhe nach.⁵⁰ Das Realisationsprinzip kann daher nicht als Begründung für die Ablehnung der spezifisch-öffentlichen Vermögenstrennung herangezogen werden.

Auch wenn die Vermögenstrennung nach dem Speyerer Verfahren in der Wissenschaft viele Befürworter fand⁵¹, ist sie – nach derzeitigem Stand der Dinge – einzig in Baden-Württemberg mit entsprechender Konsequenz für den Wertansatz (noch) zulässig. In Niedersachsen ist eine Fortführung einer solchen Trennung ebenfalls gestattet, falls die entsprechenden Gremien der Kommune sich bis zum Stichtag 1. Januar 2005 für eine solche Unterscheidung ausgesprochen hatten.

Zunächst sind die gängigen **Argumente für und gegen das Speyerer Verfahren der Vermögenstrennung** dargestellt; es schließt sich eine Bewertung an.

- *Gegen die Grenzziehung* zwischen veräußerbarem und nicht-veräußerbarem Vermögen wird meist angeführt, dass diese in der Praxis eher schwierig durchzuführen und zudem mit starken Ermessensspielräumen behaftet sei und dadurch den interkommunalen wie auch den intertemporalen Vergleich von Kommunen beeinträchtigen könnte.

⁴⁵ Als Veräußerungswert gilt hierbei der vorsichtig geschätzte Verkaufserlös abzüglich noch entstehender Aufwendungen. Vgl. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K. (1995ff.), § 253, Tz. 462.

⁴⁶ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 94 und Behm, C. (2005), S. 54.

⁴⁷ Vgl. Budäus, D. (2006a), S. 16 sowie Lüder, K. (2007), S. 24.

⁴⁸ Vgl. HGB § 247 Abs. 2. Zum Anlagevermögen gehören nur die Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Das Umlaufvermögen ist nicht definiert, sondern lediglich negativ abgegrenzt als alle VgSt., die weder zum Anlagevermögen noch zu den ausstehenden Einlagen oder Rechnungsabgrenzungsposten zählen. Vgl. zudem Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K. (1995ff.), § 249, Tz. 105ff. sowie § 253, Tz. 7f.

⁴⁹ Vgl. Scheffler, E. (2001), S. 21 und Buchholz, R. (2004), S. 174.

⁵⁰ Vgl. Glöckner, A. (2007), S. 14 ff. sowie S. XXXIX.

⁵¹ Vgl. Budäus, D. (2006a), S. 17, Schedler, K./Knechtenhofer, B. (2003), S. 555 f., Schauer, R. (2005), S. 605.

Ferner wird von Gegnern der Speyerer Konzeption immer wieder erwähnt, dass ein fehlerhafter Eindruck bezüglich des Gesamtvermögenswertes entstehen könnte. Es könnten falsche Signale an BürgerInnen und Verwaltung ausgesendet werden, wenn „realisierbares Vermögen“ durch dessen Bindung an öffentliche Zwecke nicht wirklich zu realisieren sei. Ferner müsste eingestanden werden, dass Veräußerungswerte starken Schwankungen aufgrund der jeweiligen Marktlage unterliegen und auch die Konsolidierung mit Eigenbetrieben und Mehrheitsbeteiligungen durch eine solche Vermögengtrennung erschwert würde.

- *Für die oben erläuterte Grenzziehung* spricht, dass die freie Dispositionsmasse innerhalb des Vermögens dargestellt würde, d.h. finanzielle Spielräume seien erkennbar. Zugleich würde eine wirklichkeitsgetreue Berichterstattung („true and fair view“) sichergestellt.⁵² Dies sei insbesondere für die Steuerung der Kommunen und für die Wahrnehmung der Aufsichtspflicht durch Aufsichtsbehörden wichtig. Durch die beschriebene Vermögengtrennung werde also ein besserer Einblick in die Vermögens- und Finanzlage gewährleistet.⁵³ Mittels Offenlegung des realisierbaren Vermögens sei ferner auch das Schuldendeckungspotential erkennbar.⁵⁴ Der Wert der verfügbaren finanziellen Ressourcen und ihr Verhältnis zur Summe der finanziellen Ansprüche Dritter (Schulden) wäre eine relevante Information, die den Informationsgehalt des doppelten Jahresabschlusses von seinem kameralen Äquivalent abheben würde. Eine weitere Größe, die im Speyerer Verfahren ermittelbar ist, sind z.B. die Nettogesamtschulden, d.h. ob und in welchem Umfang Verwaltungsvermögen kreditfinanziert ist. Kern der Idee sei es also, die finanziellen Spielräume der Kommunalpolitik aufzuzeigen.⁵⁵

Bei der **Beurteilung dieser Argumente** sollte differenziert argumentiert werden. Daher wird zunächst bei den Gegenargumenten zur Vermögengtrennung gemäß des Speyerer Verfahrens angesetzt:

Das angesprochene *Problem der Umsetzung der Vermögengtrennung*, also die Frage welche Vermögensgegenstände dem realisierbaren Vermögen zuzurechnen sind, löst LÜDER mit dem Ansatzkriterium der abstrakten (Einzel-) Verkehrsfähigkeit (auch: Einzelveräußerbarkeit).⁵⁶ Dabei benennt er drei weitere Voraussetzungen (als Unterkriterien). Diese sind „Öffentliche Zweckbindung“, „Marktfähigkeit“ und „Veräußerungsabsicht“. Vermögen, das zu anderen als öffentlichen Zwecken gehalten bzw. für die Erfüllung des öffentlichen Zwecks nicht (mehr) benötigt wird, gilt als realisierbar. Zugleich muss für die Art des Vermögensgegenstands eine Nachfrage ermittel- und über einen konkreten Veräußerungspreis nachweisbar sein.⁵⁷ Zuletzt soll die Kommune glaubhaft darstellen, dass sie auch

⁵² Vgl. Lüder, K. (2007), S. 10.

⁵³ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 8.

⁵⁴ Vgl. Lüder, K. (1999), S. 19.

⁵⁵ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2002), S. 289 ff.

⁵⁶ Vgl. Lüder, K. u.a. (1991), S. 80.

⁵⁷ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 7 f.

konkret die Veräußerung des Vermögens beabsichtigt.⁵⁸ Zum Verwaltungsvermögen zählen hingegen – definitionsgemäß – jene Gegenstände, die (noch) der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe dienen und die nicht veräußerbar sind. Trotz der theoretisch unproblematischen Abgrenzung, sind die Ausprägungen der „abstrakten“ Veräußerbarkeit des kommunalen Vermögens in der Praxis fließend. Daher ist dies nicht immer eindeutig festzustellen; letztlich kann unter bestimmten Prämissen für jeden Vermögensgegenstand ein Käufer gefunden werden; dies musste LÜDER so auch im Rahmen des NKR-Pilotprojektes in Wiesloch feststellen.⁵⁹ Das Argument der mangelnden Praxistauglichkeit lässt sich allerdings durch Verweis auf den Vorreiter der doppelten Reformbewegung in Europa, der Schweiz, ausräumen. Dort wird seit Jahrzehnten im Rahmen des „Harmonisierten Rechnungsmodells der Kantone und Gemeinden“ eine Unterscheidung in Finanz- und Verwaltungsvermögen praktiziert – im Übrigen auch von den kleinsten Kommunen.⁶⁰ Das Speyerer Verfahren der Vermögenstrennung ist also praxistauglich; in der Schweiz wird eine Vermögenstrennung nach abstrakter Verkehrsfähigkeit durchaus als praktikabel angesehen und die Schwankungen im Wertansatz zugunsten einer höheren Aussagekraft der kommunalen Bilanz hingenommen. Die Kritik bezüglich einer Willkürbehauptung durch angeblich erhebliche Ermessensspielräume, die der Vermögenstrennung gemäß Speyerer Verfahren immer wieder unterstellt werden und der daraus wiederum abgeleitete negative Effekt für die Aussagekraft des jeweiligen Verwaltungsabschlusses⁶¹ muss auf Basis der Schweizer Erfahrungen wohl folglich zurückgewiesen werden. Ferner sei auch erwähnt, dass die IPSAS zum Teil eine ähnliche Vermögenstrennung vorsehen (diese ist jedoch mit der Vermögenstrennung gemäß des Speyerer Verfahrens nicht exakt vergleichbar; vgl. hierzu Abschnitt 1.3). Die Probleme bei *Erstellung eines Konzernabschlusses* lassen sich nicht so einfach ausräumen, könnten sich allerdings wohl bei Überarbeitung des HGB durch das BilMoG (Verweis auf Abschnitt 1.3.1) von selbst lösen.

Die bisherigen Argumente sind bei einer Beurteilung des Speyerer Verfahrens wenig zielführend. Daher stellen die Verfasser eine zentrale, bisher nicht gestellte Frage: **Wann wäre die Trennung von Vermögen in realisierbares und Verwaltungsvermögen von Belang?** Die Antwort muss lauten, dass dies bei vermeintlicher Zahlungsunfähigkeit und schwebender Insolvenz von Kommunen von Relevanz wäre. Solange allerdings noch keine kommunale Insolvenzfähigkeit existiert bzw. ein Insolvenzregime für Gebietskörperschaften besteht, nach dem die Kommune zur Veräußerung aller realisierbaren Vermögensgegenstände zur Befriedigung der Gläubiger gezwungen werden könnte, ist es dem Konzept der Vermögenstrennung nach dem Speyerer Verfahren nicht möglich, seine volle Aussagekraft zu entfalten. Richtig ist allerdings sicher auch der Hinweis, dass solange eine Kommune nicht insolvent gehen kann, d.h. solange die Liquidisierbarkeit deren Vermögens

⁵⁸ Vgl. Lüder, K. (1999), S. 19. Dies ist sicher das „weichste“ Kriterium.

⁵⁹ Vgl. Erfahrungen aus dem Modellprojekt „Wiesloch“ in Lüder, K./Behm, C./Cordes, U. (1998), S. 29.

⁶⁰ Auch dort ist das Verwaltungsvermögen mit der Bindung an die öffentliche Aufgabenerfüllung definiert.

⁶¹ Vgl. Bolsenkötter, H. u.a. (2000), S. 43.

im Notfall nicht von Belang ist (da die nächstgelagerte staatliche Ebene finanziell eintreten wird), auch die Offenlegung des realisierbaren Vermögens ohne funktionale Bedeutung sein muss. Es lässt sich eine Aussage auf sämtliches Vermögen übertragen, die im Rahmen des Speyerer Verfahrens eigentlich nur auf das Verwaltungsvermögen gemünzt ist: „Da es (...) im Bilanzierungszeitpunkt nicht veräußerbar ist, würde die Bewertung mit anderen als Anschaffungswerten keine zusätzlichen relevanten Informationen liefern.“⁶² Es sei an dieser Stelle auf Abschnitt 1.4 verwiesen. Letztlich wäre ein Ausweis von realisierbarem Vermögen notwendig, nimmt man die Anforderungen des Art. 114 Abs. 1 GG zur realistischen Information über Vermögen und Schulden der Kommune ernst.

Allerdings muss – aus einer deskriptiven Perspektive – auch die derzeitige Situation in der Praxis zur Kenntnis genommen werden. Viele Eröffnungsbilanzen sind bereits erstellt und die absolute Mehrzahl der Bundesländer hat sich *gegen* eine Vermögenstrennung in realisierbares und Verwaltungsvermögen ausgesprochen. Da den Kommunen eine sofortige Neubewertung sicherlich nicht zuzumuten sein wird, ohne die gesamte doppelte Bewegung zu gefährden, ist auch eine Anwendung der **Speyerer Vermögenstrennung im Moment in der Praxis nicht diskutabel**. Eine Änderung der kommunalen Praxis könnte jedoch dann sinnvoll sein, wenn bilanztechnisch auf staatlicher und kommunaler Ebene ein bundesweit einheitlicher Umgang mit öffentlichem Vermögen angestrebt würde. **Normativ** ist deshalb zu sagen, dass – unter Annahme einer kommunalen Insolvenzfähigkeit (bei einer Evaluation der Konzepte und im Rahmen einer eingeleiteten Gesetzesnovelle des Gemeindehaushaltsrechts) die in der Schweiz vorzufindende und **durch das Speyerer Verfahren beschriebene Vermögenstrennung die sinnvollere Alternative** zur erwerbswirtschaftlichen Unterscheidung in Anlage- und Umlaufvermögen wäre. Dann wäre auch eine Bilanzierung des Verwaltungsvermögens zu fortgeführten AHK und des realisierbaren Vermögens zu Verkehrswerten denkbar. In der gegenwärtigen Reformsituation und unter der jetzigen Vermögensaufteilung ist jedoch eine Bilanzierung des Gesamtvermögens nach AHK (vgl. Beantwortung der *Forschungsfrage I*) zu befürworten.

⁶² Vgl. Lüder, K. (2007), S. 25; LÜDER spricht in diesem Zusammenhang eigentlich von dem Verwaltungsvermögen; das selbe Argument kann jedoch nach Auffassung der Verfasser auch in Bezug auf sämtliches Vermögen unter der derzeitigen Annahme einer Nichtinsolvenzfähigkeit von Kommunen gebraucht werden; hier also bewusst die Verwendung des Zitates in einem anderem Sinnzusammenhang.

1.2 Folgen und Auswirkungen unterschiedlicher Wertansätze

1.2.1 Folgen aus Sicht der Adressaten – bundesweit

Bei der Frage nach den Adressaten der neugewonnenen Informationen aus doppischer Rechnungslegung stößt man auf unterschiedliche Gruppen, die auch mit unterschiedlichen Mitteln ausgestattet sind, um die Informationen zu interpretieren und zu nutzen.

Sicher einer der bestorganisierten Adressaten sind die **Kreditgeber**. Für sie sind die Daten aus dem doppelten Rechnungswesen – wie bereits erläutert – derzeit noch relativ uninteressant, solange implizit Kreditgarantien des übergeordneten Gemeinwesens bestehen. Die Frage ist auch hier, ob Investoren nicht eine andere Art von Informationen benötigen? Sollte einmal die Zahlungsunfähigkeit einer Kommune festgestellt werden, würden die Fremdkapitalgeber einerseits sicherlich erhöhte Anforderungen hinsichtlich einschlägiger Bilanzkennzahlen stellen (vgl. Abschnitt 1.4), andererseits würde sicherlich dann die bundesweite Vermögenstrennung gemäß Speyerer Verfahren gefordert. Nur die Trennung in realisierbares und unrealisierbares Vermögen ermöglicht bei Kreditvergabe die Aussage, welche Komponenten des kommunalen Anlagevermögens im Falle eines (Not-) Verkaufs von Vermögen zur Befriedigung von Fremdkapitalgebern bzw. zur Schuldendeckung herangezogen werden können. Durch den Druck des (internationalen) Kapitalmarktes käme es so vermutlich schnell zur Entwicklung aussagefähiger Messgrößen und einer gläubigerorientierten Methode der Vermögenstrennung. Bereits heute sind viele Banken mit dem Rating von Kommunen beschäftigt, d.h. mit der Einschätzung der jeweiligen Kreditwürdigkeit. Hierzu verfügen sie über spezielle Abteilungen oder ziehen Analysten hinzu, die in der Ausführung von öffentlichen Jahresabschlussanalysen noch mehr Expertise haben. Eventuell werden sich in Folge mehrerer unausgeglichener Haushaltsausgleiche (Finanz- und Ergebnishaushalt) auch in Deutschland spezielle Rating-Agenturen für Emittenten der öffentlichen Hand entwickeln, wie es sie in der Schweiz zur Unterstützung institutioneller Investoren gibt.⁶³ Bundesweit unterschiedliche Wertansätze haben für die Adressatengruppe der Fremdkapitalgeber zur Folge, dass sie kein länderübergreifendes Analyseinstrumentarium anwenden können. Sie werden dennoch Mittel finden, Kommunen im Rahmen eines Benchmarkings miteinander zu vergleichen. Die unterschiedlichen Wertansätze in der kommunalen Bilanz (aufgrund der differierenden Methodik) sind bei den Analysten bekannt; eine Ausnützung höherer Wertansätze zugunsten einer höheren Kreditwürdigkeit bzw. zugunsten günstigerer Kredite wird hier sicher nicht möglich sein.

Den Fremdkapitalgebern steht die große Gruppe der **StaatsbürgerInnen** in ihrer Funktion als Pseudo-Eigenkapitalgeber gegenüber. Diese müssten im Sinne der Prinzipal-Agenten-Theorie ein besonderes Interesse an den doppelten Informationen haben, um das wirtschaftliche Verwaltungshandeln des Agenten „politische Kommunalvertretung“ (Bürger-

⁶³ Vgl. beispielsweise Fedafin AG – Federalism and Finance AG (2007), <http://www.fedafin.ch>.

meister, Stadt- / Gemeinderat oder Landratsamt) überprüfen und lenken zu können. Die doppelten Informationen sollten deshalb eigentlich ein Anliegen der breiten Öffentlichkeit sein, denn sie liefern die Informationsbasis für die „Ermittlung, Beurteilung und Steuerung der Effizienz des Verwaltungshandelns“⁶⁴. BRIXNER / STREITFERDT sprechen davon, dass „die vergessene Reform nicht länger nur von wenigen Experten, sondern in einer breiten Öffentlichkeit als zentrales Anliegen für die Wettbewerbs- und damit Überlebensfähigkeit des Staates im Zeitalter der Globalisierung“ begriffen werden müsste.⁶⁵ Dies sollte zudem auch vor dem Hintergrund der Generationengerechtigkeits-Debatte gesehen werden: Das Instrument der Doppik ist in der Lage als „Initialzündung“ eine Debatte darüber auszulösen, wer die Zukunftslasten vergangener Schulden trägt und inwiefern weitere Kredite aufgebaut werden können. Mit einem auf dem Ressourcenverbrauchskonzept basierenden Rechnungswesen ist es möglich, „die intertemporale Lastverteilung durch Formulierung geeigneter Regelungen für die anzustrebende Deckung der Aufwendungen durch Erträge, für den Cash Flow und damit für die Kreditaufnahme angemessen zu steuern und so der Intention von Art. 115 Abs. 1 Satz 2 GG und entsprechender Bestimmungen der Länderverfassungen (endlich) gerecht zu werden“⁶⁶. Zu Zeiten der Kameralistik war die Verschuldung einer Kommune leicht möglich. Durch die „kameralistische Trickkiste“⁶⁷ war es erreichbar, dass Haushaltspolitik zu Lasten zukünftiger Generationen durchsetzten. Dies wird nun durch die doppelten Informationen erschwert. Aus diesem Grund muss auch auf einen Ausgleich des ordentlichen Ergebnishaushalts gedrängt werden (vgl. Kapitel 3) – im Sinne einer vollständigen und transparenten Rechnungslegung. Eine alleinige Verpflichtung zum Ausgleich des Finanzhaushalts (vgl. Kapitel 4) würde zu alten Denkschemata und zur „Investition in den Konsum“ zurückführen. Bundesweit unterschiedliche Wertansätze haben für StaatsbürgerInnen derzeit wenig Bedeutung, da die wenigsten ihre Entscheidung bezüglich des Wohnorts von der dortigen finanziellen Haushaltssituation abhängig machen (können). Dies wäre letztlich als „homo oeconomicus“ rational, denn über die Abgabenlast werden die BürgerInnen für Kredite zur Kasse gebeten. Zusammenfassend kann man sagen, dass das Neue Öffentliche Rechnungswesen letztlich nur einem obersten Zweck dient: dem Schutz der Steuerzahler vor finanzieller Ausbeutung durch den Staat und dem Schutz künftiger Generationen vor der Ausbeutung derzeitiger Generationen.⁶⁸ Der nachvollziehbare Umgang mit kommunalem Vermögen – dazu zählt auch die Bewertung und damit Wertschätzung – dient diesem Ziel.

BürgerInnen werden – dies muss man zur Kenntnis nehmen – in der Mehrheit lediglich durch den **Informationsintermediär Presse** informiert. Von dessen Kompetenz zur sinnvollen und vernünftigen Interpretation von Daten aus dem doppelten Haushalt hängt also letztlich die Information der breiten Öffentlichkeit ab. Ziel muss es sein, ein objektives

⁶⁴ Lüder, K. (2004), S. 111

⁶⁵ Brixner, H./Streitferdt, L. (2005), S. 7/12

⁶⁶ Lüder, K. (2004), S. 111

⁶⁷ Brixner, H./Streitferdt, L. (2005), S. 7/12

⁶⁸ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 18.

und vollständiges Bild der Aufgabenerfüllung und der finanziellen Situation einer Gebietskörperschaft zu geben und nicht einzelne Aspekte – die aus dem privatwirtschaftlichen Rechnungswesen bekannt sind – ohne Sinn und Zusammenhang herauszugreifen und zu instrumentalisieren. Ein erster Schritt hierzu wäre bereits die Verwendung einer einheitlichen Terminologie. Dass in der Vergangenheit nicht vergleichbare Daten als vergleichbar ausgewiesen wurden und damit letztlich auch die „politökonomische Klaviatur“ zugunsten amtierender Politiker gespielt wurde, ist ein Faktum. Letztlich muss allerdings auch die Aussagekraft, die bundesweit einheitliche doppelte Daten haben könnten, relativiert werden. Vergleichbare Daten können zwar dafür sorgen, dass unabsichtlich oder absichtlich fehlerhafte Benchmarkings unterbleiben und der / die BürgerIn sachrichtig über Zusammenhänge informiert wird. Allerdings wird es eine bundesweite Vergleichbarkeit selbst zwischen Kommunen mit ähnlichen externen Bedingungen (Einwohnerzahl, Fläche, Aufgabenkanon) nur eingeschränkt geben können, da jede Kommune über spezifische Ausgangsbedingungen und Restriktionen verfügt, die einen Vergleich schwierig gestalten werden.

Die Schuldenquote der Kommunen hat letztlich auch Auswirkungen auf die Einhaltung der Maastricht-Quote auf **Bundesebene als übergeordneter Verwaltungseinheit**. Der Bund muss ein Interesse daran haben, dass bundesweit einheitliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften gelten, um die Finanzstatistik mit vergleichbaren Daten bedienen zu können. Mit unterschiedlichen Ausgangsdaten ist eine bundesweite Konsolidierung nur über komplizierte Ausgleichsrechnungen möglich. Dies ist für Fragen des Länderfinanzausgleichs ebenso wichtig, wie zur Steuerung von Programmen zur Strukturförderung in unterentwickelten Gebieten. Ein Großteil der Schuldenlast der öffentlichen Hand wird in den folgenden Jahren in Form von Pensions- und Rentenverpflichtungen der öffentlichen Hand fällig werden. Die Doppik bietet hier Möglichkeiten, die bestehenden Verpflichtungen gesamtstaatlich aufzudecken und von politischer Seite bereits heute reagieren zu können.

Nicht beachtet wurde bisher das ursprüngliche Ziel der Reformen, dass der doppelte Haushalt dem **Verwaltungsmanagement** und den **Aufsichtsbehörden** als Planungs- und Steuerungsinstrument dienen soll.⁶⁹ D.h. Entscheidungsträger sollen Steuerungs- und Entscheidungsunterstützung durch die doppelten Daten erhalten. Auch hier dienen vergleichbare Daten dazu, die Wirtschaftlichkeit des eigenen Verwaltungshandelns mit dem anderer, vergleichbarer Kommunen zu messen und gegebenenfalls entgegenzusteuern. Es muss allerdings auch klar sein, dass ein einheitlicheres öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland letztlich auch zum Abbau von Bürokratie führen wird. Im Extremfall sind derzeit durch unterschiedliche haushaltsrechtliche Vorschriften 31 Versionen dieses Instruments in Bund, Ländern und Kommunen denkbar.⁷⁰ Damit verbunden ist ein hoher Aufwand an Bürokratiekosten (durch den aufgeblähten staatlichen Organisations-

⁶⁹ Vgl. Mülhaupt, L. (1993), S. 76.

⁷⁰ Die Zahl 31 resultiert aus 16 unterschiedliche Regelungen auf Landesebene, in 13 Bundesländern existiert eine kommunale Ebene („Flächenländer“ sowie Bremen aufgrund von Bremerhaven), zusätzlich kommt die Bundesebene hinzu.

und Beamtenapparat), der die föderalen Unterschiede pflegt. Es könnte gerade deshalb nicht im Interesse der Verwaltung liegen, ein einheitlicheres kommunales Rechnungswesen zu erreichen. Die weiteren Implikationen der Doppik auf die kommunale Steuerung werden im folgenden Abschnitt erläutert.

1.2.2 Auswirkungen auf die kommunale Steuerung und den Haushaltsausgleich

Bei der Frage von Folgen und Auswirkungen unterschiedlicher Wertansätze auf die kommunale Steuerung kommt man nicht umhin, nochmals auf den Sachzusammenhang zwischen hohen Wertansätzen für abnutzbare Vermögensgegenstände und daraus resultierenden hohem Ressourcenverbrauch hinzuweisen. **Hohe Wertansätze in der kommunalen Eröffnungs-Vermögensrechnung / Eröffnungs-Bilanz belasten über lange Zeit zukünftige Ergebnisrechnungen und damit auch die Möglichkeit eines ausgeglichenen Ergebnishaushalts.** Letztlich nehmen sie den Kommunen die Möglichkeit zur aktiven Steuerung ihrer Kommune, da die Mittel für die Abschreibungen auch über deren Steuer- und Abgabenaufkommen finanziert werden sollen, so man den Ergebnishaushalt ausgleichen möchte. Und Letzteres muss das Ziel der doppischen Rechnungslegung sein (vgl. Kapitel 3 des Rechtsvergleichs). Der Haushaltsausgleich sollte dabei zwingend am *ordentlichen* Ergebnis anknüpfen.⁷¹ **Ergebnisrechnung und -haushalt sind die zentralen Elemente der kommunalen Doppik;** die Bilanz dient – sofern es keine Aufteilung in realisierbares Vermögen und Verwaltungsvermögen gibt und damit keine Schuldendeckungspotentiale herausgelesen werden können, lediglich zur Komplettierung der Integrierten Verbundrechnung, d.h. zur Verteilung des Ressourcenaufwands (Abschreibungen) über die Zeit. Zeitwertorientierte Wertansätze in der Eröffnungsbilanz sorgen zunächst für eine „gute Bilanz“, d.h. eine Vermögensrechnung mit ansehnlicher Vermögenslage bzw. hohem Eigenkapitalstand. Allerdings rechnen sich die Kommunen hier reich. Dass der Bilanzfokus fälschlicherweise im Zentrum der bisherigen Reformbemühungen mancher Bundesländer steht, dient nicht der kommunalen Steuerung. Eine Kommune, die anhand doppischer Daten steuern möchte, zieht hierzu die Daten aus der Ergebnisrechnung heran.

Letztlich nützen auch die besten Informationen nichts, wenn sie nicht von reformwilligen kommunalen Entscheidern aufgegriffen werden. Doppik ist lediglich eine rein technische Verbesserung. Es liegt in der Hand der Kommunen, aus den gegebenen Daten die richtigen Schlüsse zu ziehen und sie für die kommunale Steuerung einzusetzen.

⁷¹ So auch vom IDW bestätigt, vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2005), S. 6.

1.3 Beachtung externer Entwicklungen

1.3.1 Relevanz internationaler Rechnungslegungsstandards (insb. IPSAS) für die kommunale Doppik in Deutschland

Die International Public Sector Accounting Standards, das internationale Regelwerk zur Rechnungslegung im öffentlichen Sektor, gewinnen international immer mehr an Einfluss. Insbesondere in der Einführung auf europäischer Ebene – die Europäische Union hat die Rechnungslegungsvorschriften der EU auf IPSAS umgestellt und für das Haushaltsjahr 2005 erstmals den Jahresabschluss (sog. Finanzbericht) dahingehend erstellt⁷² – ist ein Signal zu sehen, mehr allerdings auch nicht. Auch wenn für Haushaltsvollzug und Vermögensübersicht aller EU-Organen und -Einrichtungen nunmehr internationale Standards für das öffentliche Rechnungswesen (IPSAS) herangezogen werden⁷³, zeigt die EU derzeit keinerlei Anzeichen, dass sie dies auch verpflichtend für ihre Mitgliedsstaaten und deren untergeordnete Gebietskörperschaften vorsieht. Im Gegensatz dazu, verhält sie sich mit Veröffentlichungen zur Einführung und zu den Erfahrungen bei der Anwendung der IPSAS in der EU-Verwaltung sogar recht restriktiv.

Die IPSAS beruhen auf den International Financial Reporting Standards (IFRS) und wurden angepasst und ergänzt, um den Besonderheiten des öffentlichen Sektors Rechnung zu tragen. Da die IPSAS noch in der Entwicklung begriffen sind, gelten nach Maßgabe des Herausgebers, der Vereinigung der Wirtschaftsprüfer (International Federation of Accountants – IFAC), die IAS/IFRS als sog. „Auffangvorschrift“.⁷⁴ Die EU-Kommission hat dies in einer Presseerklärung im Jahre 2002 so auch bestätigt.⁷⁵ Diese IFRS – ursprünglich als International Accounting Standards (IAS) herausgegeben, sind seit dem 1. Januar 2005 bzw. 2007 für Handelsgesellschaften, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt gehandelt werden, bei der Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtend. Die gesetzliche Grundlage hierfür findet sich im Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) aus dem Jahr 2004, das der Anpassung des nationalen Bilanzrechtes an vier EU-Rechtsakte (IAS-Verordnung vom 19. Juli 2002, Modernisierungsrichtlinie vom 18. Juni 2003, Schwellenwertrichtlinie vom 13. Mai 2003 sowie Fair-Value-Richtlinie vom 27. September 2001) galt. Im unmittelbaren Anwendungsbereich des Gesetzes liegen selbstverständlich auch öffentliche Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform, die einen Konzern bilden und zugleich Kapitalmarktorientierung aufweisen. Die zunächst offenkundige IFRS-Euphorie musste in der Praxis aber bald – aufgrund der teils doch unüberschaubaren und wenig konzeptgeleiteten IFRS – einer gewissen Ernüchterung weichen. Derzeit stoßen insbesondere Bestrebungen, dem Mittelstand eine freiwillige Bilanzierung nach IFRS mittels eines eigenen Standards zu ermöglichen, auf heftige Diskussion und Kritik. Dabei werden Argumente zu

⁷² Vgl. Europäische Kommission, Der EU-Haushalt 2006 – Finanzbericht, S. 69. Vgl. auch Bundesrechnungshof (2006), S. 11.

⁷³ Vgl. Europäische Kommission (2007), <http://ec.europa.eu/budget>.

⁷⁴ Vgl. Glöckner, A. (2007), S. 30.

⁷⁵ Vgl. EU Kommission (2006), <http://europa.eu.int>.

Funktionalität und Wirtschaftlichkeit vorgebracht, die auch auf den öffentlichen Sektor und die Diskussion über die Relevanz von internationalen Rechnungslegungsstandards auf die kommunale Doppik übertragen werden können.

Über die kapitalmarktorientierten Unternehmen fand – wie beschrieben – die internationale Rechnungslegung direkt auch Eingang in die deutsche Rechnungslegungspraxis. Darüber hinaus beeinflussen internationale Vorschriften auch immer mehr indirekt das deutsche Handelsrecht. Durch das Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG), das am 1. Januar 1986 in Kraft getreten ist und das der Umsetzung der 4., 7. und 8. EG-Richtlinie in nationales Recht in der Bundesrepublik diente, fanden erstmals auch Gedanken aus der anglo-amerikanischen Bilanztheorie wie das „true and fair view“-Gebot Eingang in deutsches Bilanzrecht (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB). Dennoch ist das HGB immer noch stark durch den Grundsatz des Gläubigerschutzes geprägt; diesen Schutzzweck hat das kommunale Haushaltsrecht nicht zu erfüllen.⁷⁶ Ein weiterer Meilenstein erfolgte durch das oben bereits erwähnte BilReG. Und dem soll nun bald ein „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“ (BilMoG) folgen, das als größte Reform des HGB seit mehr als 20 Jahren gilt und wohl abermals wesentliche Elemente der internationalen Rechnungslegung aufgreifen wird. Der Referentenentwurf ist im Oktober 2007 erschienen⁷⁷; die Verabschiedung des Gesetzes ist für Ende des nächsten Jahrs (2008) geplant. Das Bundesministerium der Justiz möchte damit auch auf den impliziten Wettbewerb zwischen IFRS und HGB reagieren und das deutsche Handelsrecht stärken. Der Entwurf zeigt eine weitere Annäherung an internationale Bilanzierungsregelungen; eventuell ist durch das BilMoG sogar eine (beschränkte) Öffnung des HGB für die Zeitwertbilanzierung, wie sie letztlich bereits durch die Übernahme der europäischen Fair-Value-Richtlinie 2001 vorgesehen war, denkbar. Auch selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sollen – nach derzeitigem Stand – erstmals verpflichtend angesetzt werden.⁷⁸ Die kommunale Doppik orientiert sich am deutschen Handelsgesetzbuch, um auch eine Konsolidierung im „Konzern Kommune“ sicherzustellen. Die finale Fassung des BilMoG bleibt abzuwarten. Die daraus resultierenden Änderungen des HGB werden allerdings sicherlich auch von öffentlicher Seite just wegen dem Wunsch nach möglicher Konsolidierung von Kernhaushalt und ausgegliederten Einheiten (die z.T. nach HGB bilanzieren) mit Aufmerksamkeit verfolgt und hinsichtlich ihrer Übernahme für kommunale Haushalte rege diskutiert werden müssen. Die kommunale Doppik in Deutschland fußt auf jenem HGB, in dem sich – wie erwähnt – bereits internationale Einflüsse niedergeschlagen haben und das sich sicherlich durch den Druck der EU noch stärker gegenüber der internationalen Harmonisierungswelle öffnen wird. Dies muss beachtet werden, wenn man über die Relevanz inter-

⁷⁶ Vgl. Lüder, K. (2004), S. 114.

⁷⁷ Vgl. Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz (2007), <http://www.bmj.bund.de>.

⁷⁸ Zu den Eckpunkten der Reform vergleiche ferner die Presseinformation des Bundesministeriums der Justiz (2007), <http://www.standardsetter.de>.

nationaler Vorschriften für die doppische Rechnungslegung in deutschen Kommunen spricht.

Den IPSAS wird vielfach vorgeworfen, dass sie noch lückenhaft seien und die zentralen Besonderheiten des öffentlichen Bereichs erst in den jüngst veröffentlichten Standards beachten.⁷⁹ Dem ist entgegenzuhalten, dass das IPSASB nur und in einem Maße („to the extent appropriate“⁸⁰) dort Spezifika für den öffentlichen Sektor vorgibt, im dem im Referenzmodell IAS/IFRS erhebliche Schwächen oder Mängel bezüglich der Regelung öffentlicher Besonderheiten („for a public sector specific reason“⁸¹) erkannt werden. Ansonsten hält es sich so nah wie möglich an das kaufmännische Rechnungswesen.⁸² Dabei wird das jüngst aufgelegte Konvergenzprogramm („IPSASB’s IFRSs Convergence Program“) ausdrücklich als ein wichtiger Teil des derzeitigen IPSASB Arbeitsprogramms gesehen. Dieses hat „where appropriate“ (d.h. wo es angebracht ist) eine noch weitere Annäherung der IPSAS an die IAS/IFRS zum Ziel.⁸³ IPSAS übernehmen dabei Anforderungen, Struktur und Text der neuen IFRS⁸⁴, es sei denn dass ein spezifischer Grund einen Sonderweg („departure“) des öffentlichen Sektors (durch spezielle Terminologie, Anforderungen, zusätzliche Kommentare oder Beispiele) gebietet.⁸⁵ Diese weitere Annäherung fördert allerdings eine andere Entwicklung. Was bereits seit Jahren in Australien und Neuseeland praktiziert wird, findet nun gleichsam den Weg in der europäischen Union: Die direkte Anwendung der IAS/IFRS für Jahresabschlüsse der öffentlichen Verwaltung. Die britische Regierung hat so im März 2007 bei der Veröffentlichung des Haushalts für das Jahr 2007 bekannt gegeben, dass es die IFRS (und nicht die IPSAS) den eigenen Finanzberichten zugrunde legt. Auf Ebene der Konzernabschlüsse wird erstmals für das Haushaltsjahr 2008/2009 von einer Veröffentlichung ausgegangen. Diese Entwicklung muss auch Beachtung finden, insofern sie den IPSAS ihre Existenzberechtigung abspricht.

Argumente, die insbesondere immer von Seite ausländischer Investoren erhoben werden, nämlich dass das deutsche Bilanzrecht nicht mehr zeitgemäße Wahlrechte aufweise und deshalb nicht wettbewerbsfähig sei, sind allerdings eindeutig zurückzuweisen. Auch die IAS/IFRS sowie die IPSAS erhalten vielzählige Wahlrechte. Dies ist teilweise auch gewollt, um die Kompatibilität mit existenten nationalen Vorschriften zu erleichtern. Das Konzeptge-

⁷⁹ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 68 f.

⁸⁰ IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. IN2

⁸¹ IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. IN3

⁸² Just dieser Standpunkt ist allgemein in der Reformdiskussion (auch bezüglich des doppischen kommunalen Haushaltsrechts) Konsens, vgl. hierzu unter anderem Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2002), S. 286, Eibelshäuser, M. (2006), S. 618 und Frischmuth, B. (2006), S. 12.

⁸³ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. BC1.

⁸⁴ Auch das International Accounting Standards Board (IASB) – Herausgeber der IFRS – überarbeitet(e) im Rahmen des Verbesserungsprojekts („Improvements Project“) seinen Standardkatalog. Dabei werden insbesondere ältere IAS hinsichtlich einer Konsistenz mit neueren Vorschriften geprüft. Durch die Basierung der IPSAS auf den alten IAS wurde deren Überarbeitung quasi damit auch zwingend – das Konvergenz-Programm der IPSASB greift also letztlich zunächst eine entstandene Notwendigkeit auf, verbindet diese zugleich aber auch mit der Idee noch weiter die Annäherung an die IAS/IFRS zu suchen.

⁸⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. BC 2.

leitete, bilanztheoretisch fundierte HGB war – bei Studium und Kenntnis der auslegenden Rechtsprechung – sicherlich gerade für kleinere und mittlere Unternehmen weitaus überschaubarer und verständlicher – eventuell könnte man hierin sogar einem Wettbewerbsvorteil sehen. Dieses Argument muss beim Abwägen zwischen einer Anwendung des dop-pischen kommunalem Haushaltsrechts der Länder und einer Anwendung der IPSAS auch auf den öffentlichen Sektor übertragen werden.

Wie man sieht, ist die Internationalisierung und Harmonisierung der Rechnungslegung derzeit in einer kontroversen Diskussion – es gibt viele Entwicklungstendenzen, die zu beachten sind. Nach Auffassung der Verfasser sind die nationalen Gesetzgeber zunächst gut damit beraten, die weiteren Entwicklungen im Hinblick auf die Internationalisierung des HGB, der Weiterentwicklungen und notwendigen Ergänzungen der IPSAS (z.B. Planungsebene), die Erfahrungen derzeitiger Umstellung auf IPSAS in der Schweiz, die Tendenzen zur Verdrängung der IPSAS durch die IAS/IFRS und die bisher nicht dargelegten Ambitionen auf europäischer Ebene zur verpflichtenden Einführung von IPSAS im öffentlichen Bereich abzuwarten.

Durch die Anwendung der IPSAS auf europäischer Ebene ist wohl davon auszugehen, dass diese mittel- bis langfristig auch für die deutschen Gebietskörperschaften zumindest in angepasster Form Relevanz erhalten. Unter diesem Gesichtspunkt ist es sinnvoll, einen Blick auf die IPSAS zu richten. Dies erfolgt im kommenden Abschnitt bezüglich der Bewertung von Anlagevermögen, auch anhand des in diesem Kapitel behandelten konkreten Bilanzsachverhalts. Allerdings sind die Tendenzen hin zu IPSAS derzeit noch so schwach entwickelt, dass die deutsche Verwaltung nicht im „vorausschauenden Gehorsam“ Entwicklungen antizipieren sollte, die in ihrer Tragweite und in ihrem Ausgang noch unabsehbar sind. Auch sind die Reformschritte in den Kommunen derzeit so weit fortgeschritten, dass eine Basierung der kommunalen Bilanz auf den IPSAS „von Anfang an“ nicht mehr in Frage kommen kann. Es kann und sollte allerdings stets überprüft werden, inwieweit bereits bestehende und zukünftige Regelungen mit den IPSAS in Einklang stehen.⁸⁶

⁸⁶ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 71.

1.3.2 (Eröffnungs-) Bewertung nach IPSAS

Während man nach HGB vom „Vermögensgegenstand“ spricht, wird nach IPSAS der Begriff „Vermögenswert“ verwendet – die unterschiedliche Terminologie ist aufgrund differierender Ansatzdefinitionen geboten.⁸⁷

Es ist wesentlich zu erwähnen, dass die IPSAS das Sachanlagevermögen in „Property, Plant and Equipment“ (IPSAS 17) und in „Investment Property“ (IPSAS 16) unterteilen. „Investment Property“ bezeichnet dabei dasjenige Immobilienvermögen, „held to earn rentals or for capital appreciation or both“⁸⁸, das also nicht für den öffentlichen Zweck, sondern zu Renditezwecken gehalten wird. „Property, Plant and Equipment“ bezeichnet diejenigen Gegenstände des Sachanlagevermögens, die dem öffentlichen Zweck dienen („(a) use in the production or supply of goods or services or for administrative purposes; or (b) sale in the ordinary course of operations“⁸⁹). Zur Abgrenzung welche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens den Investitionsgütern zuzurechnen sind, dient Tabelle 1.2. Der Übergang zwischen beiden Vermögenskategorien ist unter „Transfers“ in IPSAS 16 geregelt.⁹⁰

Positiv-Abgrenzung („inside the scope“)	Negativ-Abgrenzung („outside the scope“)
<ul style="list-style-type: none"> • Grundstücke, die langfristig zur Wertsteigerung gehalten werden und somit nicht kurzfristig im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verkauft werden sollen; • Grundstücke, deren künftige Nutzung zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch unbestimmt ist; • Gebäude, welche sich im Eigentum der Kommune befinden und mittels eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse auf kommerzieller Basis vermietet werden; • Leer stehende, ungenutzte Gebäude, deren eigentlicher Zweck jedoch in der Vermietung an Dritte im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses besteht. 	<ul style="list-style-type: none"> • Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, sind nach IPSAS 12 als Vorräte zu bilanzieren⁹¹; • Gebäude, die für Dritte erstellt wurden, werden als Fertigungsaufträge nach IPSAS 11 gesehen; • Unter vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien (IPSAS 17) sind auch solche zu verstehen, die erst in Zukunft selbst genutzt werden sollen und solche, die von den Mitarbeitern bewohnt werden (z.B. Wohnraum für Angestellte); • Im Bau befindliche Immobilien werden, solange die Baumaßnahmen andauern, nach IPSAS 17 bilanziert. Erst nach Fertigstellung sind die Regelungen des IPSAS 16 anzuwenden; ferner kommt auch eine Umwidmung in Frage; • Immobilien, die sozialen Zwecken dienen und dennoch Ursache für Mittelzuflüsse sind (z.B. Sozialwohnungen) sowie solche die aus strategischen Gründen gehalten werden, fallen in den Anwendungsbereich des IPSAS 17.

Tab. 1.2: Abgrenzung von Investitionsgütern nach IPSAS 16

Quelle: Glöckner, A. (2007), S. 45.

⁸⁷ Vgl. Glöckner, A. (2007), S. 52.

⁸⁸ IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 7, vgl. ferner Tz. 8 ff. für Beispiele.

⁸⁹ IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 7; der Punkt (b) verweist also auf IPSAS 12.

⁹⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 66 ff.

⁹¹ Da der Fokus dieses Kapitels auf Anlage-, nicht jedoch auf Umlaufvermögen liegt, wird auch IPSAS 12 im Rahmen der Betrachtung der internationalen Standards ausgeklammert.

Hier besteht also eine Ähnlichkeit zum Speyerer Verfahren; allerdings mit der Ausnahme, dass aus dem Katalog des realisierbaren Vermögens lediglich die Gruppe der Immobilien zu Renditezwecken herausgegriffen und deren Ansatz und Bewertung in einem separaten Standard geregelt wird. „Realisierbares Vermögen“, wie es LÜDER definiert, ist zwar wie das Investmentvermögen abstrakt einzelveräußerbar – allerdings dient es nicht zwangsläufig der Erzielung einer Rendite. Dies ist ein gewichtiger Unterschied.

Nach IPSAS 17^{neu} (Anlagevermögen, Anlagen und Ausrüstung)⁹² sowie nach IPSAS 16^{neu} (Investmentvermögen, allerdings nur Grundstücke und Gebäude bzw. Teile davon⁹³) werden drei Fälle unterschieden, in denen jeweils unterschiedliche Bewertungsprozedere gelten (vgl. Abb. 1.3). Es wird im Folgenden geschaut, wie diese Fälle nach beiden Standards zu bilanzieren wären.

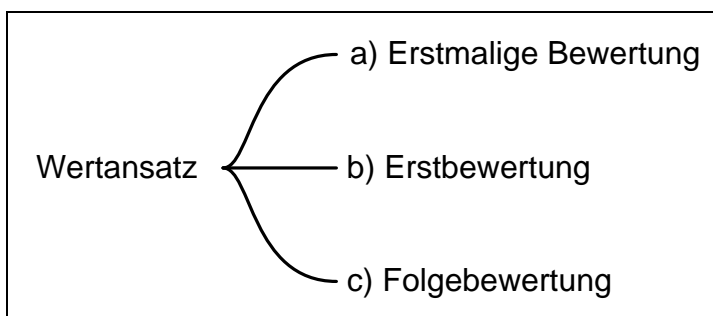


Abb. 1.3: Unterscheidung von Bewertungsfällen nach IPSAS 17 (2008) und IPSAS 16 (2008)
Quelle: Eigene Darstellung.

Der erste Fall (a) entspricht den Sondervorschriften der Länder zur Bewertung im Rahmen der Erstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz. Zentrales Thema des ersten Kapitels zum Rechtsvergleich ist der Fall a); zur Vervollständigung des Vergleiches der IPSAS-Wertansätze mit den deutschen Regelungen sollen aber auch die Fälle b) und c) beachtet werden.⁹⁴

Zunächst jedoch zu IPSAS 17, da dies der Standard ist, der im Regelfall bei Sachanlagevermögen heranzuziehen ist. Die Vorschriften zur **a) erstmaligen Bewertung** nach IPSAS 17 (2008) („Transitional Provisions“) sind unter den Übergangsvorschriften bei Wechsel von zahlungs- zu ressourcenverbrauchsorientiertem Rechnungswesen, d.h. bei Erstellung der IPSAS-Eröffnungsbilanz („first / initial adoption of accrual accounting in accordance with IPSAS“), zu finden. Danach kann das Sachanlagevermögen entweder mit

⁹² Im Weiteren vereinfachend IPSAS 17; Anmerkung: den folgenden Ausführungen und Zitaten liegt die neue, überarbeitete Ausgabe der IPSAS zugrunde, wie sie ab 1. Januar 2008 für alle Anwender der Standards verpflichtend wird; bis dahin können noch die alten Vorschriften (IPSAS 17 – Stand: Dezember 2001) angewendet werden – eine früherer Übergang ist jedoch gewünscht. In den Fußnoten ist zunächst der neue Standard zitiert, mit Verweis auf die alten Stellen (gültig bis Ende 2007) in eckigen Klammern.

⁹³ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 7. Für IPSAS 16 gilt was in der vorhergehenden Fußnote für IPSAS 17 erwähnt wurde; auch hier existiert ein neuer Standard, der den alten ab Anfang 2008 ersetzen wird. Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. IN1.

⁹⁴ Vgl. Glöckner, A. (2007), S. 42 ff.

den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten („costs“ im Sinne einer übergreifenden Sichtweise von AHK⁹⁵) oder zum beizulegenden Zeitwert („fair value“) bewertet werden – es besteht also ein konkretes Wahlrecht. Für Wertgegenstände, die zu keinen Kosten oder Nominalkosten erworben wurden, ist allerdings die Anwendung des „fair value“ (des Zeitwertes) verpflichtend.⁹⁶

Ist die Eröffnungsbilanz aufgestellt, unterscheiden sich die Regelungen in den deutschen Gemeindehaushaltsverordnungen und nach IPSAS in ihrer generellen Ansatznorm nicht: bei der **b) Erstbewertung** von (neu erworbenen) Vermögenswerten („measurement at recognition“; nach IPSAS 17 (2001) „initial measurement“) werden auch nach IPSAS 17 (2008) die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten herangezogen: „An item of property, plant and equipment that qualifies for recognition as an asset should be measured at its cost.“⁹⁷ Allerdings geht das IPSASB als Normsetzer generell davon aus, dass sich „fair value“ (Zeitwert) und AHK im Zeitpunkt des Zugangs entsprechen.⁹⁸ Da sich die IPSAS von den IAS / IFRS durch Regelungen zu spezifisch-öffentlichen Sachverhalten unterscheiden, berücksichtigen die internationalen Standards auch Sonderfälle des öffentlichen Erwerbs:

- Unentgeltlicher Erwerb kraft Rechtsnatur;
- Erhalt des Vermögens durch Enteignung;
- Erhalt des Vermögens zu Nominalkosten.

In allen drei Fällen ist der Zeitwert anzusetzen.⁹⁹

Bei der **c) Folgebewertung** nach IPSAS 17 (2008) („measurement after recognition“; Bewertung im Rahmen der Erstellung von Folgebilanzen und der Fortführung bereits erworbener Vermögenswerte) sind entweder fortgeführte Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen („cost model“)¹⁰⁰ oder alternativ der fortgeführte „fair value“ (beizulegender Zeitwert; „revaluation model“) – sofern dieser verlässlich bestimmbar ist. Das IPSASB definiert als „fair value“ hierbei einen marktorientierten Zeitwert, zu dem sachverständige, vertragswillige und untereinander unabhängige Parteien Vermögensübertragungen durchführen würden¹⁰¹. Sofern marktferne Vermögenswerte vorliegen, sind Hilfsgrößen heranzuziehen.¹⁰² Die Entscheidung für eine Methode des Wertansatzes muss allerdings konsistent

⁹⁵ Vgl. zu Anschaffungskosten: IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 30 ff. [IPSAS 17 (2001): Tz. 26 ff.]; Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1363 und Adam, B. (2004), S. 89; zu Herstellungskosten vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 29 und Tz. 61 [IPSAS 17 (2001): Tz. 32] – dort findet eine Anlehnung an IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 12, Tz. 15 ff. [IPSAS 12 (2001): Tz. 16 bis Tz. 19] statt.

⁹⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 96ff. [IPSAS 17 (2001): Tz. 81 ff.].

⁹⁷ IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 26, [IPSAS 17 (2001): Tz. 22]

⁹⁸ Vgl. Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1366.

⁹⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 27 ff.; siehe ferner Lüder, K. (2002), S. 157 und Bolsenkötter, H. (2007), S. 98 ff.

¹⁰⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 43 [IPSAS 17 (2001): Tz. 38].

¹⁰¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 13 [IPSAS 17 (2001): Tz. 12]; vgl. Schauer, R. (2005), S. 605.

¹⁰² Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 45 f. [IPSAS 17 (2001): Tz. 41 f.], Schauer, R. (2005), S. 605, Bolsenkötter, H. (2007) S. 107.

auf die gesamte Vermögensklasse angewandt werden.¹⁰³ Bei beiden Ansätzen, die letztlich bereits die Abschreibungen vorheriger Perioden berücksichtigen, gilt der Vorbehalt von eventuell notwendigen außerplanmäßigen Abschreibungen des aktuellen Buchwertes, falls der erzielbare Betrag gesunken ist.¹⁰⁴ Entscheidet man sich für das „revaluation model“, muss verpflichtend in regelmäßigen Abständen eine Neubewertung durchgeführt werden.¹⁰⁵ Wird ein Vermögenswert Neubewertet, ist die gesamte Klasse des Vermögenswerts neu zu bewerten.¹⁰⁶ Die regelmäßige Neubewertung gilt nicht verpflichtend für Vermögenswerte, die durch einen der obigen Sonderfälle in das Eigentum der Gebietskörperschaft gelang(t)en. In diesen Fällen kann sich die Kommune freiwillig dazu entschließen.¹⁰⁷

Es muss festgestellt werden, dass die Folgebewertung zu „fair value“ mit keinem der deutschen Länderkonzepte vereinbar ist; selbst Nordrhein-Westfalen sieht bei der Bewertung in Folgebilanzen verpflichtend fortgeschriebene AHK vor. Ferner sei erwähnt, dass nach IPSAS 17 (Version 2001) die AHK-Bilanzierung als „benchmark treatment“¹⁰⁸ bezeichnet wurde; zwar bestand auch nach früherer Version der IPSAS ein Bewertungswahlrecht und damit die Möglichkeit zum „fair value“-Ansatz, letzterer wurde allerdings nur als „allowed alternative treatment“ bezeichnet. Insofern bestand eine „Kann-Vorschrift“ mit entsprechender Priorisierung der Bewertung nach AHK. In der jüngsten Novellierung (IPSAS 2008) stellt das IPSASB nun die Bewertung zu AHK und die Bewertung zu beizulegendem Zeitwert gleichwertig nebeneinander. Hierin liegt ein gewichtiger Meinungswandel des Gremiums, dessen Ursache in den Bemühungen um Angleichung und Harmonisierung des IPSAS 17 an die/mit den IAS/IFRS („amendment policy“) zu finden ist.¹⁰⁹

Wie bereits erwähnt, kennt der IPSAS-Katalog auch für jenen Grund und Boden, der zum Investmentvermögen zählt, die in Abbildung 1.3 erwähnten drei Bewertungsfälle:

Die Vorschriften zur **a) erstmaligen Bewertung** nach IPSAS 16 (2008) („Transitional Provisions“) geben für die oben erwähnte kleine Gruppe von Vermögenswerten – ähnlich wie bei IPSAS 17 – keine genauen Bewertungsvorgaben. Danach kann das Sachanlagevermögen entweder mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten („costs“; hier zu verstehen als Geld oder Geldäquivalente, die für den Erwerb oder die Herstellung eines Vermögenswertes verwendet wurden¹¹⁰) oder zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden – es besteht also auch hier ein konkretes Wahlrecht. Allerdings müssen die Gründe für den jeweiligen Wertansatz, die zugrundegelegten Annahmen, Kriterien, Restriktionen etc. offen-

¹⁰³ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 42.

¹⁰⁴ Für AHK vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 43, für beizulegenden Zeitwert vgl. Tz. 44.

¹⁰⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 44 ff. [IPSAS 17 (2001): Tz. 45 ff.]; Adam, B. (2004), S. 114.

¹⁰⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 51.

¹⁰⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. 29.

¹⁰⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17 (2001), Tz. 39. Anhand der Bezeichnung „benchmark treatment“ wurde in IPSAS 17 (2001) erkenntlich, welches Vorgehen das IPSASB bevorzugt.

¹⁰⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 17, Tz. IN2 f.

¹¹⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 7.

gelegt werden¹¹¹ – also just, was die Verfasser des vorliegenden Berichts auch beim Speyerer Verfahren bezüglich des schwierigen Entscheids, ob ein Vermögenswert realisierbar ist, forderten. Pflichtmäßig erfolgt der Zeitwertansatz wiederum nur für die drei Sonderfälle des öffentlich-rechtlichen Erwerbs.¹¹²

Wie beim herkömmlichen Sachanlagevermögen, gelten auch nach IPSAS 16 (2008), Tz. 26 und 27 bei **b) Erstbewertung** von neuen Renditeliegenschaften (in den Folgebilanzen) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Pflichtwertansatz. Ausschließlich im Falle von unentgeltlichem Erwerb oder Erwerb zu einem symbolischen Preis bzw. zu Nominalkosten ist der Zeitwert maßgeblich.¹¹³ Es müssen vergleichbare Marktbedingungen gelten.¹¹⁴ Das IPSASB begründet den Ausschluss der Zeitwerte damit, dass der „fair value“ und der AH-Wert sich am Zeitpunkt der Anschaffung / Herstellung entsprechen – insofern erklärt sich die Fürsprache des IPSASB für AHK.¹¹⁵ Wie Anschaffungs- und Herstellungskosten weitestgehend¹¹⁶ nach IPSAS bestimmt werden, wurde bereits erläutert. Wird Investitionsvermögen selbst hergestellt, so ist dieses bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung mit allen angefallenen Kosten nach den Vorschriften des IPSAS 17 zu bilanzieren¹¹⁷; Einrichtungs- und Anlaufkosten dürfen allerdings generell nicht erfasst werden.¹¹⁸ Darüber hinaus gibt es Sondervorschriften für Investmentvermögen, das durch einseitige Transaktionen (z.B. Investitionszuwendungen und -beiträge) erworben wird. Hier gelten die beizulegenden Zeitwerte zum Zeitpunkt des Zugangs des Vermögenswertes als AK.¹¹⁹ Gleicher Wertansatz gilt auch für Vermögen, das in einem Tauschgeschäft erworben wird.¹²⁰

Auch im Rahmen der **c) Folgebewertung** nach IPSAS 16 (2008) werden dem Bilanzierenden die beiden Alternativen „cost model“ und „fair value model“ eröffnet.¹²¹ Allerdings zeichnet sich doch eine Präferenz des IPSASB für das Zeitwertmodell ab. Anders als bei Anlagevermögen nach IPSAS 17, ist bei einer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten immer zusätzlich der Zeitwert im Anhang anzugeben. Folglich muss dieser also stets – unter Eingehung des entsprechenden Aufwandes – ermittelt wer-

¹¹¹ Siehe hierzu die ausführlichen Regelungen zu „Disclosure“. Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 85 ff. [IPSAS 16 (2001): Tz. 74 ff.].

¹¹² Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 91 [IPSAS 16 (2001): Tz. 79].

¹¹³ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 26 ff. [IPSAS 16 (2001): Tz. 22 ff.].

¹¹⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 38.

¹¹⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 33 [IPSAS 16 (2001): Tz. 39 und Tz. 46].

¹¹⁶ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 28 [IPSAS 16 (2001): Tz. 24]. Im Fall von Investitionsvermögen sind zusätzlich noch direkt zurechenbare Transaktionskosten wie Honorare und Gebühren für Rechtsberatung, im Rahmen der Übertragung angefallene Steuern und andere Transaktionskosten in die Anschaffungs- und Herstellungskosten einzubeziehen („transaction costs shall be included“).

¹¹⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 29 [IPSAS 16 (2001): Tz. 25].

¹¹⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 30 [IPSAS 16 (2001): Tz. 26].

¹¹⁹ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 32 [IPSAS 16 (2001): Tz. 28].

¹²⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 36 ff. Für den Fall, dass der Vermögenswert jedoch keinen kommerziellen Fokus aufweist oder der beizulegende Zeitwert beider Vermögenswerte nicht zuverlässig bemessen werden kann, wird der fortgeführte (Buch-) Wert des im Tauschgeschäft gegebenen Wertes für den empfangenen Gegenstand angesetzt. Vgl. Tz. 10. Dies ist neu in IPSAS 16.

¹²¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 39 ff. [IPSAS 16 (2001): Tz. 32 ff.].

den.¹²² Ferner stellt der Standardsetzer fest: „It is highly unlikely that a change from the fair value model to the cost model will result in a more appropriate presentation“¹²³, d.h. ein bilanzieller Übergang vom beizulegenden Zeitwert zu den Anschaffungs- / Herstellungskosten wird nicht als zielführend im Sinne einer besseren Darstellung der wirtschaftlichen Lage der bilanzierenden Einheit gesehen. Die Entscheidung für eine Methode der Wertbemessung für die renditeorientierten Immobilien kann unabhängig vom Vorgehen in der Eröffnungsbilanz getroffen werden. Allerdings ist der Wertansatz in der ersten Folgebilanz im Sinne einer stetigen Bilanzierung beizubehalten und konsistent auf alle Weiteren anzuwenden.¹²⁴ Wenn substantielle Hinweise bestehen, dass der „fair value“ nicht zuverlässig bestimmbar ist (Grundsatz der „reliability“), muss der Vermögenswert allerdings in jedem Fall mit fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilanziert werden.¹²⁵ Bei einer Bewertung dem Zeitwertmodell entsprechend, sind in regelmäßigen Abständen Neubewertungen sowie auch eine Überprüfung der Nutzungsdauer sowie der angewandten Abschreibungsmethoden durchzuführen.¹²⁶ Interessant sind ferner die Ausführungen des IPSASB zur Wertbestimmung. Danach ist die aktuelle Marktlage, d.h. es sind Preise für vergleichbare Immobilien in der näheren Umgebung heranzuziehen.¹²⁷ Wie später ausgeführt wird, ist dies just auch der Vorschlag der Verfasser für die Wertbemessung von Bodenwerten (vgl. hierzu Abschnitt 1.5 dieses Kapitels).

Es sei ferner auf einige Neuerungen innerhalb des überarbeiteten IPSAS 16 hingewiesen: Dieser umfasst nun auch den Sonderfall „Property Interests Held by a Lessee under an Operating Lease“¹²⁸, d.h. Anlagevermögen, das im Rahmen eines Operating-Leasingsverhältnisses – entgegen der sonst üblichen Zurechnungsweise¹²⁹ – beim Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Teile von Investmentvermögen, die ersetzt wurden, sind mit ihrem Buchwert neuerdings vom Gesamtbuchwert des Vermögenswertes abzusetzen.¹³⁰ Wichtig ist auch die Neuerung, dass eine Wertbemessungskategorie nun einheitlich sowohl für die Werte, die mit der Anschaffung des Vermögenswert verbunden sind (Initialwerte) als auch für Aufwendungen, die nachträglich getätigt wurden, anzuwenden ist.¹³¹

Vergleicht man die in diesem Kapitel relevante Eröffnungsbilanzierung (kommunale Doppik gemäß deutschem Haushaltsrecht der Bundesländer) mit der erstmaligen Bewertung (IPSAS), so ergeben sich folgende Unterschiede:

¹²² Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 90 (e) [IPSAS 16 (2001): Tz. 78 (e)]; siehe ferner auch Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweiger, C. (2002), S. 1370 und Adam, B. (2004), S. 114.

¹²³ IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 40 [IPSAS 16 (2001): Tz. 33]

¹²⁴ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 42 und Tz. 65 [IPSAS 16 (2001): Tz. 35 und Tz. 58];

¹²⁵ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 62 ff. [IPSAS 16 (2001): Tz. 55 ff.].

¹²⁶ Vgl. Adam, B. (2004b), S. 114.

¹²⁷ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 54 und [IPSAS 16 (2001): Tz. 47].

¹²⁸ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. 8 sowie Tz. 5 ff. und Tz. 34 f. sowie Tz. 50.

¹²⁹ Leasingverhältnisse lassen sich in Operating-Leasing und Finanzierungsleasing klassifizieren; beim Finanzierungsleasing hat gewöhnlich der wirtschaftliche Eigentümer den Vermögenswert zu bilanzieren; beim Operating-Leasing fallen rechtliche und wirtschaftliche Eigentümerschaft zusammen.

¹³⁰ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. IN 11 und Tz. 79.

¹³¹ Vgl. IFAC-IPSASB (2007), IPSAS 16, Tz. IN 9 und Tz. 20 ff. sowie Tz. 25.

Die Ländervorschriften in Deutschland sehen – bis auf die Ausnahme NW – die AHK als Pflichtansatz für die Erstellung der Eröffnungsbilanz vor. Als Alternative sind (unter bestimmten Annahmen) diverse Zeitwertkonzepte zugelassen. Die IPSAS hingegen nehmen – in Abkehr von ihrem früheren Standpunkt – keine Priorisierung einer Wertbemessung mehr vor. Dort stehen sich also AH- und Zeitwertansatz gleichberechtigt gegenüber. Die IPSAS haben sich also durch das „IAS / IFRS Convergence Program“ von der deutschen Position zur Eröffnungsbilanzierung entfernt. Zuvor waren die IPSAS zumindest in Bezug auf das Verwaltungsvermögen (IPSAS 17) mit dem in den meisten Bundesländern geltenden doppischen Haushaltsrecht durch die Ausweisung der AHK-Bewertung als „benchmarking“-Methode und Zulassung der Zeitwertbilanzierung als „allowed alternative treatment“ (Alternativansatz) zumindest im Grundansatz (wenn auch durch die „Soll“-Bestimmung nicht in der konsequenten Aussage) gut vergleichbar. Unterschiedlich war hingegen bereits nach IPSAS (2001) die Ausweisung von Renditeliegenschaften (IPSAS 16) als separate Vermögensklasse – dies ist, wenn auch nur annähernd, mit dem Speyerer Verfahren vergleichbar. Allerdings weisen auch hier die IPSAS im Vergleich zum Ausweis des gesamten realisierbaren Vermögens nach LÜDER wieder nur eine „Zwischenlösung“ vor. Sicher mag man anerkennen, dass mit der Bilanzposition „Gebäude und Boden“ der wertansatzmäßig wohl bedeutendste Posten des realisierbaren Vermögens separat ausgewiesen und bewertet wird. Es wäre allerdings auch hier konsequenter, sämtliches realisierbares Vermögen in einer Klasse zusammenzufassen und dieses dann entsprechend mit Veräußerungswerten zu bewerten. Dies insbesondere auch weil sich die Begründung für die Vermögenstrennung nach IPSAS von der des Speyerer Verfahrens nicht unterscheidet. Für das „Investment Property“ galt auch bisher bereits für die erstmalige Bewertung das nun in IPSAS 17 übernommene Wahlrecht zwischen beizulegendem Zeitwert und AHK in Verbindung mit dem ergänzenden Pflichtausweis von Zeitwerten, egal für welchen Wertansatz man sich entscheidet. Hier wäre in den IPSAS eine konsequente Bilanzierung zu Zeitwerten (die ja durch diese IPSAS-Regelung ohnehin erforderlich ist) zu befürworten. Im deutschen Haushaltsrecht der Bundesländer wäre die Vorgabe solcher Bewertungsregeln allerdings nur dann sinnvoll, wenn dort gleichzeitig eine andere Art der Vermögenstrennung verankert würde (vgl. die Ausführungen hierzu auf den Seiten 1-22 ff.).

Folgende Abbildung 1.4 bietet einen Überblick über die doch recht komplexe Bilanzierungspraxis nach IPSAS; anhand der Fragestellungen im Entscheidungsbaum ist zunächst erkennbar, welcher IPSAS-Standard anzuwenden ist und ob Wahlrechte bestehen.

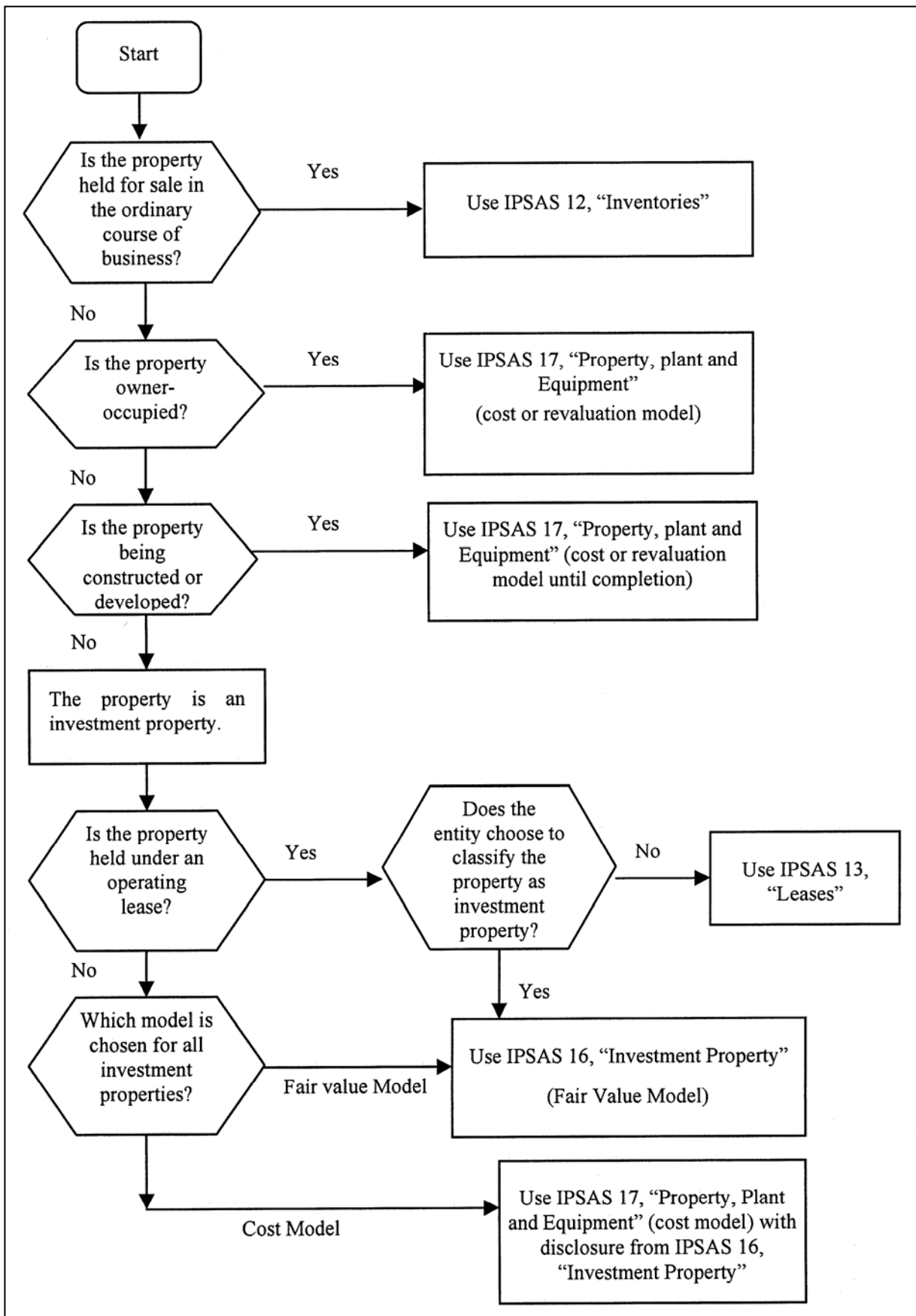


Abb. 1.4: Entscheidungsbaum bei Bilanzierung nach IPSAS (2008)

Quelle: IFAC-IPSASB (2007), S. 502.

Auch wenn sich IPSAS in der Schweiz scheinbar durchsetzen, bedingt dies nicht unweigerlich eine Abkehr der deutschen Kommunen von der Doppik auf Grundlage des HGB. Die IPSAS gestatten, wie gezeigt wurde, zur Förderung deren Verbreitung die Ausübung weitreichender Wahlrechte, so dass das derzeitige doppische **kommunale Haushaltsrecht der deutschen Bundesländer nicht per se** – bei Ausübung der jeweiligen Wahlrechte – **gegen IPSAS verstößt**.¹³² LÜDER stellt heraus, dass es aufgrund der eingeräumten Wahlrechte im Rahmen von IPSAS mit geringfügigen Änderungen möglich sei, die Rechnungslegung IPSAS-kompatibel zu machen.¹³³ Dies wurde beispielsweise durch SCHEDLER / KNECHTENHOFER auch für den schweizerischen Bund bestätigt.¹³⁴ Sicher gilt das nicht für sämtliche Bereiche der kommunalen Rechnungslegung, so doch aber für die in diesem Kapitel hauptsächlich thematisierte Vermögensbewertung (im Rahmen der Eröffnungsbilanzierung). Es ist nach Ermessen der Verfasser insbesondere vor dem Hintergrund des „stetigen Wandels“ der IPSAS fraglich, inwieweit öffentliche Jahresabschlüsse gleichzeitig mit deutschem Handelsrecht und einschlägigen internationalen Standards konform sein können. Dies ist für den jeweiligen Bilanzfall einzeln zu beurteilen. Zu überlegen ist von anderer Stelle, ob sich die „kommunale Doppik“ den IPSAS öffnen und eventuell Anpassungen vornehmen soll, um sich den internationalen Gepflogenheiten zu Ansatz und Bewertung (weiter) anzupassen. Dies wird vermutlich das HGB aufgrund der Dominanz der IAS / IFRS tun, was wiederum Auswirkungen auf das doppische kommunale Haushaltsrecht haben könnte. **Eine 1:1-Übernahme der IPSAS** – ohne Vornahme von Änderungen und Einschränkung von Wahlrechten – **ist für Deutschland eher unwahrscheinlich** und kaum ratsam. Allerdings wird man sich sicherlich nicht ganz den internationalen Einflüssen aufgrund o.g. Gründe verschließen können. Strikt ist jedoch von einer Vermischung von Konzeptionen abzuraten. Der Informationsgehalt des Jahresabschlusses einer Gebietskörperschaft, der sich beispielsweise als Referenzmodell sowohl HGB, als auch IAS / IFRS bedient und gleichzeitig noch der Stellungnahme des IDW (IDW ERS ÖFA1) und den IPSAS Beachtung schenkt¹³⁵, ist kritisch zu hinterfragen. Auch wenn alle Modelle / Vorlagen dem Ressourcenverbrauchskonzept unterliegen, sind deren Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiskonzeptionen und die zugrunde liegenden Jahresabschluss-theoretischen Überlegungen – zum aktuellen Zeitpunkt – unterschiedlich, so dass ein Jahresabschluss unmöglich allen gerecht werden kann. Eine scheinbar willkürliche Auswahl zwischen den Modellen („Rosinenpicken“) bei konkreten Bilanzierungssachverhalten (zugleich ohne dies en detail offenzulegen), dürfte letztlich auch einer angestrebten Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen unterschiedlicher Gebietskörperschaften im Wege stehen.

¹³² Vgl. Brixner, H. C./Streitferdt, L. (2005), S. 7/10 f.

¹³³ Vgl. Lüder, K. (2004), S. 118 f. und Lüder, K. (2007), S. 69; Lüder spricht davon, dass das „Speyerer Verfahren“ *grundsätzlich* IPSAS kompatibel sei. Das bedeute allerdings nicht, dass es keine Abweichungen zwischen Speyerer Verfahren und IPSAS gäbe.

¹³⁴ Vgl. Lüder, K./Schedler, K./Knechtenhofer, B. (2001), S. 18 ff.

¹³⁵ Nach Aussage der Herausgeber so bei der Erstellung der „ersten kaufmännischen Bilanz“ der Freien und Hansestadt Hamburg geschehen; vgl. Freie und Hansestadt Hamburg (2007), S. 32. Hier müsste zumindest eine Aufstellung vorgelegt werden, welche Vermögenswerte genau nach welchen Vorschriften bilanziert wurden und warum der entsprechende Bilanzansatz gewählt wurde.

1.3.3 Bestrebungen auf Ebene der Länderhaushalte/des Bundeshaushalts

Empirische Untersuchungen zeigen, dass der kommunale Sektor europaweit der Reformmotor bezüglich der Einführung eines neuen, ressourcenorientierten Rechnungswesens ist. Der Europäische Verband der Wirtschaftsprüfer (FEE) kommt in seiner im Januar 2007 vorgestellten Studie „Accrual Accounting in the Public Sector“ zu der Kernaussage, dass „local and regional public bodies follow some form of the accrual principles, even when the national government is still on a cash basis“¹³⁶, d.h. dass eine Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens letztlich immer seinen **Ausgangspunkt auf der kommunalen Ebene** findet. Die Faktoren hierfür sind in den europäischen Staaten unterschiedlich. Bezogen auf Deutschland ist es sicherlich die Kompetenz der Innenministerien der Bundesländer über die Rechnungslegung der deutschen Kommunen, die es von der übergelagerten Ebene ermöglicht, z.T. einseitige Reformbemühungen auf den unteren Verwaltungsebenen einzufordern. Sicherlich ist auch ein Reformwille in den Kommunen selbst durch die teils prekäre Haushaltslage gegeben und natürlich kann es sinnvoll sein, zunächst in kleinen Pilotkommunen zu erproben, was später bundesweit in der gesamten öffentlichen Hand eingeführt werden soll. Dies ist durch die doppelten Pilotkommunen – insbesondere ist die erste Pilotkommune Wiesloch hervorzuheben – sinnvoll erfolgt. Nun gilt es allerdings die Folgerungen daraus zu schließen und die gesammelten Erfahrungen zu evaluieren, um im gesamten staatlichen Haushalts- und Rechnungswesen ein geordnetes und strukturiertes Reformvorgehen zu initiieren.

Der Schwerpunkt **bisheriger Haushalts- und Rechnungsreformen auf staatlicher Ebene** lag in Deutschland im Bereich der Haushaltskonsolidierung. Die Herstellung eines wirtschaftlichen Verwaltungshandelns (vgl. NSM) und die Generationengerechtigkeit spielten zunächst eine untergeordnete Rolle. Auf der Grundlage des Haushaltsrechtsfortentwicklungsgesetz (HRFEG) wurde zwar der Rahmen für eine stärkere betriebswirtschaftliche Ausrichtung der öffentlichen Verwaltung gesetzt¹³⁷, allerdings nur mit einem Reformpfad, der von der Haushaltskonsolidierung über die Flexibilisierung¹³⁸ hin zur Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung¹³⁹ (in geeigneten Bereichen) führte¹⁴⁰. Weitere Reformschritte – jedoch mit einer nachrangigen Bedeutung – lagen bei der „leistungsbezogenen Planaufstellung und -bewirtschaftung“ (Outputorientierung)¹⁴¹ sowie der Möglichkeit zur „Buchführung und Bilanzierung nach den Grundsätzen des Handelsgesetzbuches“¹⁴². Der Reformpfad ist in der folgenden Abbildung 1.5 dargestellt.

¹³⁶ Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (2007), S. 6 ff.

¹³⁷ Vgl. Deubel, I./Keilmann, U. (2005), S. 236.

¹³⁸ Vgl. § 15 HGrG.

¹³⁹ Vgl. § 6 Abs. 3 HGrG; § 7 Abs. 3 BHO.

¹⁴⁰ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 78 f.

¹⁴¹ Vgl. § 6a HGrG.

¹⁴² Vgl. § 33a HGrG.

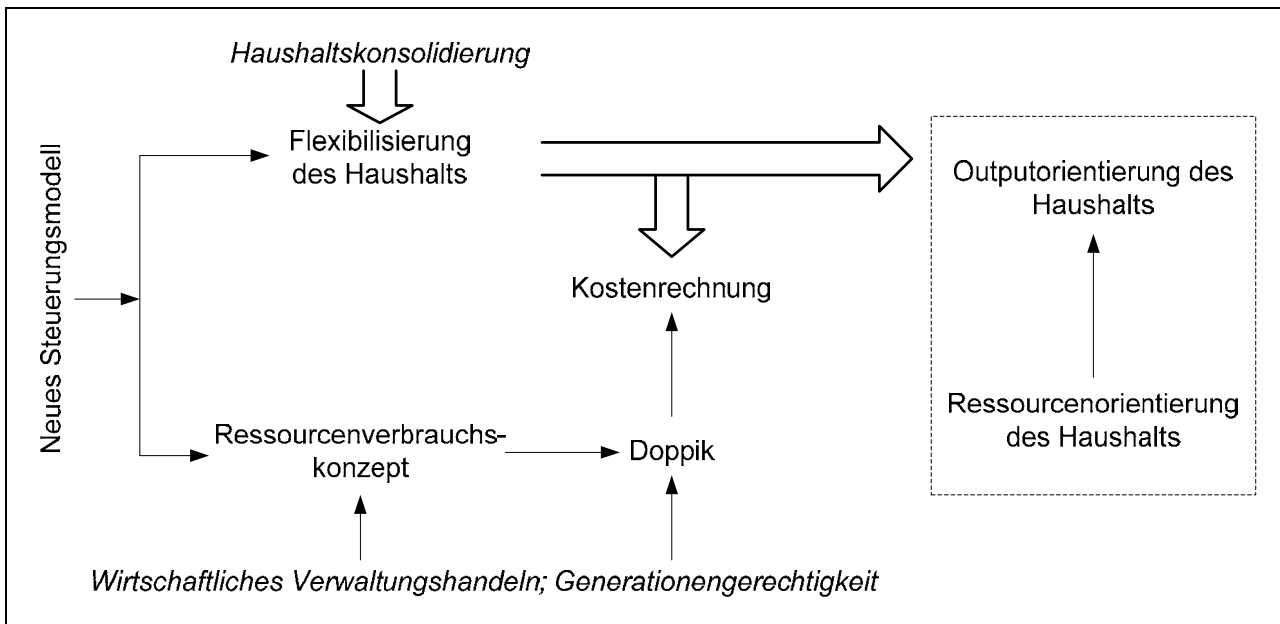


Abb. 1.5: Pfade der bisherigen Haushalts- und Rechnungsreform in Deutschland

Quelle: Lüder (2007), S. 79.

Nur wenige Bundesländer haben darüber hinaus bisher umfangreichere Reformkonzepte – insbesondere hinsichtlich eines auf dem Ressourcenverbrauchskonzept basierenden Haushalts- und Rechnungswesens – vorgelegt. Ein Vergleich zwischen Länder- und Kommunalebene zeigt, dass – mit Ausnahme der Stadtstaaten Bremen und Hamburg – bisher lediglich Hessen und Nordrhein-Westfalen Anstrengungen hin zu einem ressourcenorientierten, doppelischen Rechnungswesen unternommen haben – vgl. hierzu Tabelle 1.3.

Die Auslöser für die Einführung eines doppelischen Rechnungswesens auf Länderebene gleichen denen auf kommunaler Ebene. Es findet sich eine hohe Verschuldung, die Anlass gibt, über generationengerechte Lastenverteilung nachzudenken. Es scheint derzeit allerdings an politischen Promotoren zu fehlen, die eine umfassende Einführung des Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auch auf staatlicher Ebene unterstützen würden.

Hessen ist mit der Einführung eines doppelischen Haushaltsplans, einer ressourcenorientierten finanziellen Verbundrechnung mit strikter HGB-Orientierung und zudem angegliederter Kosten- und Erlösrechnung (KER)¹⁴³ auf Vollkostenbasis – hier also Rechnungswesen i.w.S. – Vorreiter auf Landesebene. Problematisch ist dort allerdings, dass die Doppik nur „zusätzlich“, d.h. neben der Kameralistik geführt wird – insofern handelt es sich hier

¹⁴³ Der sonst gebräuchliche Terminus „Kosten- und Leistungsrechnung“ (KLR) ist zwar weit verbreitet; allerdings nicht korrekt. „Kosten“ bezeichnet den bewerteten, leistungsbezogenen Gütereinsatz. Diesem sind nicht eine rein mengenmäßige Größe, wie die „Leistung“ entgegenzustellen, sondern die bewertete, leistungsbezogene Gütererstellung und -verwertung – von wissenschaftlicher Seite als „Erlös“ definiert. Vgl. Hoitsch, H.-J./Lingnau, V. (1999), S. 16. Die in der Kommune entstandenen Kosten sollten also mit dem Produkt aus Menge und Preis der kommunalen Güter verglichen werden. Insofern ist die wertmäßige Größe „Erlös“ zu verwenden. Allerdings ist dies auf kommunaler Ebene weiter einzuschränken. Durch die zumeist nicht vorhandenen Preise auf kommunaler Ebene wird die KER zumeist – aufgrund mangelnder Informationen – auf eine reine Kostenrechnung beschränkt.

also um doppelten Aufwand ohne erkennbaren Nutzen. Die konsolidierte Eröffnungsbilanz soll (Stand Juli 2007) zum 1. Januar 2008 veröffentlicht werden.

	Übergang auf Doppik auf Länderebene	Übergang auf Doppik auf Kommunalebene
Baden-Württemberg	Erweiterte Kameralistik	Doppik ab 2009 bis 2013
Bayern	Kameralistik	Kameralistik / Doppikoption ab 2007
Berlin	Erweiterte Kameralistik	
Brandenburg	Kameralistik	Doppik, Modellprojekte bis 30.9.2007 Übergangszeitraum bis 1.1.2011 Konsolidierte Bilanz ab 2013
Bremen	Doppisches Rechnungswesen wird implementiert. Regelbetrieb geplant ab 2008	
Hamburg	Doppisches Rechnungswesen seit 2006 eingeführt. Doppisches Haushaltswesen ab 2008	
Hessen	Doppisches Rechnungs- und Haushaltswesen wird implementiert. Regelbetrieb geplant ab 2008	Optionslösung bis 2011 zwischen Erweiterter Kameralistik / Doppik
Mecklenburg-Vorpommern	Kameralistik	Doppik, ab 2008 bis 2012
Niedersachsen	Kameralistik	Doppik, bis Ende 2011
Nordrhein-Westfalen	Einführung der IVR (Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen) vom Kabinett am 27. 6. 2006 beschlossen	Doppik. Übergangszeitraum bis Ende 2008
Rheinland-Pfalz	Kameralistik	Doppik, bis 2008
Saarland	Kameralistik	Doppik, bis 2008
Sachsen	Optimierte Kameralistik	Doppik, ab 2008 bis 2013
Sachsen-Anhalt	Kameralistik	Doppik, bis 2010
Schleswig-Holstein	Optimierte Kameralistik	Optionslösung ab 2007 zwischen Erweiterter Kameralistik / Doppik
Thüringen	Kameralistik	Optionslösung ab 2009 zwischen Traditioneller Kameralistik / Doppik

Tab. 1.3: Übersicht der Reformen auf Länder- vs. Kommunalebene

Quelle: Hilgers (2007), S. 191.

Der Stadtstaat **Hamburg** hat bisher die Reformbemühungen auf das Rechnungswesen i.e.S. beschränkt, d.h. auf eine rein finanzielle Verbundrechnung – ohne Ergänzung durch einen ebenfalls ressourcenorientierten Haushalt. Die Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2006 liegt bereits vor.¹⁴⁴

Auch die Landesregierung in **Nordrhein-Westfalen** hat mit Beschlussfassung im Juni 2006¹⁴⁵ die Weichen für eine umfassende Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens der Landesverwaltung hin zu einer Integrierten Verbundrechnung gestellt; in NW umfasst die Reform also die Komponenten „Kosten- und Leistungsrechnung“, „Produkthaushalt und Budgetierung“ sowie „Finanzrechnung“. Entgegen den beiden Vorreitern, soll in Nordrhein-Westfalen jedoch keine strikte Orientierung am HGB erfolgen, sondern es sollen eigenständige öffentliche Grundlagen/-sätze erarbeitet werden.

¹⁴⁴ Vgl. Freie und Hansestadt Hamburg (2007).

¹⁴⁵ Vgl. Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), <http://www.epos.NW.de>.

Umstellungswillig zeigt sich derzeit ferner auch **Bremen, Sachsen und Schleswig-Holstein**, allerdings bisher ohne konkrete Festlegungen.¹⁴⁶

Betrachtet man das Rechnungswesen i.w.S., so hat auch **Baden-Württemberg** mit Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung auf Landesebene bereits Reformanstrengungen unternommen.

Neben den einzelnen Initiativen haben sich die „Reformländer der ersten Stunde auf kommunaler Ebene“ Baden-Württemberg, Hessen, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen auch in der „**Kooperationsgruppe Buchungsstandards der Länder**“ im November 2002 zusammengeschlossen, um leichter Erfahrungen austauschen, gemeinsame Vorgehen entwickeln und Standards abstimmen zu können. Das Ziel der Mitglieder war die Entwicklung von Standardbuchungsvorschriften für das gesamte öffentliche Finanzwesen. Das Ergebnis der Kooperationsgruppe war ein Katalog „Standardbuchungsvorschriften für das öffentliche Finanzwesen“¹⁴⁷, der sich allerdings hauptsächlich der Kostenrechnung widmet und daher für die finanzielle (externe) Verbundrechnung kaum von Bedeutung ist.

Eine weitere Kooperation zwischen Ländern untereinander und zwischen Bund und Ländern besteht mit dem **Bund-Länder-Arbeitskreis „Kosten- und Leistungsrechnung / Doppik“**, der unter der Federführung des Bundes Standards für Bewertungsfragen, Ergebnisrechnungen, Bilanzen und Konzernkonsolidierungen erarbeitet. Als Ergebnis des Arbeitskreises werden „Mindeststandards für die Einführung der doppelten an kaufmännischen Regeln ausgerichteten Buchführung (Doppik)“¹⁴⁸ veröffentlicht. Der Arbeitskreis ist das doppelte Äquivalent des Bund-Länder-Arbeitsausschusses „Haushaltsrecht und Haushaltssystematik“, in dem vorwiegend kamerale haushaltsrechtliche Regelungen behandelt wurden. Die beiden Ausschüsse sollten gemeinsam – in der Phase des Nebeneinanderbestehens beider Buchungssystematiken – zur Abstimmung beitragen. Die Inhalte der Veröffentlichung sind Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze sowie Ansatz- und Bewertungsvorschriften für ausgewählte Bilanzposten, wie auch Angaben zu Anhang, Lagebericht und Cash-flow-Rechnung für den Einzelabschluss auf staatlicher Ebene. Die dort entwickelten Regelungen stellen als Entwurf zunächst einen Orientierungsrahmen für alle staatlichen Ebenen dar, die im Aufbau eines doppelten Rechnungswesens begriffen sind. Sie sollen zugleich ein weiteres einheitliches Vorgehen unterstützen.¹⁴⁹ Insofern sind die Ergebnisse des Arbeitskreises auch für die Kommunen von Bedeutung.

Die Modernisierungsaktivitäten des **Bundes** sind derzeit dennoch sehr zurückhaltend. Es fehlt – wie der Bundesrechnungshof bestätigt – an „einem umfassenden Ansatz, der die Notwendigkeit, Ausgestaltung und Umsetzung einer Reform des staatlichen Haushalts-

¹⁴⁶ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 87.

¹⁴⁷ Vgl. Niedersächsisches Finanzministerium (2003).

¹⁴⁸ Vgl. Bund-Länder Arbeitskreis KLR/Doppik (2006). Die Standards sind in der derzeitigen aktuellen Version 9 vom 30.10.2006 verfügbar.

¹⁴⁹ Vgl. Bundesrechnungshof (2006), S. 12.

und Rechnungswesen systematisch in den Blick nimmt“¹⁵⁰. Der Bund hat deshalb auch weder § 6a noch § 33a HGrG in die Bundeshaushaltsordnung übernommen. Schwerpunkt der Reformaktivitäten des Bundes lag bisher in der Einführung einer KLR – auch dies jedoch nur in „geeigneten Bereichen“ und unter Beibehaltung der Kameralistik für das externe Rechnungswesen.¹⁵¹ Änderungsdruck hat jedoch der Bundesrechnungshof – als Schlüsselressort – durch seinen Bericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung vom 17. August 2006 ausgelöst. Sowohl beim **Bundesrechnungshof**, als auch beim für den Bund in Fragen eines modernisierten Haushalts- und Rechnungswesens zuständigen Bundesministerium der Finanzen (BMF) gibt es Projektgruppen, die derzeit den Systemwechsel auf ein doppisches Modell auch für den Bund prüfen. Ergebnisse im Hinblick auf die Berücksichtigung einer möglichen Einführung der Doppik seien allerdings nicht vor dem Ende der derzeitigen Legislaturperiode zu erwarten.¹⁵² In seinem Bericht hat der Rechnungshof bereits die Mängel der Kameralistik in Bezug auf die Bereitstellung aufgaben-/leistungsbezogener betriebswirtschaftlicher Informationen zur Steuerung und Kontrolle, zugleich auch die diesbezüglichen Vorzüge der Doppik betont.¹⁵³ Ferner hat er sich dahingehend geäußert, dass ein möglichst einheitlicher Ansatz in Bund und Ländern gefunden werden müsste. Auch in einem Bundesstaat mit föderaler Struktur und weitgehender Finanzautonomie müssten die „Haushaltsstrukturen aller Ebenen vergleichbar sein“.¹⁵⁴ Der Rechnungshof warnt vor parallelen Verfahren, die die Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit gefährden – dies sei bereits aus wirtschaftlichen Gründen unverantwortlich.¹⁵⁵ Entgegen dieser Stellungnahme des Rechnungshofs und ungeachtet der möglichen Ergebnisse der beim Bundesfinanzminister angesiedelten Projektgruppe, wird heute bereits eine Einführung des ressourcenorientierten Rechnungswesens von Seiten des BMF abgelehnt.¹⁵⁶

Eine Harmonisierung des ressourcenorientierten Rechnungswesens scheint allerdings über die Ebenen der Gebietskörperschaften hinweg bundesweit unabdingbar – dies allein unter dem Augenmerk des Länderfinanzausgleichs und von Konsolidierungserfordernissen im Rahmen der (nationalen und internationalen) Finanzstatistik.¹⁵⁷ Problematisch ist, dass es jedoch keine Indizien für organisatorisches Lernen gibt, d.h. dass es in Staaten, die das ressourcenorientierte Rechnungswesen zunächst auf subnationaler und später auf nationaler Ebene eingeführt haben, kaum zu positiven Lerneffekten kam, sofern die Gesamtre-

¹⁵⁰ Bundesrechnungshof (2006), S. 13

¹⁵¹ Vgl. § 7 Abs. 3 BHO sowie Lüder, K. (2007), S. 85.

¹⁵² Vgl. Bundesrechnungshof (2006), S. 4 und S. 15.

¹⁵³ Vgl. Bundesrechnungshof (2006), S. 9 f. Dabei weist der Rechnungshof allerdings lediglich darauf hin, dass ein „realistischeres Bild der Vermögens- und Finanzsituation“ entstünde. Die eigentlich zentrale Ergebnissituation – das zentrale Element der Ressourcenverbrauchsrechnung – wird in dessen Betrachtungen wohl weitestgehend außen vor gelassen. Vgl. ebenda, S. 10. Allerdings weist er auch auf die Perioden- bzw. Generationengerechtigkeit hin, die mit der Doppik besser berücksichtigt sei.

¹⁵⁴ Vgl. Bundesrechnungshof (2006), S. 12.

¹⁵⁵ Vgl. Bundesrechnungshof (2006), S. 13.

¹⁵⁶ Vgl. Riedel, D., in: Handelsblatt vom 26. Juli 2007, Nr. 142, S. 3

¹⁵⁷ Vgl. Bundesrechnungshof (2006), S. 12 f.

form nicht zentral gesteuert wurde.¹⁵⁸ Entsprechendes scheint sich auch in Deutschland anzudeuten. Allerdings ist zu vermuten, dass die bloße Existenz der IPSAS und die Einführung derselben in der Europäischen Union die Akzeptanz eines ressourcenorientierten öffentlichen Rechnungswesens auch auf Bundesebene stärken und eine bundesweite Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung mittel- bis langfristig fördern wird.¹⁵⁹

Zusammenfassend kann man festhalten, dass die Kommunen als Vorreiter fungieren; der Bund und die Länder werden sich der Herausforderung einer Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens jedoch ebenfalls stellen (müssen).¹⁶⁰ Aufgrund der oben erwähnten Ausführungen, wird sich insbesondere der noch zögerliche Bund der Doppik nicht verschließen können. Eine Verweigerung würde die ohnehin schon vorhandene „ungesteuerte Erosion“ der Einheitlichkeit befördern.¹⁶¹ Es ist zu vermuten, dass die Doppik daher „früher oder später (...) alle Verwaltungsebenen in Deutschland flächendeckend erfassen“ wird.¹⁶²

¹⁵⁸ Vgl. Lüder, K. (2004), S. 115.

¹⁵⁹ Vgl. Lüder, K. (2004), S. 120 und Lüder, K. (2007), S. 70 und S. 72.

¹⁶⁰ Vgl. Frischmuth, B. (2006), S. 16.

¹⁶¹ Vgl. Zitat Lüder, K. (2006), zitiert nach Hilgers, D. (2007), S. 193.

¹⁶² Deubel, I./Keilmann, U. (2005), S. 237

1.4 Bundesweite Vergleichbarkeit? – Zur Aussagefähigkeit von Bilanzkennzahlen

Als Hauptargument einer Harmonisierung und Standardisierung wird immer die Vergleichbarkeit zweier Gebietskörperschaften angeführt. Unter Vergleichbarkeit wird hier meist die Entwicklung eines Benchmarking-Systems verstanden, das für interkommunale Vergleiche herangezogen werden kann. Der abstrakte Vorteil von Bilanzkennzahlen liegt darin, dass durch wenige Kennzahlen ein komprimierter Eindruck der wirtschaftlichen Situation einer Organisation entstehen kann. Zunächst stellt sich allerdings die Frage, ob Kommunen überhaupt miteinander vergleichbar sind. Aufgrund unterschiedlicher Größen- und Einwohnerverhältnisse sowie eines differierenden Aufgabenkanons muss man zum Schluss kommen, dass man zwei Gebietskörperschaften kaum mit den herkömmlichen Bilanzkennzahlen (die für die Analyse in der Privatwirtschaft entwickelt werden) vergleichen kann. In der Regel werden deshalb in den Vorschlägen der wissenschaftlichen Literatur die Kennzahlen meist durch einen „kommunalen Faktor“ relativiert, in den eben jene Größen eingehen sollen, die für die Stadt, Gemeinde oder den Kreis spezifisch sind und die so bei Anwendung der vorhandenen Kennzahlensets zu einer Verzerrung führen könnten. Problematisch ist allerdings auch die Erstellung eines solchen Faktorkatalogs, der von öffentlicher Seite veröffentlicht werden müsste. Dies wäre kostspielig und aufgrund der vielen bestehenden Ermessensspielräume auch wiederum nicht ohne Verzerrungen möglich. Ein wirklich objektiver Vergleich wird deshalb nicht möglich sein.

Da es die durch den „kommunalen Faktor“ relativierten Größen nicht gibt / vermutlich auch nicht geben wird, werden im Weiteren auf allgemeinem Niveau die bestehenden Kennzahlkataloge beurteilt – stets unter der Prämisse, dass die Aussagen aufgrund genannter Mängel kritisch zu betrachten sind. Wichtig ist zunächst, dass der Terminus „Bilanzkennzahlen“ für die öffentliche Rechnungslegung irreführend ist. Die Vermögensrechnung – wie die Bilanz meist aufgrund ihrer anderen Bedeutung im öffentlichen Sektor im Vergleich zur Privatwirtschaft genannt wird – steht *nicht* im Mittelpunkt eines intertemporalen als auch eines interkommunalen Vergleichs. Wie bereits in Abschnitt 1.1 offenkundig wurde, sind interkommunale Vergleiche der kommunalen Bilanz durch subjektive Anfangsbewertungen wenig zielführend. Durch die unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften bei Erstellung der Eröffnungsbilanz hat das Eigenkapital als reine Residualgröße zwischen Vermögen und Fremdkapital deshalb auch kaum Aussagekraft im Vergleich zweier Kommunen.¹⁶³ Daraus resultiert, dass alle Kennzahlen, in denen diese Größe verwendet wird, ebenfalls nur begrenzte Aussagekraft aufweisen. Die gleiche Argumentation kann auch auf Kennzahlen angewandt werden, in denen die Summe der Vermögensrechnung (Bilanzsumme) Verwendung findet. Die Bildung von Eigenkapitalquoten und der Vergleich der absoluten Höhe des Eigenkapitals mit anderen Kommunen¹⁶⁴ entbehren (neben den oben

¹⁶³ Vgl. Lüder, K. (1999), S. 20.

¹⁶⁴ Vgl. beispielsweise Landeshauptstadt Düsseldorf (2007), <http://www.duesseldorf.de>.

bereits erwähnten Kritikpunkten an einem Vergleich ohne kommunalen Faktor) deshalb der Notwendigkeit jeglicher weiteren ökonomischen Diskussion. Bereits bestehende Kennzahlenkataloge der Länder sind deshalb kritisch zu durchleuchten.¹⁶⁵ Richtigerweise müsste die analytische Beschäftigung mit dem kommunalen Jahresabschluss durch Bildung von Messgrößen eigentlich „Jahresabschlusskennzahlen“ lauten, da neben wenigen aussagekräftigen Kennzahlen, die aus der Vermögensrechnung zu gewinnen sind (wie z.B. Fremdkapitalstruktur durch Gegenüberstellung von lang- und kurzfristigem FK) eigentlich die Ergebnisrechnung Mittelpunkt des Vergleichs sein sollte. Für eine Beurteilung des effektiven Verwaltungshandelns und der Handlungen der politisch Agierenden müssen die absolute Höhe sowie die Veränderung des Ressourcenverbrauchs und -aufkommens betrachtet werden. Beachtet man diese generellen Regelungen zur Bildung und Analyse von Bilanzkennzahlen, ist eine politökonomische Instrumentalisierung – man könnte auch von „Vermarktung unrichtiger Vergleiche“ sprechen – nicht denkbar.

Problematisch ist allerdings, dass der Pseudo-Eigenkapitalgeber BürgerInnen und die Fremdkapitalgeber meist nicht über den ökonomischen Sachverstand bzw. die Zeit und Informationen verfügen, die Plausibilität und Richtigkeit von Analysen und Vergleichen zu hinterfragen. Hierfür gibt es zwei Informationsintermediäre und die staatlichen Kontrollstellen. Dies ist bereits in Abschnitt 1.2.1 angedeutet worden, soll nun jedoch in Bezug auf die Bilanzkennzahlen näher ausgeführt werden:

- 1) Eine selbstaufgelegte Aufgabe der informierten und sachkundigen **Presse** besteht in der Information von BürgerInnen. Durch eine sachliche und sach-richtige Berichterstattung mittels Kennzahlen kann politischer Druck auf Verantwortliche und somit die Kontrolle des Agenten durch den Prinzipal ausgeübt und zugleich eine politökonomische Instrumentalisierung verhindert werden.
- 2) Zugleich bedarf es ferner der Untersuchung von Jahresabschlüssen durch unabhängige, neutrale **staatliche Kontrollstellen**. Diese müssen Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen durchführen und im Zweifelsfall auch zur Durchsetzung von Disziplinarmaßnahmen befähigt und berechtigt sein. Überlegenswert wäre die Schaffung einer von der Politik unabhängigen sachkundigen Prüfstelle – die jenseits des politischen Tagesgeschäfts die kommunalen Jahresabschlüsse prüfen und aussagekräftige Kennzahlen bilden könnte. Es ist beispielsweise vorstellbar, diese zu schaffende Institution bei den Landesrechnungshöfen anzusiedeln.
- 3) Ein letzter Informationsintermediär sind die kommerziellen **Analysten**, die im Auftrag von großen institutionalisierten Fremdkapitalgebern sog. Ratings (Kreditfähigkeitsprüfungen) durchführen. Auch wenn es Städte gibt, die sich derzeit schon – auf der Grundlage fragwürdiger Kennzahlenkataloge und unter Verschwendung staatlicher Mittel – freiwillig

¹⁶⁵ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), 4. Teil, Kennzahlen und Ausblick, S. 455 ff.

„raten“ ließen und es bekannterweise auch schon Großbanken gibt, die Kommunen für interne Zwecke „raten“, sieht die gegenwärtige Ausgangssituation für die Kommunalkreditvergabe dennoch anders aus. Deutlich wird dies bei Betrachtung der Gemeindeordnungen der Länder. In der Hessischen Gemeindeordnung beispielsweise findet sich in § 146 folgende Aussage: „Ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde ist unzulässig.“¹⁶⁶ Es muss also – kraft Gesetz – von einer „Fortführung des Verwaltungshandelns“ ausgegangen werden (also kein Wertansatz von kommunalem Vermögen unter der in der Privatwirtschaft denkbaren Prämisse „Zerschlagung“). Im Falle einer Quasi-Zahlungsunfähigkeit der Kommunen tritt im Zweifelsfall (also im Falle einer finanziellen Notlage) die staatliche Ebene ein; theoretisch denkbar ist allerdings auch der umgekehrte, bisher noch nicht existente Fall, dass solvente Kommunen für ihre zahlungsunfähigen Länder kollektiv einstehen müssen. Derzeit werden auch augenscheinlich wenig kreditwürdige Kommunen (mit geringem Steuer- oder sonstigem Ressourcenaufkommen) mindestens mit „A“ geratet. **Solange Kommunen also nicht insolvent werden können, ist ein Rating durch potentielle Kreditgeber weitgehend sinnlos.** Erst bei einer möglichen Insolvenzfähigkeit von Kommunen würden die Banken die Konditionen des Kommunalkredits tatsächlich von der wirtschaftlichen Lage dieser Gebietskörperschaft abhängig machen. Derzeit erhalten Städte, Gemeinden und Kreise jedoch *weitestgehend* unabhängig von Ratingergebnissen Kredite, selbst wenn sie bereits „geratet“ sind.

Als Fazit kann man festhalten: **Bilanzkennzahlen müssen sich an Bedürfnissen der Adressaten orientieren und dabei kritisch und stets vor dem Hintergrund des dahinter stehenden Steuerungsziels betrachtet werden.**

¹⁶⁶ § 146 GO Hessen

1.5 Exkurs 1: Bewertung von Grundstücken

1.5.1 Darstellung der unterschiedlichen Länderkonzepte

Besonders herausragend ist die Bedeutung der Bewertung von Grundstücken in der Eröffnungsbilanz. Dies hat einerseits mit den erheblichen Bodenwerten zu tun, die sich üblicherweise in einer Kommune finden. Beim Übergang auf das Ressourcenverbrauchskonzept wird erstmals in Deutschland – mit Ausnahme der in den größeren Städten Badens bereits seit mehreren Jahrzehnten praktizierten Vollvermögensrechnung¹⁶⁷ – das gesamte Kommunalvermögen, insbesondere die großen wertintensiven Immobilienbestände, wertmäßig erfasst. Zum anderen existieren gerade bei der Bewertung von Grund und Boden bundesweit keine einheitlichen Konzepte. Durch den nicht vorhandenen Werteverzehr bei Grund und Boden werden zugleich bestehende Unterschiede dauerhaft einen interkommunalen Vergleich auch über Landesgrenzen hinweg verhindern. Wie weit die Bewertung in den einzelnen Bundesländern für Grundstücke auseinander geht, soll im Folgenden kurz beschrieben werden.

Die IMK hat – über die in Abschnitt 1.1 bereits erläuterten allgemeinen Definitionen hinausgehend – keine speziellen Leitgedanken zur erstmaligen Bewertung kommunaler Grundstücke veröffentlicht und damit die Ausgestaltung der Vorschriften zur kommunalen Rechnungslegung in diesem Punkt gänzlich den Länderinnenministerien überlassen.

Es erstaunt, dass dennoch **sämtliche Bundesländer – mit Ausnahme von Nordrhein-Westfalen** (dort werden generell Bodenrichtwerte als Basis der Bewertung herangezogen) – **zunächst Anschaffungskosten als Wertansatz vorgeben**. Allerdings existieren auch im Fall von Grund und Boden bei unverhältnismäßigem Aufwand im Rahmen der Ermittlung von Anschaffungskosten unterschiedliche Alternativverfahren der Wertbemessung. Hierbei werden in den Bundesländern unterschiedliche Basiswerte angelegt, die teilweise jeglicher sinnvollen Begründung entbehren. Ferner sind unterschiedliche Abschläge aufgrund kommunaler Nutzung festzustellen. Die wertmäßigen Unterschiede in den Alternativbewertungen in einem bundeslandübergreifenden Vergleich werden insbesondere durch diese beiden Faktoren beeinflusst. Allerdings existieren daneben noch andere Punkte, in denen sich die Ländervorschriften unterscheiden. So finden sich Unterschiede beispielsweise auch bei den Fragen, ob wertbeeinflussende Faktoren berücksichtigt werden, ob eine Rückindizierung vorgesehen ist, ob es spezielle Werte für bestimmte Bodenbestände (z.B. Boden auf dem sich Infrastrukturvermögen befindet) gibt und ob eine Zeitgrenze für den Pflichtansatz von Anschaffungskosten existiert. Die Ausformulierungen der Vorgaben durch die Länder finden sich ausführlich in Anlage 1.2. Diese folgt dabei für jedes Bundesland folgendem Fragekatalog:

¹⁶⁷ Vgl. Streitferdt, Lothar (1994), S. 880. Im badischen Teil von Baden-Württemberg liegen Werte mit Bezug auf 1974 vor sowie historische Anschaffungs- und Herstellungskosten aus der Zeit danach.

- a) Welcher Grund- / Basiswert wird herangezogen (sofern AK nicht in sinnvoller Kosten- / Nutzenrelation ermittelbar sind)?
- b) Existiert ein spezieller Wert für Bodenfläche? Hier wird beispielhaft – aufgrund der Bedeutung – das Infrastrukturvermögen herausgegriffen.
- c) Ist eine Rückindizierung vorgesehen? Wenn ja, auf welches Datum soll dies erfolgen?
- d1) Werden Abschläge vorgesehen (insb. für Bodenflächen des Infrastrukturvermögens / Gemeinbedarfsflächen)?
- d2) Sind ferner wertbeeinflussende Faktoren zu berücksichtigen?
- e) Existiert ein Pflichtansatz für AK? Und falls ja, ab wann?
- f) Finden sich detaillierte Vorgaben für bestimmte Grundstücksarten?

In der folgenden Tabelle 1.4 sind die Fragen auszugsweise und beispielhaft für fünf Bundesländer aufgezeigt. Diese wurden gewählt, da sie bereits ein neues kommunales Haushaltsrecht zum Bearbeitungszeitpunkt verabschiedet haben und zugleich auch zusammengekommen die komplette Bandbreite an Wertansätzen aufzeigen. Anhand dieser ausgesuchten Länderregelungen sollen Unterschiede aufgezeigt und die Konsequenzen erläutert werden. Zunächst wird dabei der Fokus nur auf die Basiswerte, d.h. die allgemeinen Bewertungsregelungen, gelegt.

Land	Bewertungsregel allgemein a) Basiswerte	c) Rückindizierung? d2) Berücksichtigung wertbeeinflussender Maßnahmen? e) Pflichtansatz AK, ab wann? -----		
		c)	d2)	e)
HE	Erfahrungswerte anhand von Bodenrichtwerten zum 31.12.2003; (alternativ: Werte, deren Erhebungsstichtag zeitlich am nächsten liegt)	2003	Ja	---
NI	Grundstücke, die seit 2000 erworben wurden: Pflichtansatz AK; wenn Bodenwerte vor dem Jahr 2000 erworben wurden: Zeitwert (Bodenrichtwerte des Jahres 2000)	2000	Nein	2000
NW	Generell: Bodenrichtwerte = Basis; 25 – 40% des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage	---	Nein	---
RP	Vorsichtig geschätzte Zeitwerte auf der Grundlage von Vergleichswerten aus dem An- bzw. Verkauf vergleichbarer Grundstücke unter Beachtung von Besonderheiten des zu bewertenden Grundstücks; alternativ: Erfahrungswerte; bebaute Grundstücke: Bodenrichtwert (des Jahres 2000 / 2004) der entsprechenden Bodenrichtwertzone	Anschaffung (längstens 1975)	Ja	---
SL	Aktuelle Bodenrichtwerte der Bodenrichtwertzonen; alternativ: Erfahrungswerte aus An- bzw. Verkauf vergleichbarer Grundstücke unter Beachtung der Besonderheiten des zu bewertenden Grundstücks	---	Nein	---

Tab. 1.4: Ausgesuchte länderspezifische Unterschiede bei Grundstücken

Quelle: Eigene Darstellung.

Als Basiswerte finden sich Erfahrungswerte und Zeitwerte anhand von Bodenrichtwerten.¹⁶⁸ Die Verwendung von **Bodenrichtwerten** ist nach Auffassung der Verfasser – sofern Anschaffungswerte nicht möglich sind – die richtige Alternative. Empfehlenswert ist nicht das Vorschreiben pauschaler Bodenrichtwerte (wie z.B. generell die pauschale Vorschrift zur Anwendung der Werte für landwirtschaftliche Flächen). Vielmehr sind die **Richtwerte angrenzender Grundstücke unter Beachtung von Größe und Zuschnitt** heranzuziehen. Auch wäre, neben gebietstypischen Kaufpreisen vergleichbarer Grundstücke, die Ermittlung des Bodenwertes anhand von Bodenrichtwerten gemäß Baugesetzbuch (BauGB) als Basiswert vorstellbar. Diese können von Gutachterausschüssen auf der Grundlage von Kaufpreissammlungen ermittelt werden (vgl. §§ 193 ff. BauGB). Die Vornahme von generellen Abschlägen aufgrund kommunaler Nutzung wäre – eine Trennung von Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen in den Kommunen vorausgesetzt (vgl. Abschnitt 1.1.3, die dortige *Forschungsfrage II*) – falls dies überhaupt zu befürworten ist, für das nicht-veräußerbare Verwaltungsvermögen sinnvoll. Für Grundstücke, die dem realisierbaren Vermögen zuordenbar sind, wären trotz Ausweis als Gemeinbedarfsfläche keine Abschläge erforderlich. Da die Abschläge („ortsübliche Anpassungsfaktoren für öffentlich genutzte Gemeinbedarfsflächen in Sondergebieten“) willkürlich sind, sollte man – sofern man sich nicht bundesweit auf einheitliche Sätze verständigen kann – u.E. nach gänzlich davon Abstand nehmen. Eine Rückindizierung auf ein willkürliches Ausgangsjahr ist ebenfalls wenig sinnvoll, zumal hier – wie Tabelle 1.4 zeigt – die Vorgaben zwischen 1975 und 2003 schwanken. Es gilt auch folglich, dass eine Rückindizierung – sofern möglich – auf den Anschaffungszeitpunkt erfolgen sollte. Dadurch entstünde ein den AHK vergleichbarer Ansatz. **Sinngemäß gilt, dass stets so bilanziert werden sollte, als hätte die Kommune seit jeher doppisch gebucht.** Die Anschaffungswerte bzw. die auf den Anschaffungszeitpunkt rückindizierten Zeitwerte anhand von Bodenrichtwerten entbehren am ehesten der Manipulationsgefahr und der Möglichkeit eines zu hohen Ansatzes von Grund und Boden. **Wertbeeinflussende Faktoren**, z.B. auf dem Grundstück ruhende Rechte und Lasten, die Art und das Maß der baulichen Nutzung, der Grundstückzuschnitt, der Erschließungszustand und die Bodenbeschaffenheit sind selbstverständlich – in Anlehnung an die Bilanzierung in der Privatwirtschaft – wertmäßig zu berücksichtigen. Ferner können sich Wertminderungen auch dadurch ergeben, dass Grundstücke aufgrund wirtschaftlich/technisch verbrauchter Substanz, durch behördliche Auflagen (z.B. Einschränkungen aufgrund bestehender Bebauung/Denkmalschutzgründe) oder einem Abbruchgebot belastet sind.¹⁶⁹ Dabei sollten die Merkmale nach Auffassung der Verfasser **aktivisch berücksichtigt** werden, d.h. in einem tatsächlichen Wertabschlag. Alternativ wäre auch die Bildung einer Rückstellung möglich (passivische Berücksichtigung der wertbeeinflussenden Faktoren).¹⁷⁰ Letztere

¹⁶⁸ Vgl. Lüder, K. (2007), S. 33.

¹⁶⁹ Vgl. PricewaterhouseCoopers (2003), S. 12 f.

¹⁷⁰ Auch nach Handelsrecht sind unterlassene Instandhaltungen und Großreparaturen zur Erhaltung bei der Ermittlung des Wertansatzes mindernd zu berücksichtigen, soweit eine Rückstellung nach § 249 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs nicht gebildet wird.

Möglichkeit ist allerdings eher skeptisch zu beurteilen, da nicht im Wertansatz reduzierte Aktiva einen falschen Eindruck über das bestehende Vermögen erzeugen könnten. Die ausgewiesenen Rückstellungen wiederum machen nur Sinn, wenn ihnen entsprechende liquide Mittel zum Nachholen der Maßnahme entgegengestellt werden könnten. Da dies i.d.R. nicht der Fall ist, erscheint eine aktivische Berücksichtigung am sinnvollsten.

Für bestimmte Grundstücksarten geben die Länder detaillierte Bewertungsvorgaben, beispielhaft – auch aufgrund der hohen wertmäßigen Bedeutung und der meist definitiven Nichtveräußerbarkeit – aufgezeigt an den Bodenwerten für Infrastrukturvermögen – vgl. folgende Tabelle 1.5:

Land	Alternativ-Ansatz Bodenfläche <u>Infrastrukturvermögen</u> (sofern keine AHK)
BB	Aktuellster Bodenrichtwert am Bilanzstichtag (hilfsweise von umliegenden vergleichbaren Grundstücken); Abschlag 20% bis 40%
BW	(Straße): die für landwirtschaftliche Flächen geltenden Erfahrungswerte
BY	Orientierung am niedrigsten Bodenrichtwert in der Kommune (Regelfall: Bodenrichtwert landwirtschaftlicher Flächen), mindestens jedoch 1 €/m ²
HE	Schätzung von Erfahrungswerten (anhand von Bodenrichtwerten zum 31.12.2003)
MV	20% des Bodenwertes am 1.1.2000 eines in gleicher Lage gelegenen unbebauten Grundstücks; Mindest- und Höchstwerten je nach Größenklasse der Kommune
NI	25% des Bodenrichtwertes (Höchstwertdefinition; ggf. bei örtlichen anderen Verhältnissen geringerer Prozentsatz)
NW	10% des gebietstypischen Bodenrichtwertes für baureifes Land für freistehende Ein- bis Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage
RP	Gewichteter durchschnittlicher Bodenrichtwert der entsprechenden Bodenrichtwertzone
SH	Auf fiktiven Anschaffungszeitpunkt (bzw. 1975) rückindizierte Erfahrungswerte
SL	10% des durchschnittlichen Bodenrichtwertes für baureifes Land in mittlerer Lage
SN	20% des Bodenrichtwertes vergleichbarer unbebauter Grundstücke ; Mindest- und Höchstwerte je nach Größenklasse der Kommune
ST	(Straße): 10% des Bodenrichtwertes umliegender Grundstücke , hilfsweise ein pauschaler Festwert von 1,50 €/m ²
TH	Gewichteter durchschnittlicher Bodenrichtwert der umliegenden Bodenrichtwertzonen

Tab. 1.5: Gesamtübersicht der Unterschiede bei Grundstücken des Infrastrukturvermögens
Quelle: Eigene Darstellung.

Infrastrukturvermögen ist – mit wenigen Ausnahmen – nicht veräußerbar. Dennoch sollte auch hier, wie von Rheinland-Pfalz und Thüringen praktiziert, der durchschnittliche Boden-

wert der **umliegenden Bodenrichtwertzonen** herangezogen werden – unter Beachtung üblicher Abschläge, wie sie auch in der Erwerbswirtschaft für Boden üblich sind, auf dem z.B. eine Straße gebaut wurde. Dies hat einerseits den Vorteil der Willkürfreiheit der Zuordnung fixer Werte, andererseits wird auch eine Unter- bzw. Überbewertung durch Heranziehung der Vergleichswerte vermieden.

1.5.2 Auswirkungen auf Public Private Partnerships / Benachteiligung von Kommunen durch Grundstücksbewertungen?

Die Bewertung von Grundstücken kann durchaus auch andere Konsequenzen haben. Beispielsweise, wenn eine Kommune zur Erfüllung ihres öffentlichen Auftrags eine vertraglich geregelte Partnerschaft mit Privaten eingeht. Da eine Kommune generell nicht dazu verpflichtet ist, ihr übertragene Aufgaben selbst auszuführen, wurden in den vergangenen Jahren in vielen Kommunen so genannte öffentlich-private Partnerschaften (englisch: Public Private Partnerships – kurz: PPP) gegründet. Dass diese Partnerschaften nicht immer die wirtschaftlichste Lösung darstellen, zeigt sich an mehrenden Rekommunalisierungen, in denen Kommunen beweisen, dass die Erfüllung des durch den Prinzipal Bürger erteilten Auftrags auch mit öffentlichen Eigenbetrieben effizient zu bewerkstelligen ist. Hinzu kommen noch hohe Kosten, die implizit in der Kooperationsform selbst verborgen liegen und beispielsweise mittels einer Transaktionskostenanalyse aufgedeckt werden können.¹⁷¹ Nichtsdestotrotz ist derzeit ein relativ unkritischer Umgang mit PPP in Deutschland festzustellen, man könnte von einem „unreflektierten PPP-Trend“ sprechen. Eine Option der Ausgestaltung eines solchen Kooperationsvertrags liegt in der Einbringung kommunaler Grundstücke in die gemeinsame Unternehmung – also in der Erbringung einer sog. Sacheinlage im Sinne der Zusammenlegung von Ressourcen. Der private Partner bringt seinerseits andere Ressourcen ein – dieses Modell nennt man „Poolmodell“. Meist wird dieses in Form einer gemischtwirtschaftlichen Unternehmung realisiert.¹⁷² Beim Zusammenspiel von externer öffentlicher Rechnungslegung und einer solchen Organisations-PPP stellen sich einige Fragen:

So ist zunächst unklar, ob eine Kommune, die ihre Grundstücke mit hohem Wert in der Vermögensrechnung ansetzt, einen Vorteil im Rahmen der PPP hat. Es wäre denkbar, dass sie bei höherem Wertansatz weniger Boden einbringen muss, um dieselben Beteiligungsrechte zu erhalten oder sie bei gleicher Einbringung einen höheren Einfluss in der Gemeinschaftsunternehmung hat. Allerdings findet sich hier der Einwand, der auch bereits im Zusammenhang mit Fremdkapitalgebern erwähnt wurde: Private Akteure haben durchaus die Möglichkeit, auf Analysten und Schätzer zurückzugreifen, die den Grund und Boden neutral (eventuell sogar in deren Sinn) schätzen – eine Benachteiligung durch den geringen Ansatz von Bodenwerten in der kommunalen Vermögensrechnung ist insoweit eher nicht zu befürchten.

Allerdings sind bei Organisations-PPP weitere Aspekte zu beachten. Wesentlich ist die Frage, wer den Vermögenswert in seinen Büchern führt – ist dies die Kommune oder die gemischtwirtschaftliche Unternehmung? Letztlich handelt es sich dabei wieder um eine Frage des Ansatzes von Vermögensgegenständen, die wertmäßig allerdings auch von

¹⁷¹ Vgl. Mühlenkamp, H. (2006), S. 29 ff. und Alfen, W. / Daube, D. in Littwin, F. / Schöne, F.-J. (2006), S. 208 f.

¹⁷² Vgl. Budäus, D. (2006b), S. 17 f.

großer Bedeutung ist und deshalb hier angesprochen werden soll. Juristisch gesehen, wird derjenige Vertragspartner die Grundstücke bilanzieren, der am Bilanzstichtag wirtschaftlicher Eigentümer ist (vgl. Leasing¹⁷³). Doch über vertragliche Regelungen ist die wirtschaftliche Eigentümerschaft durchaus veränderbar. Hier stehen Eigentumsübertragung eines öffentlichen Vermögenswertes den Leasing-, Miet- und Nutzungsüberlassungsmodellen gegenüber. Ferner müssten – eine Bilanzierung des Vermögensgegenstandes „Grund und Boden“ bei der Kommune vorausgesetzt – letztlich (Nutzungs-) Abschläge vorgenommen werden, da der Vermögensgegenstand in seiner Verfügbarkeit an das PPP-Projekt gebunden ist. Wie man leicht erkennen kann, bietet eine PPP letztlich vielfach die Möglichkeit kommunale Bilanzen umzugestalten – Vermögen kann beispielsweise ausgelagert und die Kommune dadurch „arm gerechnet“ werden. Im Extremfall handelt es sich letztlich bei dem zur Nutzung übertragenen Vermögen um Gegenstände, die die Gemeinde zur Erfüllung ihrer öffentlichen Ausgaben benötigt und deshalb eigentlich nicht den Verfügungsbereich der Kommune verlassen dürften.¹⁷⁴

Besonders zu erwähnen sind zuletzt auch sog. „Sale-and-lease-back“-Geschäfte als Sonderform des Finanzierungsleasings. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass die öffentliche Hand als ursprünglicher Eigentümer des Leasinggegenstandes diesen an den privaten Vertragspartner verkauft, um ihn sogleich wieder zurückzuleasen. Im Zusammenhang mit PPP-Verträgen kann die Kommune die Intention verfolgen, das im öffentlichen Grund / Boden (gilt in gleicher Form auch für Gebäude – „PPP im Hochbau“) gebundene Kapital freizusetzen und mittels der Liquidisierung kurzfristig den (Finanz-) Haushalt zu entlasten – ohne auf den Gegenstand zu verzichten.¹⁷⁵ Wie man erkennen kann, bestehen hier große Spielräume für Bilanzpolitik. Aus diesem Grund soll aber gerade ein solches Geschäft mit privaten Dritten den „außerordentliche Erträgen“ zugeordnet werden. Die Verfasser befürworten zugleich den jährlichen, pflichtgemäßen Ausgleich des ordentlichen Ertragshaushalts – mehr hierzu in Kapitel 3 des Rechtsvergleichs. Die außerordentlichen Erträge, die ihm Rahmen geschilderter Geschäfte mit Privaten entstünden, hätten somit keinen Einfluss auf die Möglichkeit der Kommune zur Erreichung eines Haushaltsausgleichs (Vermeidung von Bilanzpolitik).

¹⁷³ Bei (Finanzierungs-)Leasingtransaktionen wird auch Vermögen, das sich im wirtschaftlichen aber nicht im rechtlichen Eigentum einer Gebietskörperschaft befindet, in der kommunalen Vermögensrechnung angesetzt. Vgl. Lüder, K. (2007), S. 28.

¹⁷⁴ Vgl. Littwin, F./Schöne, F. (2006), S. 79, Tz. 91.

¹⁷⁵ Vgl. Schede, C./Pohlmann, M., in: Weber, M./Schäfer, M./Hausmann, L. (2005), S. 123.

1.6 Exkurs 2: Bewertung von Gebäuden

1.6.1 Darstellung der unterschiedlichen Länderkonzepte

Neben den Grundstücken nehmen auch die Gebäude aufgrund ihrer Menge und der Höhe der Wertansätze eine herausragende Stellung ein. Bis auf das Land NW „verordnen“ zunächst alle Länder ihren Kommunen die **Bilanzierung der Gebäude zu Anschaffungs- und Herstellungskosten**. Da sich die Bauwerke jedoch meist schon seit langer Zeit im Bestand der Kommune befinden, lassen sich die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nur sehr schwer ermitteln. Das Problem der Ermittlung eines fortgeführten Wertansatzes auf Basis der ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten für eine Immobilie zeigt sich in Abbildung 1.6. Dabei sind insbesondere Aufwendungen, die durch die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes als Herstellungskosten entstehen, das Hauptproblem. Deshalb sind AHK, wenn überhaupt, nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zu ermitteln.

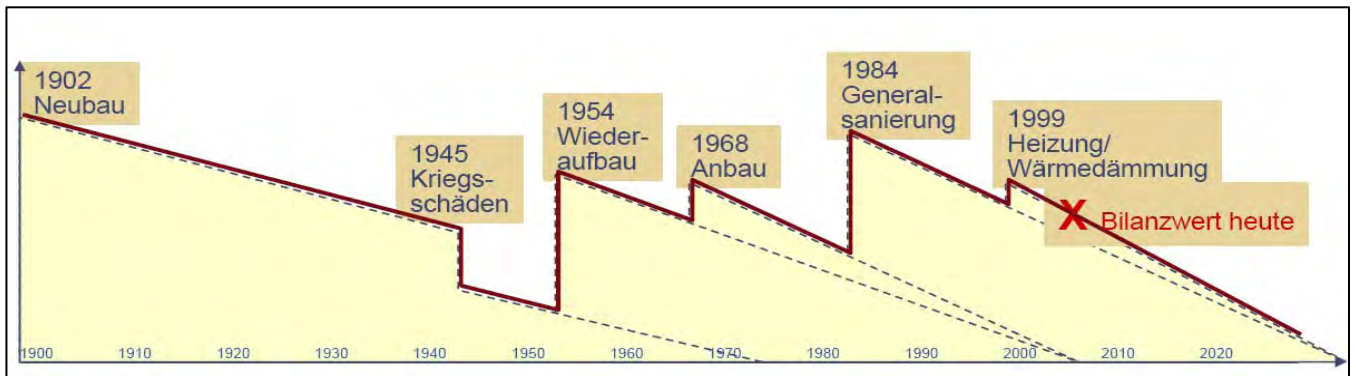


Abb. 1.6: Ermittlungsproblem des Wertes einer Immobilie

Quelle: Saarländisches Gemeinschaftsprojekt „Neues kommunales Rechnungswesen“.

In allen Ländervorschriften existiert deshalb eine **alternative Bewertungsnorm** für Gebäude: das **Sachwertverfahren auf Basis der Normalherstellungskosten** – in Nordrhein-Westfalen ist dies das Standardverfahren. Normalherstellungskosten gehen – unter Heranziehung der auf MITTAG zurückgehenden aktuellen Baukostendatenbanken – auf die Wertermittlungsrichtlinie (WertR) des Bundes und den Runderlass des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen vom 1. Dezember 2001 zurück und beschreiben standardisierte Kosten zur Erstellung von Gebäuden typisierter Art und unterschiedlicher Standards pro m². Die Tabelle enthält unter anderem mittlere Normalherstellungskosten für mit den Bewertungsobjekten vergleichbaren Gebäuden verschiedener Bauart und Nutzung. Mehrere Merkmale sind vorgegeben, um die Kategorisierung des zu bewertenden Gebäudes vorzunehmen.

Daneben existieren in einzelnen Bundesländern auch noch alternative Wertansätze: in Nordrhein-Westfalen ist für marktvergleichend genutzte Gebäude eine Bewertung nach Ertragswertverfahren verpflichtend; gleiches gilt im Saarland für vermietete Gebäude. In

Hessen können außerdem Versicherungswerte herangezogen werden. Da allerdings nur bei einheitlichen bundesweiten Regelungen die bilanziellen Werte sowohl für Zwecke der interkommunalen Vergleichbarkeit als auch für Zwecke der öffentlichen Statistik Bedeutung erhalten und mit den Sachwertverfahren auf Basis der NHK ein solches dominantes und weit verbreitetes Verfahren zur bundesweit einheitlichen Bewertung bereits existiert, sollte dies – nach Auffassung der Verfasser – auch angewandt werden. Eine Bewertung nach dem Ertragswertverfahren ist schon deshalb abzulehnen, da sonst konsistenterweise sämtliches realisierbares Vermögen mit Ertrags- / Veräußerungswert anzusetzen wäre. Dazu bräuchte man die bereits mehrfach angesprochene Vermögenstrennung nach LÜDER (vgl. Abschnitt 1.3, Frage b). Da dies in den derzeitigen Verordnungen nicht vorgesehen ist, muss auch im Sinne einer Konsistenz der Wertansätze und der Vergleichbarkeit ein Ertragswert abgelehnt werden. Versicherungswerte sollten nur dann herangezogen werden, wenn keine anderen Werte existieren.

Wie bereits erwähnt, gibt es hinsichtlich des Wertbegriffes für Gebäude zunächst großen Konsens; die **Ansätze unterscheiden sich allerdings in Fragen der Rückindizierung**. In Brandenburg, Nordrhein-Westfalen und Sachsen-Anhalt wird keine Rückindizierung vorgeschrieben. In Bayern, Hessen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein ist demgegenüber die Indizierung auf das Jahr der Anschaffung und Herstellung verpflichtend. In Rheinland-Pfalz möchte man eine Indizierung, allerdings soll sie dort längstens auf das Jahr 1946 vorgenommen werden. Die saarländischen Kommunen sollen generell auf den 1. Januar 1990 rückindizieren und in Thüringen sieht die dortige ThuerGemHV-Doppik eine Rückindizierung längstens auf 1991 vor. Welche Konsequenzen dies auf den Bilanzwert hat, soll anhand eines Musterbeispiels gezeigt werden. Dabei wird ein fiktives Verwaltungsgebäude herangezogen. Dieses ist gemäß dem NHK 2000 Katalog des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen wie folgt typisiert: Typ 5.2, 2-5-geschossig, unterkellert, mit geneigtem Dach, mittlerer Ausstattungsstandard und einer durchschnittliche Geschosshöhe von 3,40 m. Es wird von einer Brutto-Grundfläche von 5.000 m² und als Anschaffungsjahr von 1966 ausgegangen. Ferner wird ein fiktives technisches Wertminderungspotential von 210.000 € (Baumängel aufgrund unterlassener Instandhaltung) angenommen. Dieses soll, aufgrund der oben bereits aufgeführten Gründe, aktivisch, also direkt im Wertansatz des Gebäudes sachwertmindernd berücksichtigt werden. Die NHK 2000 ohne Baunebenkosten betragen (inkl. 16% MWSt.): 1.205,- €/m²; die NHK 2000 inkl. Baunebenkosten (Zuschlag 15%): 1.385,75 €/m². Die gewöhnliche Nutzungsdauer für Gebäude dieser Art liegt bei 80 Jahren; eine genaue Berechnung findet sich in Anlage 1.3. Die Berechnung erfolgte auf Grundlage der NHK 2000 des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen¹⁷⁶ sowie auf den aktuellen Preisindizes für die Bauwirtschaft des Statistischen Bundesamtes (Stand August 2007)¹⁷⁷.

¹⁷⁶ Vgl. Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen (2001), S. 30 f.

¹⁷⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt (2007), S. 27.

Es ergeben sich unter den gemachten Annahmen enorme Wertunterschiede: In Nordrhein-Westfalen, Brandenburg und Sachsen-Anhalt (also ohne Rückindizierung) wäre das Gebäude mit 3.500.000 € zu bewerten. Im Saarland (und ähnlich auch in Thüringen) wäre (bei Rückindizierung auf 1.1.1990) ein Wertansatz von 2.600.000 € möglich. In Niedersachsen, Bayern, Hessen, Sachsen und Schleswig-Holstein (also bei einer Rückindizierung auf das Anschaffungsjahr) könnten dagegen nur 666.000 € als Wert in die Bilanz eingestellt werden. Dieses numerische Beispiel beweist, dass eine einheitliche Bilanzierung und damit eine interkommunale Vergleichbarkeit in Deutschland derzeit nicht gegeben sind.

Unter Verweis auf die in Abschnitt 1.1 aufgeführte Argumentation für die Verwendung von AHK-Werten und gegen die Bilanzierung zu Zeitwerten, wäre auch hier ein Ansatz erstrebenswert, der eine Bilanzierung des Gebäudes unter der **Fiktion festschreiben** würde, **dass die Kommune bei Anschaffung / Herstellung des Gebäudes bereits doppisch bilanziert hätte. Bei Immobilien, die jünger als 10 Jahre sind, sind AHK problemlos ermittelbar**; insofern ist hier sicherlich ein verpflichtender Ansatz zu AHK denkbar. Darüber hinaus, sollten Werte gemäß § 22 WertV 1998 und auf Basis der stichtagsbezogenen NHK 2000 (sowie unter analoger Anwendung des geltenden öffentlichen Baurechts) ermittelt werden. Es ist dabei wesentlich, dass das Sachwertverfahren möglichst einheitlich verwendet wird. Die Werte sind dann verpflichtend **auf den Anschaffungszeitpunkt rückzuindizieren**, wie dies letztlich im Gemeindehaushaltsrecht der Länder Niedersachsen, Bayern, Hessen, Sachsen und Schleswig-Holstein auch festgeschrieben ist. Anschließend wird zur Bestimmung des fortgeführten Wertes die **Altersminderung unter Berücksichtigung von Gesamtnutzungsdauer und Restnutzungsdauer ermittelt**. Nach Abzug der Wertminderungen wegen unterlassener Reparaturen und Baumängeln erhält man so den „fiktiven Anschaffungs- und Herstellungswert“. Der immer wieder erhobene Einwand¹⁷⁸, dass es ein „Umweg“ sei, wenn man AHK mit Hilfe des Sachwerts ermitteln würde, kann widersprochen werden. Dies führt nämlich letztlich zu gleich hohen Erhebungs- und Bewertungskosten wie bei einer Zeitwertbilanzierung, denn die Rückindizierung – eine einfache Verhältnisbildung aufgrund vorliegender Preisindizes – verursacht nicht die Hauptbewertungskosten. Vielmehr ist die Ermittlung des Sachwerts der am beschriebenen Verfahren aufwändigste Teil. Die vorgeschlagene Methode hat den Vorteil, fiktive Anschaffungs- und Herstellungskosten in die Bilanz einstellen zu können, ohne zugleich die mangelnde Praktikabilität der tatsächlichen Ermittlung von AHK in Kauf zu nehmen. Daraus folgt, unter Bezugnahme der Bewertungsempfehlungen in den vorangegangenen Abschnitten, ein in sich konsistentes Bewertungsmodell. Dieses sieht eine Bewertung sämtlicher Gegenstände in der Vermögensrechnung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten vor. Argumente, dass nur Vermögensgegenstände, die mit Zeitwerten angesetzt sind, mittels Abschreibungen den „richtigen“ Ressourcenverbrauch in der Ergebnisrechnung abbilden, sind nicht korrekt.

¹⁷⁸ Die Argumentation für ein Vorgehen ohne Rückindizierung, also für eine Bilanzierung zu Zeitwerten findet sich bei PricewaterhouseCoopers (PWC) 2003, S. 5 ff.; die dort gestellten Thesen werden hier widerlegt.

Die erhöhten Abschreibungen, die ein Zeitwert nach sich zieht, entsprechen in der Summe nicht den ursprünglichen Aufwendungen, die die Kommune für den Erwerb des Gebäudes tatsächlich aufbringen musste. Ferner wird immer wieder erwähnt, dass nur Zeitwerte zum Zwecke des interkommunalen Vergleichs herangezogen werden können. Auch dies ist so nicht richtig. Sieht man von der oben beschriebenen generellen Problematik des interkommunalen Vergleichs auf Basis von (Sach-) Anlagevermögen ab, lassen sich Kommunen gerade aufgrund der „fiktiven ursprünglichen AHK“ gut miteinander vergleichen.

1.6.2 Auswirkungen unterschiedlicher Bilanzansätze auf Entscheidungen

Solange die kommunale Vermögensrechnung nicht realisierbares Vermögen ausweist und dadurch das wirkliche Schuldendeckungspotential nicht aufgedeckt wird, hat der Bilanzansatz von Gebäuden wenig Aussagekraft und Relevanz. Letztlich gewinnt er nur über die Abschreibungen an Relevanz und hat dadurch wesentlichen Einfluss auf die zentrale Ergebnisrechnung. Allerdings muss auch beachtet werden, dass unterschiedliche Bilanzansätze Auswirkungen auf andere Verfügungen kommunaler Entscheidungsträger haben: die interne und externe Leistungsverrechnung. Die Abschreibungen auf Gebäude müssen letztlich über Verrechnungspreise (Gebührenkalkulation) für die kommunalen Produkte weiterverrechnet werden. Darüber hinaus hat ein hoher Wertansatz von Gebäuden auch Konsequenzen auf das Instandhaltungsmanagement, da hohe Wertansätze des Vermögens in der Regel – sofern man von einer prozentualen Pauschalkalkulation der Instandhaltungsaufwendungen ausgeht – auch hohe Instandhaltungsrückstellungen nach sich ziehen. Sollte die Veranschlagung von Instandhaltungsrückstellungen nicht pauschal mittels Prozentsätzen erfolgen, gilt dieser Zusammenhang folglich nicht (z.B. Kalkulation basierend auf Einzelmaßnahmen, vgl. jährlicher Gebäudecheck zur Bemessung der Instandhaltungsaufwendungen) oder nur in abgeschwächter Form. Letztlich lässt sich jedoch festhalten, dass die Ansätze für Gebäude in der kommunalen Vermögensrechnung über die Ergebnisrechnung (und den Haushaltsausgleich) auch Auswirkungen auf die betriebswirtschaftliche Steuerung der Kommune haben.

1.7 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die Werte in der Eröffnungsbilanz haben eine grundlegende Bedeutung für eine Kommune; die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte gelten (bei Gegenständen, die einem Verschleiß / Verbrauch unterliegen) für die künftigen Haushaltsjahre als Basis bei Kalkulation der Abschreibungen, also einer zentralen Aufwandskomponente. Über diese Aufwendungen für Abnutzung, Verschleiß und Wertverlust haben damit erstmalige Wertansätze auch Auswirkung auf die im Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen zentralen Ergebniskomponenten und letztlich auf den Haushaltsausgleich. Damit weist ein „Bilanzfokus“ der Kommunen eine negative Nebenwirkung auf, die die Steuerungsmöglichkeiten der Kommune über lange Zeit beeinflussen kann: Hohe Wertansätze in der Eröffnungsbilanz führen in den Folgejahren zu hohen Abschreibungen, belasten zukünftige Ergebnisrechnungen und erschweren damit die Möglichkeit zur Erreichung eines ausgeglichenen Haushaltes (hier: ordentliches Ergebnis, in Planung und Rechnung).

Ergebnisrechnung und -haushalt sind die zentralen Komponenten der kommunalen doppelten Verbundrechnung. Die kommunale Vermögensrechnung dient – sofern keine Aufteilung in realisierbares Vermögen und Verwaltungsvermögen existiert und damit keine Schuldendeckungspotentiale herausgelesen werden können – insbesondere zur Komplettierung der integrierten Verbundrechnung, d.h. insbesondere zur Verteilung des Ressourcenaufwands über die Zeit.

Die Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder hat in ihrem Leittext nach eigenen Aussagen bewusst eine „Vielfalt zugelassen“.¹⁷⁹ Die daraus resultierende Heterogenität insbesondere bei den Wertansätzen bestehenden Vermögens bei Umstellung auf ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen ist von einem ökonomischen Standpunkt auf ihre Notwendigkeit zu prüfen. Existente Unterschiede in den Länderregelungen wachsen sich nur für Vermögensgegenstände aus, die einer Wertminderung über die Zeit unterliegen. Durchdachte Wahlrechte, konkrete Vorgaben und konsistente Regelungen grenzen Bilanzierungsspielräume ein, führen zu mehr Vergleichbarkeit und erhöhen die Akzeptanz des doppelten Haushalts- und Rechnungswesens. Zugleich tragen sie zum Abbau der durch den „doppelten Förderalismus“ entstandenen Bürokratie bei.

Vermögensrechnungen, in denen unterschiedliche Bewertungskonzeptionen angewandt werden – im Extremfall existiert, wie in manchen Länderregelungen vorgesehen, für jede Klasse von Vermögensgegenständen eine separate Wertfindungsmethode – sind von begrenzter Aussagekraft. Wünschenswert ist ein in sich konsistentes Bewertungsmodell.

Eine Bilanzierung von Vermögensgegenständen zu **Verkehrswerten** wäre unter der Prämisse sinnvoll, wenn sämtliches Vermögen einer Kommune veräußerbar wäre bzw. zwischen realisierbarem und nicht-realisierbarem Vermögen unterschieden würde. Die Bilanzierung zu **Wiederbeschaffungs(zeit)werten** verstößt gegen das Ressourcenverbrauchs-konzept und zugleich gegen Generationen- / Periodengerechtigkeit: Die durch die Abnut-

¹⁷⁹ Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 33

zung entstehende bilanzielle Abschreibung soll eine Minderung des Nutzungspotentials bzw. den Ressourcenverbrauch in derselben Periode decken, nicht jedoch den fiktiven, vorverrechneten Verbrauch erst künftig zu beschaffender und in der Zukunft in Anspruch genommener Ressourcen.

Die Verfasser sprechen sich deshalb für eine generelle Bilanzierung zu **Anschaffungs- und Herstellungskosten** (AHK) aus. Diese birgt weniger Anfälligkeiten für Bilanzpolitik und weniger Interpretationsspielraum. Anschaffungs- und Herstellungswerte sind *im besten Falle* durch Transaktionen an organisierten Märkten nachweisbar und – so die Annahme – dann „nachweislich werthaltig“. Zeitwerte geben letztlich einen Ressourcenverbrauch wieder, den die Kommune nie generierte; damit sind allein AHK wirklichkeitsgetreu. Die mit der Bilanzierung zu AHK entstehenden stillen Reserven werden nachweislich überschätzt. Allein die AHK-Werte zeigen den korrekten Wert zum Beobachtungszeitpunkt und daher die korrekten Ressourcenverbräuche. Für die „erstmaligen Bilanzierung“ sollte so bilanziert werden, **als hätte man von jeher die aktuelle Bewertungskonzeption angewendet** (Überlegung aus der „First Time Adoption“-Regelung nach IFRS). Da sich alle Länder darüber einig sind, dass neue Vermögensgegenstände (Folgebilanzen) zu AHK bewertet werden, würde es der Stetigkeit widersprechen, für Vermögenswerte bei der erstmaligen Erstellung eines doppischen Jahresabschlusses (also für die bereits im Besitz befindlichen Vermögensgegenstände) einen anderen Wertansatz zu wählen. Bilanziert man so, als hätte man von jeher einen doppischen Haushalt und ein doppisches Rechnungswesen geführt, muss man konsistenterweise auch Alt-Vermögensgegenstände zu AHK bewerten.

Sind AHK nicht ermittelbar, sollten **Ersatzwerte („fiktive AHK“)** verwendet werden, die diesen am nächsten kommen. Hier bieten sich rückindizierte Wiederbeschaffungszeitwerte an (also Wiederbeschaffungswerte, die auf den Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt rückindiziert und zusätzlich fortgeschrieben werden). Da davon auszugehen ist, dass sich Wiederbeschaffungs- / Wiederherstellungswert und Anschaffungs- / Herstellungswert im Zeitpunkt der Anschaffung / Herstellung entsprechen, ist dies der belastbarste Wert für bewertungstechnisch problembehaftete Vermögensgegenstände. Ansonsten sollten Vermögensgegenstände ohne Ausnahme zu AHK bilanziert werden – diese Aussage kann allerdings durch die Frage der Vermögenstrennung beeinflusst werden (siehe unten).

Über den Aspekt des alternativen Wertansatzes hinaus, unterscheiden sich die Länderkonzepte noch in einer Fülle anderer Regelungen, die auf die Höhe des Anlagevermögens Auswirkungen haben. Dazu zählen neben Details zur Rückindizierung und unterschiedliche Erfassungsgrenzen auch die Grenzen für sofortige Aufwandsverrechnung (Abschreibung) im Jahr der Anschaffung. Wünschenswert wäre eine geringe Erfassungs- / Wertaufgriffsgrenze, wobei der Informationsgewinn gegen den Erfassungsaufwand abzuwägen ist. Regelungen, die aufgrund der Menge geringwertiger nichtbilanzierter Vermögensgegenstände zu einer verfälschenden Vermögens- und Ergebnisrechnung führen, sollten hinterfragt werden. Für Vermögensgegenstände, die in der jüngeren Vergangenheit erworben wurden (eine Zeitspanne von 10 Jahren dürfte hier ein guter Maßstab zu sein), scheint ein ausnahmsloser Pflichtansatz von AHK möglich. Im Falle der Alternativbewertung (Verwen-

derung der oben erwähnten Zeitwerte) wäre im Hinblick auf ein konsistentes Bewertungsverhalten eine verpflichtende Rückindizierung auf den Zeitpunkt der Anschaffung / Herstellung zu empfehlen.

Daneben steht die Frage der Sinnhaftigkeit einer auf den öffentlichen Sektor zugeschnittenen **spezifisch-kommunalen Vermögenstrennung** (Verwaltungsvermögen vs. realisierbares Vermögen) – vgl. das sog. Speyerer Verfahren. Eine solche Trennung ist, wie das Schweizer Vorbild zeigt, praxistauglich. Unter Annahme einer kommunalen Insolvenzfähigkeit (verbunden mit einer zwangsmäßigen Veräußerung von kommunalen Vermögensteilen) wäre der beschriebene Ausweis von verwertungsfähigem Vermögen und solchem, das nicht veräußert werden kann, eindeutig **die sinnvollere Alternative** zur erwerbswirtschaftlichen Unterscheidung in Anlage- und Umlaufvermögen. Im Rahmen einer Novellierung des Gemeindehaushaltsrechts könnte dies in Betracht gezogen werden. In der Folge wäre dann auch eine Bilanzierung des Verwaltungsvermögens zu fortgeführten AHK und des realisierbaren Vermögens zu Verkehrswerten denkbar. Der bessere Einblick in die Vermögens- und Finanzlage gewährleistet eine Offenlegung finanzieller Spielräume sowie des Schuldendeckungspotentials.

ANLAGEN KAPITEL 1

Wertansätze von Aktiva (in der Eröffnungsbilanz)

Stand der verwendeten rechtlichen Vorschriften: Oktober 2007

Anlage 1.1: Übersicht der Ansatz- und Bewertungsunterschiede in der Eröffnungsbilanz – nach Bundesländern

Bundesland	Regelungen (sämtliche Werte sind ohne USt.); der dazugehörige Fragenkatalog ist auf den Seiten 1-19 f. zu finden.
Baden- Württemberg	<p>Anmerkung: Es wurde bereits der fortgeschriebene Entwurf des Innenministeriums BW (30.03.07) berücksichtigt, hier als <u>(NEU)</u> gekennzeichnet.</p> <p>a) Fortgeschriebene Erfahrungswerte (Übernahme IMK-Leittext); allerdings Vermögenswerte, die vor dem 31.12.1974 angeschafft oder hergestellt wurden, sollen sich fiktiv an den Preisverhältnissen zum 1.1.1974 (Rückindizierung) orientieren – hier ist ein Nachweis von „unverhältnismäßigen Aufwendungen“ nicht notwendig;</p> <p>b) Gegenstände, die in den letzten 6 Jahre angeschafft wurden → zwingend AHK, da Annahme, dass problemlos ermittelbar [ferner: Annahme, dass bei Gegenständen des realisierbaren Vermögens, die in letzten 10 Jahren erworben wurden, Folgendes gilt: Fortgeführte AHK = Veräußerungswert <u>(NEU)</u>];</p> <p>c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Im ursprünglichen Entwurf keine spezielle Regelung; jedoch nach neuem Entwurf brauchen bewegliche Vgst., deren AH am Stichtag der Aufstellung der EB länger als 6 Jahre zurückliegt, nicht erfasst zu werden <u>(NEU)</u>;</p> <p>d) <i>(Folge-)Bilanzen</i>: Bewegliche Vermögensgegenstände des Sachvermögens bis zu einem Wert von 60 Euro brauchen nicht erfasst zu werden;</p> <p>e) Für die Abschreibung von Vermögensgegenständen bis zu einem Wert von 410 Euro ist § 6 Abs. 2 EStG anzuwenden (direkte Abschreibung im Jahr der Anschaffung in voller Höhe).</p>
Bayern	<p>a) Auf AHK-Zeitpunkt rückindizierte, fortgeschriebene (vermindert um Abschreibungen) Erfahrungswerte (Übernahme des IMK-Leittext);</p> <p>b) Pflicht zu AHK, falls die unbeweglichen Vermögensgegenstände in den letzten 10 Jahren, bewegliche Vermögensgegenstände in den letzten 5 Jahren angeschafft wurden;</p> <p>c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Bewegliche Vgst., deren AHK unter 500 Euro liegen, brauchen nicht erfasst werden;</p> <p>d) <i>(Folge-)Bilanzen</i>: Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren AHK unter 150 Euro liegen, kann verzichtet werden;</p> <p>e) Für die Abschreibung von Vermögensgegenständen bis zu einem Wert von 150 Euro gilt § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der jeweils gültigen Fassung entsprechend.</p>
Brandenburg	<p>a) „Abweichende Bewertungsmethoden“, sofern sie „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage ... vermitteln“; bei abnutzbaren Vgst. des Sachanlagevermögens werden Wiederbeschaffungszeitwerte präferiert;</p> <p>b) Keine Regelung;</p> <p>c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Bewegliche Vgst., deren AHK unter 2.000 Euro liegen, brauchen nicht erfasst zu werden;</p> <p>d) <i>(Folge-)Bilanzen</i>: Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren AHK unter 60 Euro liegen, kann verzichtet werden (unmittelbare Verbuchung als Aufwand);</p> <p>e) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren AHK weniger als 410 Euro betragen (Bewertungsleitfaden: „geringwertige Wirtschaftsgüter“), selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können als geringwertige Wirtschaftsgüter erfasst und im laufenden Haushaltsjahr voll abgeschrieben werden.</p>

Hessen	<p>a) Auf AHK-Zeitpunkt rückindizierte, fortgeschriebene Erfahrungswerte (Übernahme IMK-Leittext);</p> <p>b) Keine Regelung;</p> <p>c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Immaterielle VgSt. und bewegliche VgSt. des Sachanlagevermögens, deren AHK unter 3.000 Euro liegen, brauchen nicht erfasst zu werden;</p> <p>d) (<i>Folge-</i>)<i>Bilanzen</i>: Auf eine Erfassung der abnutzbaren, beweglichen VgSt. des Anlagevermögens, deren AHK wertmäßig den Betrag von 410 Euro nicht überschreiten, kann verzichtet werden; ferner ist den Verwaltungsvorschriften Folgendes zu entnehmen: Die Gemeinde kann davon absehen, Vorräte bis zu einem Gesamtwert von 10.000 Euro zu bilanzieren;</p> <p>e) Für die Abschreibung von Vermögensgegenständen bis zu einem Wert von 410 Euro ist § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden.</p>
Mecklenburg-Vorpommern	<p>a) „Geschätzte historische AHK“, vermindert um Abschreibungen (<u>zwingend stets</u> „Ersatzwert“ (kein WR), insbesondere wenn vor dem 01.07.1990 angeschafft, da Rechnungsgrößen davor „keine Relevanz mehr besitzen“) – betont wird eine „strenge Anlehnung an das Handelsrecht“;</p> <p>b) Bei Gegenständen, die nach dem 31.12.1999 angeschafft/hergestellt wurden gilt die Annahme, dass erforderliche Belege zur Ermittlung der AHK vorliegen → AHK (Besonderheit Grund und Boden);</p> <p>c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Keine Regelung;</p> <p>d) (<i>Folge-</i>)<i>Bilanzen</i>: Auf eine Erfassung abnutzbarer, beweglicher VgSt. des Anlagevermögens, deren AHK wertmäßig den Betrag von 60 Euro nicht überschreiten, kann verzichtet werden;</p> <p>e) Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren AHK wertmäßig den Betrag von 410 Euro nicht überschreiten, können im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden.</p>
Niedersachsen	<p>a) Auf AHK-Zeitpunkt rückindizierte, fortgeschriebene (vermindert um Abschreibungen) Zeitwerte, aber: wenn ausnahmsweise ein „Zeitwert“ ohne Rückindizierung bilanziert wird, Einstellung der Bewertungsdifferenz zwischen „Zeitwert“ und „fortgeführten tatsächlichen AH-Werte“ (sofern Letztere nicht ermittelbar: „auf AH-Jahr rückindizierten Zeitwert“) in einen Sonderposten für Bewertungsausgleich;</p> <p>b) Lediglich für Grundstücke: Ab dem Jahr 2000 ist der Anschaffungswert anzusetzen; Sonstiges Vermögen: Keine Regelung;</p> <p>c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Keine Regelung;</p> <p>d) (<i>Folge-</i>)<i>Bilanzen</i>: Bewegliche VgSt, deren AH-Wert unter 60 Euro liegt, <i>können</i> unmittelbar als Aufwand erfasst werden;</p> <p>e) Bewegliche VgSt., deren AH-Wert unter 410 Euro liegt, <i>werden</i> im Haushaltsjahr voll abgeschrieben.</p>
Nordrhein-Westfalen	<p>a) „Vorsichtig geschätzte Zeitwerte“ → Verkehrswerte, Wiederbeschaffungswerte, Wiederbeschaffungszeitwerte</p> <p>b) Nein</p> <p>c) Keine Regelung</p> <p>d) Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen <i>nicht</i> angesetzt werden. Sie können, wenn sie noch länger als ein Jahr genutzt werden, mit ihrem Zeitwert oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.</p>

Fortsetzung Nordrhein-Westfalen	<p>e) Bei einem Wert unter 60 Euro ohne Umsatzsteuer können die Vermögensgegenstände in NW zudem unmittelbar als Aufwand verbucht werden.</p>
Rheinland-Pfalz	<p>a) Stufenkonzept: Zunächst „Vergleichswerte aus dem An- oder Verkauf vergleichbarer Vermögensgegenstände“ – „unter Berücksichtigung eines möglichen Anpassungsbedarfs“ (Zu- sowie Abschreibungen) (2. Stufe) – erst danach fortgeschriebene Erfahrungswerte (3. Stufe) – „orientiert sich ebenfalls an AHK bzw. an anteiligen Buchwerten; nicht an Ertragswerten“; auf AH-Zeitpunkt indiziert und fortgeschrieben;</p> <p>b) Pflicht zu AHK, falls Gegenstände ab 01.01.2000 angeschafft wurden;</p> <p>c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Keine Regelung;</p> <p>d) <i>(Folge-)Bilanzen</i>: Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände deren AHK unter 60 Euro liegen, <i>müssen nicht</i> erfasst werden; darüber hinaus, ist den Erläuterungen zur Bewertungsrichtlinie Folgendes zu entnehmen: Vermögenswerte, deren historische AHK den Wert von 410 Euro nicht übersteigen, können vereinfachend auch mit einem Wert von 1 Euro angesetzt werden (<i>Achtung hier also ein Widerspruch in den Regelungen!</i>);</p> <p>e) Abnutzbare, bewegliche Vermögensgegenstände des AV, deren AHK unter 410 Euro liegen, <i>können</i> im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden.</p>
Saarland	<p>a) Fortgeschriebene Erfahrungswerte (Übernahme IMK-Leittext), Rückindizierung auf die Preisverhältnisse des Jahres 1990;</p> <p>b) Keine Regelung;</p> <p>c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Bewegliche Vermögensgegenstände mit historischen AHK bis 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) müssen in der Eröffnungsbilanz nicht erfasst werden. Sie können auch mit ihren fortgeschriebenen AHK oder mit einem Erinnerungswert von 1 Euro angesetzt werden. Bewegliche Vermögensgegenstände mit historischen AHK bis 410 Euro, die zur Erstausrüstung, zur Erneuerung der Erstausrüstung oder zur Aufstockung der Erstausrüstung angeschafft oder hergestellt wurden und die für Zwecke der Bewertung zu einer Gruppe zusammengefasst werden können, sind wie Vermögensgegenstände mit AHK über 410 Euro zu erfassen, wenn die gesamten historischen AHK der Gruppe über 410 Euro liegen (lt. Sonderrichtlinie zur Bewertung);</p> <p>d) <i>(Folge-)Bilanzen</i>: Auf die Erfassung von Vgst. des Anlagevermögens, deren AHK unter 60 Euro liegen, kann verzichtet werden;</p> <p>e) Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren AHK wertmäßig den Betrag von 410 Euro nicht überschreiten, <i>können</i> im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden.</p>
Sachsen	<p>a) Auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung rückindizierte aktuelle AHK, vermindert um Abschreibungen; Rückindizierung auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung oder hilfsweise auf das Jahr 1990;</p> <p>b) Pflicht zu AHK, falls die Gegenstände seit dem 01.07.1990 angeschafft wurden;</p> <p>c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Keine Regelung;</p> <p>d) <i>(Folge-)Bilanzen</i>: Bewegliche Gegenstände des Sachanlagevermögens, deren AHK unter 60 Euro liegen, brauchen nicht erfasst zu werden; wenn sie allerdings erfasst werden, sind sie sofort im Jahr der Anschaffung/Herstellung abzuschreiben (Besonderheit Grund und Boden);</p>

Fortsetzung Sachsen	<p>e) Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung vollständig abzuschreiben, sofern sie den Wert von 410 Euro nicht übersteigen; Verweis auf § 6 Abs. 2 S. 1 EStG.</p>
Sachsen- Anhalt	<p>a) Vorsichtig geschätzte Zeitwerte; b) Für Infrastrukturvermögen/Betriebs- und Geschäftsausstattung/Gebäude (lt. Bewertungs-Richtlinie): Vgst. die nach 31.12.1990 erworben wurden; für sonstiges Vermögen: Keine Regelung; c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Bewegliche Vermögensgegenstände, die vor dem Jahr der Aufstellung der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden und für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen nicht angesetzt werden. Sie <i>können</i> mit einem Erinnerungswert angesetzt werden; d) <i>(Folge-)Bilanzen</i>: Auf eine Erfassung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren AHK wertmäßig den Betrag von 60 Euro nicht überschreiten, <i>kann verzichtet werden</i>; e) Geringwertige Wirtschaftsgüter mit einem Wert von bis zu 410 Euro <i>sind</i> sofort voll abzuschreiben.</p>
Schleswig- Holstein	<p>a) Fortgeschriebene Erfahrungswerte, indiziert auf Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt; bei Grundstücken, die vor dem Jahr 1975 angeschafft worden sind, werden statt der Preisverhältnisse des Anschaffungszeitpunktes die Preisverhältnisse des Jahres 1975 zugrunde gelegt; b) Grundstücke: 1975; sonstige Vgst.: Keine Regelung; c) <i>Eröffnungsbilanz</i>: Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, deren AHK 410 Euro nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und die einer Abnutzung unterliegen, <i>kann verzichtet werden</i>; d) <i>(Folge-)Bilanzen</i>: (Achtung hier liegt ein Widerspruch in den Regelungen!) – Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung unterliegen, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft/hergestellt wurden und deren AHK ohne USt. 150 Euro überschreiten, aber 1.000 Euro nicht übersteigen, <i>ist</i> im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Vermögensgegenstandes <i>ein Sammelposten zu bilden</i>. Der Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen (vgl. § 6 Abs. 2a EStG); – Die AHK jener Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren AHK ohne USt. 150 Euro nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und die einer Abnutzung unterliegen, <i>werden</i> unmittelbar als Aufwand gebucht; e) Für die Abschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden, deren AHK ohne USt. 150 Euro überschreiten, aber 1.000 Euro nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, <i>ist § 6 Abs. 2a des Einkommenssteuergesetzes entsprechend anzuwenden</i>.</p>

Thüringen

- a) Stufenkonzept: Fortgeschriebene Vergleichs- (Stufe 2) oder Erfahrungswerte (Stufe 3);
- b) Vergleichswerte oder Erfahrungswerte dürfen nur bei den Vermögensgegenständen angesetzt werden, die vor dem 1. Januar 2005 angeschafft oder fertiggestellt wurden;
- c) *Eröffnungsbilanz (lt. Bewertungsrichtlinie):*
 - Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände, deren AHK weniger als 3.000 Euro netto betragen, *können* unabhängig von der Zeitdauer ihrer bisherigen Nutzung im Inventurverzeichnis mit 1 Euro ausgewiesen werden;
 - Sonstige bewegliche VgSt. mit historischen AHK bis 410 Euro (ohne USt.) *müssen* in der Eröffnungsbilanz *nicht* erfasst werden. Sie *können* mit ihren fortgeschriebenen AHK oder mit einem Erinnerungswert von 1 Euro angesetzt werden;
- d) *(Folge-)Bilanzen:* Auf eine Erfassung der abnutzbaren, beweglichen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren AHK im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 60 Euro nicht überschreiten, *kann verzichtet werden*;
falls der Vermögensgegenstand allerdings angesetzt wird, dann ist er im Jahr des Zugangs voll abzuschreiben;
- e) Abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens deren AHK im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 410 Euro (ohne USt.) nicht überschreiten, *können* im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden.

Quelle: Eigene Zusammenstellung und Darstellung des kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer zum Bearbeitungszeitpunkt von Kapitel 1 des Rechtsvergleichs.

Anlage 1.2: Übersicht der Ansatz- und Bewertungsunterschiede bei GRUNDSTÜCKEN in der Eröffnungsbilanz – nach Bundesländern

Bundesland	Regelungen; der dazugehörige Fragenkatalog ist auf der Seite 1-55 zu finden.
Baden-Württemberg	<p>a) Grundstücke, die vor 1975 angeschafft wurden: Bodenrichtwerte 1974; Grundstücke, die zwischen 1975 und dem Bilanzstichtag angeschafft wurden: Bodenrichtwerte der jeweiligen Jahre (sofern keine AK vorliegen); Grundstücke, die in letzten 6 Jahren angeschafft wurden: Pflichtansatz von Anschaffungskosten;</p> <p>b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens (Straßen): Für landwirtschaftl. Flächen geltende Erfahrungswerte (Bodenrichtwert);</p> <p>c) Ja, begrenzt: 1975;</p> <p>d) Keine Regelung;</p> <p>e) Letzten 6 Jahre;</p> <p>f) Realisierbare Grundstücke: Veräußerungswert (= AK, falls in den letzten 10 Jahren angeschafft); es existieren spezielle Bewertungsvorschriften für Waldflächen.</p>
Bayern	<p>a) Schätzung des Wertes nach Erfahrungswerten (anhand von aktuellen Bodenrichtwerten zum Bilanzstichtag; hilfsweise der niedrigste Bodenrichtwert umliegender Grundstücke);</p> <p>b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens: Orientierung am niedrigsten Bodenrichtwert in der Kommune (Regelfall: Bodenrichtwert landwirtschaftlicher Flächen), mindestens jedoch 1 Euro/m²;</p> <p>c) Keine Rückindizierung;</p> <p>d) d1) Keine Regelung; d2) Nutzungs-, Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen sind wertmindernd zu berücksichtigen;</p> <p>e) Keine Regelung;</p> <p>f) Spezielle Angaben für unbebaute Grundstücke, bebaute Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, Infrastrukturvermögen.</p>
Brandenburg	<p>a) Grundstücke, die vor dem 1.7.1990 erworben wurden: Aktuellster Bodenrichtwert am Bilanzstichtag (hilfsweise: von umliegenden vergleichbaren Grundstücken); wenn der Ansatz von Bodenrichtwerten nicht möglich ist: Durchschnittspreise aus den aktuellen Grundstücksmarktberichten der Gutachterausschüsse;</p> <p>b) Keine Regelung;</p> <p>c) Keine Rückindizierung;</p> <p>d) d1) Gemeinbedarfsflächen: Abschlag 20% bis 40%; d2) Berücksichtigung wertbeeinflussender Faktoren (nur, sofern diese erhebliche Wertminderungen zufolge haben);</p> <p>e) 1.7.1990;</p> <p>f) Spezielle Angaben für Sonderflächen.</p>
Hessen	<p>a) Schätzung des Wertes nach Erfahrungswerten (anhand von Bodenrichtwerten zum 31.12.2003; liegen zu diesem Zeitpunkt keine Werte vor, sind diejenigen Werte zu wählen, deren Erhebungsstichtag diesem Stichtag zeitlich am nächsten liegt);</p> <p>b) Keine Regelung;</p> <p>c) Darüber hinaus keine Rückindizierung, begrenzt auf 2003;</p> <p>d) d1) Abschläge für die Bodenfläche des Infrastrukturvermögens nicht vorgesehen;</p>

Fortsetzung Hessen	<p>d2) Nutzungs-, Verfügungs- oder Verwertungsbeschränkungen sind wertmindernd zu berücksichtigen;</p> <p>e) Keine Regelung;</p> <p>f) Keine Regelung.</p>
Mecklenburg- Vorpommern	<p>a) Vergleichswerte zum 1.1.2000; wenn diese nicht vorliegen: Orientierung an Bodenrichtwerten zum Stichtag 1.1.2000;</p> <p>b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens: 20% des Bodenwertes am 1.1.2000 eines in gleicher Lage gelegenen unbebauten Grundstücks; zusätzlich Definition von Mindest- und Höchstwerten je nach Größenklasse der Kommune: mindestens 0,10 Euro/m² höchstens 5 Euro/m² in Gemeinden bis 10.000 Einwohner, 10 Euro/m² in Gemeinden mit 10.000 bis 100.000 Einwohner, 15 Euro/m² in Gemeinden mit mehr als 100.000 Einwohner, (maßgebend ist die Zahl der Einwohner am 31.12.1999);</p> <p>c) Begrenzt auf das Jahr 2000;</p> <p>d) d1) Siehe oben; d2) Berücksichtigung von Abweichungen durch wertbeeinflussende Merkmale mittels Zu- oder Abschlägen;</p> <p>e) Keine Regelung;</p> <p>f) Detaillierte Angaben für unbebaute Grundstücke, Grünflächen (Parkanlagen/Friedhöfe/Sportfläche; Dauerkleingärten), Wasserflächen (Wasserläufe; Teiche), Ackerland, Wald und Forsten, Unland, Deponien, Grundstücke mit Erbbaurechtsbelastung, Erbbaurecht als grundstückseigenes Recht, bebaute Grundstücke, Bodenfläche des Infrastrukturvermögens.</p>
Niedersachsen	<p>a) Grundstücke, die seit 2000 erworben wurden: Pflichtansatz von Anschaffungskosten; wenn Bodenwerte vor dem Jahr 2000 erworben wurden: Ansatz von Zeitwerten (Bodenrichtwerte des Jahres 2000);</p> <p>b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens: 25% des heranzuziehenden Bodenrichtwertes (Höchstwert: Ggf. kann bei anderen örtlichen Verhältnissen ein geringerer Prozentsatz festgelegt werden);</p> <p>c) Keine darüber hinausgehende Rückindizierung, d.h. das Jahr 2000;</p> <p>d) d1) Vgl. oben; d2) Keine Regelung;</p> <p>e) Das Jahr 2000;</p> <p>f) Detaillierte Angaben für unbebaute Grundstücke, bebaute Grundstücke, Sonderflächen (Ackerland; Grünland; Waldflächen; Wasserflächen; Öffentliches Grün; Kleingärten), Grundstücke mit Gebäuden.</p>
Nordrhein- Westfalen	<p>a) GENERELL: Bodenrichtwerte = Basis; 25 - 40% des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage (bei bebauten Grundstücken);</p> <p>b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens (planungsrechtlicher Innenbereich der Gemeinde): 10% des gebietstypischen Bodenrichtwertes für baureifes Land für freistehende Ein- bis Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage; Bodenfläche des Infrastrukturvermögens (planungsrechtlicher Außenbereich der Gemeinde): 10% des Bodenrichtwertes für Ackerland, mind. jedoch 1 Euro/m²;</p> <p>c) Keine Rückindizierung;</p> <p>d) d1) Siehe oben;</p>

Fortsetzung Nordrhein-Westfalen	<p>d2) Keine Regelung;</p> <p>e) Keine Regelung;</p> <p>f) Keine Regelung.</p>
Rheinland-Pfalz	<p>a) Vorsichtig geschätzte Zeitwerte auf Grundlage von Vergleichswerten aus dem An- bzw. Verkauf vergleichbarer Grundstücke unter Beachtung des Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Grundstücks; liegen solche Werte nicht vor: Erfahrungswerte; als Bodenrichtwerte gelten die Werte des Jahres 2000 bzw. des Jahres 2004; bebaute Grundstücke: Bodenrichtwert der entsprechenden Bodenrichtwertzone;</p> <p>b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens: Gewichteter durchschnittlicher Bodenrichtwert der entsprechenden Bodenrichtwertzone;</p> <p>c) Auf fiktiven Zeitpunkt der Anschaffung zu indizieren, längstens jedoch bis auf das Jahr 1975; Preisindizes sind vorgegeben;</p> <p>d) d1) Keine Regelung; d2) Geh- und Fahrrechte → pauschale Reduzierung um 20%;</p> <p>e) Keine Regelung;</p> <p>f) Detaillierte Angaben für bebaute Grundstücke, Straßen/Wege /Plätze, Parks/Grünflächen, Friedhöfe, Kleingartenanlagen, Spielplätze und Sportanlagen, Wasserflächen, landwirtschaftlich genutzte Flächen, Rebflächen, sonstige unbebaute Grundstücke, Wald und Forste, Erbbaurechte, Abbaurechte – meist: Bodenrichtwert der umliegenden Richtwertzonen.</p>
Saarland	<p>a) Bodenrichtwerte der entsprechenden Bodenrichtwertzonen; sofern keine Bodenrichtwerte vorliegen: Erfahrungswerte aus dem An- bzw. Verkauf vergleichbarer Grundstücke unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Grundstücks (Vergleichswertverfahren);</p> <p>b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens: 10% des durchschnittlichen Bodenrichtwerts für baureifes Land in mittlerer Lage der Kommune; im Außenbereich der Kommune: mit 10% des Bodenwertes bzw. dem Kaufpreis für land- und forstwirtschaftliche Flächen zu bewerten, mind. jedoch mit 0,25 Euro/m²;</p> <p>c) Keine Rückindizierung;</p> <p>d) d1) Abschläge auf die ortsübliche Bodenrichtwerte (sofern bleibender Gemeinbedarf); vereinfachend 50%; d2) Keine Regelung;</p> <p>e) Keine Regelung;</p> <p>f) Detaillierte Angaben für Grund und Boden, Straßen/Wege/Plätze, ingenieurtechnische Infrastrukturbauwerke, Grün- und Freiflächen.</p>
Sachsen	<p>a) Aktuelle Bodenrichtwerte/Bodenrichtwerte der umliegenden Grundstücke zum Stichtag der Aufstellung der EB; hilfsweise: Der niedrigste Wert der umliegenden Grundstücke;</p> <p>b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens: 20% des Bodenrichtwertes vergleichbarer unbebauter Grundstücke, Werte aus dem Verkehrsflächenbereinigungsgesetz; mind. 0,10 Euro je m² und höchstens: > 5 Euro in Gemeinden mit bis zu 10.000 Einwohner, > 10 Euro in Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohner, > 15 Euro in Gemeinden mit mehr als 100.000 Einwohner;</p>

Fortsetzung Sachsen	<ul style="list-style-type: none"> c) Keine Rückindizierung; d) d1) Siehe oben; d2) Nutzungs-, Verfügungs- und Verwertungsbeschränkungen sind zu berücksichtigen; e) Keine Regelung; f) Spezifische Regelungen für besondere Grundstücke (Wald, Verkehrsflächen, Gebäude und Infrastrukturvermögen).
Sachsen- Anhalt	<ul style="list-style-type: none"> a) Vergleichsverfahren nach WertV: Aktueller Bodenrichtwert am Wertermittlungstichtag; hilfsweise der niedrigste Bodenrichtwert umliegender vergleichbarer Grundstücke; b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens (Straße): 10% des Bodenrichtwerts umliegender Grundstücke, hilfsweise ein pauschaler Festwert von 1,50 Euro/m²; für Gemeinflächen: 1,50 Euro/m² im ländlichen und 5 Euro/m² im städtischen Bereich; c) Keine Rückindizierung; d) d1) Abschlag für kommunal genutzte Flächen in Höhe von 70%; d2) Zu- und Abschläge sind zu berücksichtigen; pauschal landeseinheitlich um 20% bei Geh-, Fahr- oder Leitungsrechten; e) Keine Regelung; f) Spezifische Regelungen für besondere Grundstücke (Landwirtschaftlich genutzte Flächen/Ackerland; Wald und Forsten; Wasserflächen; Grün- und Erholungsflächen; Sonderflächen; Verkehrsflächen/Straßengrundstücke) sowie grundstücksgleiche Rechte.
Schleswig- Holstein	<ul style="list-style-type: none"> a) Auf den fiktiven Anschaffungszeitpunkt rückindizierte Erfahrungswerte; b) Keine Regelung; c) Grundstücke, die vor dem Jahr 1975 angeschafft wurden, sind lediglich auf 1975 rückzuindizieren; d) Keine Regelung; e) Keine Regelung; f) Keine Regelung.
Thüringen	<ul style="list-style-type: none"> a) Vergleichswerte aus dem An- und Verkauf vergleichbarer Grundstücke unter Beachtung eines Anpassungsbedarfs an die Besonderheiten des zu bewertenden Grundstücks; liegen solche Werte nicht vor: Bodenrichtwert der entsprechenden Bodenrichtwertzone bzw. dem entsprechenden Bodenrichtwert; Bodenrichtwerte 2004 sind zu Grunde zu legen (Basiswert); b) Bodenfläche des Infrastrukturvermögens (Verkehrsfläche): Gewichteter durchschnittlicher Bodenrichtwert der entsprechenden umliegenden Bodenrichtwertzonen; c) Rückindizierung auf den Anschaffungszeitpunkt; längstens jedoch auf das Jahr 1991; d) d1) Keine Regelung; d2) Geh- und Fahrrechte werden pauschal mit 20% Abschlag berücksichtigt; e) Keine Regelung; f) Dezidiertes Verfahren für die verschiedenen Arten von Grundstücken (Parks/Gärten/Grünflächen; Friedhöfe; Kleingartenanlagen; Spielplätze/Sportanlagen; Wasserflächen; landwirtschaftlich genutzte Flächen; sonstige unbebaute Grundstücke); i.d.R. durchschnittlicher Bodenrichtwert der umliegenden Richtwertzonen.

Quelle: Eigene Zusammenstellung und Darstellung des kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer zum Bearbeitungszeitpunkt von Kapitel 1 des Rechtsvergleichs.

Anlage 1.3: Übersicht der Bewertungsunterschiede bei GEBÄUDEN in der Eröffnungsbilanz – MUSTERKALKULATION für das Jahr 2006

Quelle: Eigene Darstellung.

Bundesland	Kalkulation
Annahmen	<p>Verwaltungsgebäude (Typ 5.2): 2-5-geschossig, unterkellert, Dach geneigt, mittlerer Ausstattungsstandard; durchschnittliche Geschosshöhe 3,40 m; Brutto-Grundfläche 5000 qm; fiktives Anschaffungsjahr 1966; → NHK 2000 (ohne Baunebenkosten; Zuschlag Baunebenkosten 15%; inkl. 16% MWSt.): 1.205,- €/m²; → NHK 2000 inkl. Baunebenkosten: 1.385,75 €/m²; gewöhnliche ND für Gebäude dieser Art: 80 Jahre;</p>

	Nordrhein-Westfalen (gilt auch für Brandenburg und Sachsen-Anhalt – keine Rückindizierung):	Saarland (Indizierung auf 1.1.1990; ähnlich: Thüringen, dort Rückindizierung auf 1991):	Niedersachsen (gilt auch für Bayern, Hessen, Sachsen und Schleswig-Holstein – Indizierung auf Anschaffungsjahr; hier auch für Rheinland-Pfalz, da max. Rückindizierung auf 1946)
Wiederbeschaffungswert (Wertbasis 2000)	6.928.750 €		
Baupreisindex (Wertbasis 2000)	Index 2006: 107,20 %	Index 1990: 81,30 %	Index 1966: 25,30 %
Wiederbeschaffungswert (untersch. Wertbasis)	Wertbasis 2006: 7.427.620 €	Wertbasis 1990: 5.633.074 €	Wertbasis 1966: 1.752.974 €
Wiederbeschaffungszeitwert (RND 40 Jahre)	3.713.810 €	2.816.537 €	876.487 €
abzüglich technischer Wertminderung	210.000 €		
Wert der baulichen Anlagen am Bilanzstichtag 2006 (Bilanzansatz, gerundet)	3.500.000 €	2.600.000 €	666.000 €

RECHTSVERGLEICH KOMMUNALE DOPPIK

KAPITEL 2 Planung

Stand der verwendeten rechtlichen Vorschriften: März 2008

Inhaltsverzeichnis Kapitel 2

Planung

Abbildungsverzeichnis	2-3
Tabellenverzeichnis	2-4
Anlagenverzeichnis	2-5
Stand der verwendeten (haushalts-)rechtlichen Vorschriften, sortiert nach Bundesländern	2-6
2.1 Einordnung	2-13
2.2 Die Planungs- und Kontrollfunktion des kommunalen Haushalts	2-15
2.3 Der Managementkreislauf als Kontext für Ziele, für die Planung von Leistungen und des Ressourcenbedarfs sowie für Kennzahlen	2-18
2.4 Ziele öffentlicher Verwaltungen und Betriebe	2-23
2.5 Finanzielle Planung und Steuerung der Kommune: Budgetierung, mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung	2-27
2.6 Verknüpfung von Zielen und Kennzahlen – Strategische Planung und Steuerung der Kommune	2-34
2.7 Wesentliche Kriterien eines fachgerechten Planungs- und Steuerungssystems	2-38
2.8 Anforderungen an das neue Haushalts- und Rechnungswesen	2-41
2.9 Schlussfolgerungen für die Darstellung von Zielen und Kennzahlen in der Haushaltsplanung, im Vor- sowie im Lage- /Rechenschaftsbericht	2-46
2.10 Zusammenfassung der Ergebnisse	2-50
Anlagen	2-51

Abbildungsverzeichnis Kapitel 2

Abbildung 2.1:	Managementkreislauf öffentlicher Planung, Steuerung und Kontrolle	2-19
Abbildung 2.2:	Zielsetzungen und Aufgabenübertragung im öffentlichen Sektor	2-26
Abbildung 2.3:	Bestehende Lücke des NÖHR	2-43
Abbildung 2.4:	Spektren des NÖHR	2-44
Abbildung 2.5:	Vorschlag EICHHORN/VOGEL – Planungsrechnungen einer Kommune	2-48

Tabellenverzeichnis Kapitel 2

Tabelle 2.1:	Detailunterschiede in den Ländervorschriften zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung	2-32
--------------	---	------

Anlagenverzeichnis Kapitel 2

Anlage 2.1:	Gesamtübersicht der Vorschriften zur mittelfristigen Finanz- und Ergebnisplanung – nach Bundesländern	2-52
Anlage 2.2:	Übersicht der <i>expliziten</i> Grundsätze zur Planung in den Bundesländern	2-62

Stand der verwendeten (haushalts-)rechtlichen Vorschriften Kapitel 2, sortiert nach Bundesländern

Baden-Württemberg:

- GO BW Gemeindeordnung für Baden-Württemberg in der Fassung vom 24. Juli 2000 (GVBl. S. 582), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. Februar 2006 (GVBl. S. 20).
- E-GO BW Arbeitsentwurf neue Gemeindeordnung für Baden-Württemberg, Neues Kommunales Haushaltsrecht, Stand: 26. September 2005.
- E-GemHVO BW Arbeitsentwurf zur Verordnung des Innenministeriums über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO), Stand: 21. Dezember 2007.

Bayern:

- GO BY Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. August 1998 (GVBl. S. 797 ff.), zuletzt geändert durch Gesetz vom 20. Dezember 2007 (GVBl. S. 958).
- KommHV-Doppik BY Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik vom 1. Januar 2007 (GVBl. S. 678).
- Erläuterungen zum Gesetzentwurf zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts Bayern – Drucksache 15/6303.

Brandenburg:

- GO BB Gemeindeordnung für das Land Brandenburg vom 10. Oktober 2001 (GVBl. I S.154), zuletzt geändert durch Gesetz vom 28. Juni 2006 (GVBl. I S. 74, 86).
- BbgKVerf Kommunalverfassung des Landes Brandenburg vom 18. Dezember 2007 (GVBl. I, S.286);
Hinweis: Gemäß Kommunalrechtsreformgesetz BB (KommR-RefG) tritt die Kommunalverfassung erst am Tage der nächsten landesweiten Kommunalwahlen in Kraft; abweichend ist der haushaltswirtschaftliche Teil der neuen Kommunalverfassung jedoch seit 1. Januar 2008 bereits in Kraft.
- KomHKV BB Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden (Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung) vom 14. Februar 2008 (GVBl. II/08, S.14).

Hessen:

- GO HE Hessische Gemeindeordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. März 2005 (GVBl. I S. 142), zuletzt geändert durch Gesetz vom 15. November 2007 (GVBl. 2007 S. 757).
- Hessische GO Doppik Landtagsdrucksache 16/2463
Zu Art. 1 Nr. 29 – §§ 114a bis 114u Zu Art. 1 Nr. 29 – §§ 114a bis 114u Zu § 114s HGO.
- GemHVO-Doppik HE Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde mit doppelter Buchführung (Gemeindehaushaltsverordnung) vom 2. April 2006 (GVBl. I 2006 Hessen, S. 235).

Mecklenburg-Vorpommern:

- KV MV Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg-Vorpommern in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Juni 2004 (GVBl. S. 205), zuletzt geändert durch Gesetz vom 28. Dezember 2007 (GVBl. S. 409).
- GemHVO-Doppik MV Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts – Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik vom 25. Februar 2008 (GVBl. MV, S. 34).

Niedersachsen:

- NGO Niedersächsische Gemeindeordnung in der Fassung vom 28. Oktober 2006 (GVBl. S. 473), zuletzt geändert durch Gesetz vom 7. Dezember 2006 (GVBl. S. 575, 579).
- GemHKVO NI Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans sowie die Abwicklung der Kassengeschäfte der Gemeinden auf der Grundlage der kommunalen Doppik (Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung) vom 22. Dezember 2005 (GVBl. Niedersachsen Nr.31/2005, S. 458), berichtigt am 14. September 2006 (GVBl. Niedersachsen Nr. 23/2006, S. 441).

**Nordrhein-
Westfalen:**

- GO NW Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (Gv. NW S. 666 ff.), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 9. Oktober 2007 (Gv. NW S. 380).
- GemHVO NW Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen – Gemeindehaushaltsverordnung NW vom 14. November 2004 (GVBl. Nordrhein-Westfalen Nr. 41 vom 24. November 2004, S. 644).

Rheinland-Pfalz:

- GO RP Gemeindeordnung Rheinland-Pfalz in der Fassung vom 31. Januar 1994 (GVBl. S.153), zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 2007 (GVBl. 2008 S.1).
- GemHVO RP Gemeindehaushaltsverordnung Rheinland-Pfalz vom 18. Mai 2006 (GVBl. Rheinland-Pfalz Nr. 11 vom 30. Mai 2006, S. 203).

Saarland:

- KSVG SL Kommunalselbstverwaltungsgesetz Saarland vom 15. Januar 1964 (Amtsblatt, S. 123) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Juni 1997 (Amtsblatt, S. 682) zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. November 2007 (Amtsblatt, S. 2393).
- KomRwG SL Gesetz über das Neue Kommunale Rechnungswesen im Saarland (Gesetz 1598) – Kommunales Rechnungswesengesetz (KomRwG SL) vom 12.07.06 (Amtsblatt 2006, S. 1614).
- KommHVO SL Kommunalhaushaltsverordnung vom 10. Oktober 2006 (Amtsblatt des Saarlandes, Nr. 47 vom 2. November 2006, S. 1842).

Sachsen:

- GO SN Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen in der Fassung der Bekanntmachung vom 18. März 2003 (GVBl. S. 55), zuletzt geändert durch Gesetz vom 7. November 2007 (SächsGVBl. S. 478).
- SächsKomHVO-Doppik Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirtschaft nach den Regeln der Doppik – Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik vom 8. Februar 2008 (SächsGVBl. S. 202).

Sachsen-Anhalt:

- GO LST Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt vom 5. Oktober 1993 (GVBl. LSA S. 568), zuletzt geändert durch Gesetz vom 7. November 2007 (GVBl. LSA S. 352).
- GemHVO-Doppik ST Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden im Land Sachsen-Anhalt nach den Grundsätzen der Doppik (Gemeindehaushaltsverordnung Doppik) vom 30. März 2006 (GVBl. Sachsen-Anhalt 2006, S. 204).

Schleswig-Holstein:

- GO SH Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. Februar 2003 (GVBl. S. 57) zuletzt geändert durch Gesetz vom 12. Oktober 2007 (GVBl. S.452).
- Doppik-EG SH Gesetz zur Änderung der Gemeindeordnung und anderer Gesetze (Doppik-Einführungsgesetz) vom 14. Dezember 2006 (GVBl. S. 1316).
- GemHVO-Doppik SH Landesverordnung über die Aufstellung und Ausführung eines doppelten Haushaltsplanes der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik) vom 15. August 2007 (Gesetz- und Verordnungsblatt Schleswig-Holstein 2007, S. 382).
- Erläuterungen GemHVO-Doppik SH, Stand: November 2007.

Thüringen:

- ThürKO Thüringer Gemeinde- und Landkreisordnung (Thüringer Kommunalordnung) in der Fassung der Neubekanntmachung vom 28. Januar 2003 (GVBl. S. 41), zuletzt geändert durch Gesetz vom 23. Dezember 2005 (GVBl. S. 455).
- E-ThürGemHV-Doppik Entwurf Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik, Stand: 1. Oktober 2007.
- ThürKommDoppikG Entwurf Gesetz für die Gemeindegewirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung – Gesetz über die kommunale Doppik, Stand: 31. Januar 2007.

Zusätzlich zu den
bundeslandspezifischen
Regelungen:

IMK:

IMK Leittext Doppik

Innenministerkonferenz der Länder, Arbeitskreis III „Kommunale
Angelegenheiten“ – Unterausschuss „Reform des Gemeinde-
haushaltsrechts“: Gemeindehaushaltsverordnung für ein
doppisches Haushalts- und Rechnungswesen –
Erläuterungen und Leittext, Jena 2003, Anlage 2 (neu) zum
IMK-Beschluss vom 21. November 2003.

2.1 Einordnung

Das Schwerpunktthema „Planungsgrundsätze“ ragt ob seiner zentralen Bedeutung aus dem sonstigen Arbeitsprogramm des „Rechtsvergleichs kommunale Doppik“ in besonderer Weise hervor. Wie für jede Einheit der Volkswirtschaft ist Planung für eine Kommune essentiell. Das Ergebnis der kommunalen Planungstätigkeit, der Haushaltsplan, ist jedoch – anders als der interne, meist streng geheime Strategieplan privater Unternehmen¹ – der gesamten Öffentlichkeit zugänglich und zu veröffentlichen. Die verpflichtende Preisgabe strategischer und operativer Planungsoptionen und -strategien als Teil der externen öffentlichen Rechenschaftslegung und die bloße Existenz allgemeiner, kodifizierter Planungsgrundsätze ist letztlich ein Spezifikum des öffentlichen Sektors/der öffentlichen Finanzwirtschaft und ist durch dessen Eigentümerschaft, Finanzierungsquellen² und Zielstruktur begründet.³

Planung bedeutet zunächst **Zielsetzung**, verbunden mit der Erarbeitung eines Handlungsprogramms, um die entsprechenden Ziele zu erreichen. Zielsetzung wiederum erfordert eine Erfolgskontrolle, um ihre Sinnhaftigkeit und Rationalität nicht einzubüßen. Ziele sind es also, die Anfang und Ende des Planungsprozesses (hier Aufstellung des Haushaltsplans) miteinander verbinden. **Planung und Kontrolle** sind zwei Seiten derselben Medaille: Planung ohne nachgelagerte Kontrolle verringert i.d.R. die Erfolgsaussichten bezüglich der Realisierung des gesetzten Ziels, Kontrolle ohne vorherige Planung (in Form der Aufstellung von Soll-Vorgaben) ist schlichtweg nicht möglich. Es muss deshalb bereits an dieser Stelle auf die enge Verknüpfung von Planung und Kontrolle hingewiesen werden (vgl. hierzu Abschnitt 2.2). Private Unternehmen werden von ihren Anteilseignern, dem Kapitalmarkt und Wirtschaftsprüfern kontrolliert. Im öffentlichen Sektor gibt es zwar Quasi-Anteilseigner, die auch die politischen Leitungsgremien mittels Wahlen bestellen. Der Prinzipal BürgerIn verfügt allerdings nicht selbst über entsprechende *unmittelbare und kontinuierliche* Kontrollmöglichkeiten. Durch den Einzug des „Rating“ auf den Kommunalkreditmarkt wird sich – so ist zu vermuten – auch dieser in verstärktem Maße zu einem Kontrollorgan des kommunalen Haushaltens entwickeln. Zuvorderst sind es aber immer noch die institutionalisierten kommunalen / öffentlichen Kontrollinstanzen, die ihre zum Teil ver-

¹ Planung funktioniert in der öffentlichen Wirtschaft geringfügig anders als in der Privatwirtschaft, da andere Mechanismen (vgl. politökonomische Probleme z.B. Prinzipal-Agenten-Probleme) vorliegen.

² Vgl. Anthony, R. N. (1989), S. 47 ff. ANTHONY bezeichnete die Verwendung öffentlicher Mittel, i.w.S. „contributed capital“, als wesentlichsten Grund, weshalb die Rechnungslegung von Profit- und Nonprofit-Organisationen unterschiedlich sein muss.

³ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), S. 235. HAY nennt in seinem Standardwerk „Accounting for Governmental and Nonprofit Entities“ die folgenden drei Charakteristika öffentlicher Verwaltung: 1. „Receipts of significant amounts of resources from resource providers who do not expect to receive either repayment or economic benefits proportionate to the resources provided“, 2. „Operating purposes that are other than to provide goods or services at a profit or profit equivalent“, 3. „Absence of defined ownership interests that can be sold, transferred, or redeemed, or that convey entitlement to a share of a residual distribution of resources in the event of liquidation of the organization“. Vgl. Hay, L. E. (1989), S. 2.

fassungsmäßige Aufgabe darin sehen, Haushaltsplanung und -vollzug, d.h. den kommunalen Haushalt ex ante und ex post, zu prüfen.

Einerseits erscheint es dringend notwendig, den Kommunen Richtlinien für eine ordnungsgemäße und qualitative Planung an die Hand zu geben, mittels derer sich die Aufsichtsbehörden im Zweifelsfall im Rahmen ihrer Kontrolltätigkeit orientieren und u.U. kommunale Verantwortungsträger auch zur Verantwortung ziehen können. Andererseits erscheint es schwierig, konkrete Planungsgrundsätze aufgrund der darin enthaltenen Komplexität und damit verbundenen Prozesse zentral vorzugeben. Ferner erfordert konkrete Planung stets auch die Beachtung kommunaler Spezifika und von Wissen aus den Kommunen vor Ort. Auch deshalb bestehen Schwierigkeiten, hierfür zentrale, detaillierte Grundsätze zu manifestieren, die für alle Kommunen gleichermaßen gelten sollen. Daher verwundert es kaum, dass im Haushaltsrecht der Kommunen zwar Vorgaben zur Planungspflicht, jedoch nicht zum Subjekt an sich zu finden sind. Auch die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK) – Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ (AK III) – hat in ihrem Leittext für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen von 2003 lediglich generelle Vorgaben hinsichtlich einer verpflichtenden Planung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung getätigt. Die Regelungen der Länder beschäftigen sich sehr oft mit der Veröffentlichung von produktorientierten Kennzahlen (Output), in einigen Ländern darüber hinaus auch mit **Wirkungen und dem Outcome kommunalen Wirtschaftens**, auf die es im öffentlichen Sektor gerade ankommt.

Der zweite Abschnitt dieses Kapitels umfasst zunächst die theoretische Darstellung der Planungs- und Kontrollfunktion des Haushalts. In der Folge wird im dritten Abschnitt ein idealtypisches, stilisiertes Modell des praktizierten Managementkreislaufs von Zielen, Planung von Leistungen und Ressourcenbedarf sowie Kennzahlenerhebung aufgezeigt. Aufgrund der wichtigen Bedeutung und der Unterscheidung zum Privatsektor, werden im vierten Abschnitt die spezifischen Ziele des öffentlichen Sektors als Ausgangspunkt aller Planungsaktivitäten erläutert. Zunächst wird dann ein Kernaspekt der Planung in der Praxis herausgegriffen: Die Finanz- und Ergebnisplanung der Kommunen (fünfter Abschnitt). Sie ist ein Teil der strategischen Planung und Steuerung von Kommunen, die – gleichsam als Kern dieses zweiten Kapitels – im sechsten Abschnitt erläutert wird. Dabei wird die Verknüpfung von Zielen und Kennzahlen nochmals herausgearbeitet. Darauf aufbauend, werden dann die wesentlichen Kriterien eines fachgerechten Planungs- und Steuerungssystems und die dafür zu erfüllenden Anforderungen seitens des neuen Haushalts- und Rechnungswesens dargelegt (siebter und achter Abschnitt). Möglichst praxisbezogen fallen die Schlussfolgerungen für die Darstellung von Zielen und Kennzahlen in der Haushaltsplanung, im Vor- sowie im Lage-/Rechenschaftsbericht in der Praxis aus (neunter Abschnitt), bevor eine kurze Zusammenfassung das zweite Kapitel abschließt.

2.2 Die Planungs- und Kontrollfunktion des kommunalen Haushalts

Der Literatur folgend, umfasst der **Planungsbegriff** eine prognostische, eine wertend-vergleichende und eine gestaltende Dimension. Auch die Planung des Haushalts vollzieht sich in drei Schritten: Zunächst geht es darum, die Zukunft abzuschätzen, wie sie ohne Aktivitäten des Plan- und Entscheidungsträgers aussehen würde (*Status-quo-Prognose*); dieser Analyse wird dann eine vom Planenden als wünschenswert beurteilte „Sollzukunft“ gegenübergestellt (*Bewertung*) und zuletzt ein Handlungsprogramm entworfen, das auf die Annäherung von prognostizierter Ist- und Sollzukunft zielt (*Gestaltung*).⁴ Planung ist also zusammenfassend „der Versuch einer Zukunftsgestaltung durch Entwürfe rationaler Ordnung auf der Basis des verfügbaren Wissens“⁵. Planungsaktivitäten der öffentlichen Hand sind insbesondere deshalb obligatorisch, da öffentliches Haushalten/Wirtschaften stets die Verwendung öffentlicher, also zum Allgemeinwohl anvertrauter Mittel (Steuern und Zuwendungen), zum Inhalt hat. Die IMK bezeichnet Planung als „Erfordernis der öffentlichen Finanzwirtschaft“, welches nicht vom Rechnungsstil abhängig ist.⁶ An jede wirtschaftliche Transaktion der Kommune ist die Erwartung der Erfüllung einer implizit oder explizit ausgewiesenen öffentlichen Aufgabe verknüpft, ansonsten dürfte diese von der öffentlichen Hand nicht übernommen werden.

Doch was will man überhaupt mit Planung in einer Kommune erreichen? Inbegriff der Planung der öffentlichen Hand ist die Erstellung eines **Haushalts** als (impliziten) „Hauptkontrakt“⁷ zwischen Prinzipal und Agent (sowohl auf der Ebene Bürger-Politik, als auch im Verhältnis Politik-Verwaltung). Dieser hat gleichzeitig mehrere Funktionen zu erfüllen.⁸ Neben der wichtigen **administrativen**⁹ und der – nur schwer auf die kommunale Ebene übertragbaren – **politischen**¹⁰ **Kontrollfunktion** (Rechenschaftsfunktion), der finanzwirtschaftlichen Ordnungsfunktion¹¹ und der – in Bezug auf die kommunale Steuerung unwesentlichen / ir-

⁴ Vgl. Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 2 sowie Vierling, M. (2008), S. 40.

⁵ Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 2

⁶ Vgl. Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 12.

⁷ Frischmuth, B. (1999), S. 153; vgl. auch Fischer, E. (2001), S. 212 und Bals, H. (2004), S. 9 ff.

⁸ Diese Funktionen entstammen der staatlichen Sphäre; sie sind aufgrund der institutionellen Gegebenheiten nur bedingt auf die kommunale Ebene übertragbar.

⁹ Der Haushaltsplan ermöglicht dem Bürgermeister / Gemeindevorstand und dem Gemeinderat / der Gemeindevertretung eine administrative Kontrolle über die Verwaltung, indem diese am Haushalt – als Grundlage für deren Handeln – gemessen werden kann.

¹⁰ Auf staatlicher Ebene sollen demnach regelmäßig wiederkehrende Haushaltsberatungen der Legislative – insbesondere der Opposition – eine Kontrolle der Regierung ermöglichen. Auf kommunaler Ebene existiert jedoch keine „Regierung“. Am ehesten könnte man diesen Gedanken auf die Kontrolle des Bürgermeisters/Gemeindevorstands durch den Gemeinderat/die Gemeindevertretung übertragen.

¹¹ Einnahmen sollen Ausgaben und Erträge sollen Aufwendungen gegenübergestellt und in den jeweiligen Salden ein Ausgleich gesucht werden, um eine dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde oder generell die ökonomische Rationalität des Haushaltes zu gewährleisten. Hierbei sei auf Kapitel 3 des Rechtsvergleichs kommunale Doppik „Haushaltsausgleich“ verwiesen.

relevanten – volkswirtschaftlichen Lenkungsfunktion¹², ist hier die zentrale und für Kommunen dominante¹³ **politische Planungs-¹⁴ und Programmfunktion** (Programmfunktion in Bezug auf die Festlegung der öffentlichen Ziele; Planungsfunktion bezüglich der zu deren Erreichung eingesetzten Instrumente) zu nennen. Der kommunale Etat ist quasi der monetäre Ausdruck des politischen-strategischen Handlungsprogramms, mit dem die in kommunaler Verantwortung Stehenden ihr Verständnis des Wählerauftrags in konkrete Programme umzusetzen suchen. Die Programme schlagen sich im Haushalt in Form von Aufwendungen (Ergebnishaushalt) und Ausgaben (Finanzhaushalt) nieder.¹⁵

Die erwähnten **Funktionen** lassen sich auch **anhand zeitlicher Dimensionen** darstellen:

1. **Ex ante** soll der Haushalt dem Prinzipal und anderen Adressaten Auskunft über das schwerpunktmäßige *Programm* der Kommune, basierend auf möglichst konkreten *politisch-programmatischen Planungszielen*, geben.
2. **Im Haushaltsjahr** sollen die Informationen aus den Plänen zur *Steuerung der Kommune* verwendet werden und, den Programmen folgend, umsetzende Entscheidungen getroffen werden.
3. **Ex post** soll die Planung einen Soll-Ist-Vergleich ermöglichen und Kontrolleinrichtungen ein Vergleichsmittel an die Hand geben, *effektiv geleistete kommunale Leistungsergebnisse einzuschätzen*. Daher muss eine der Planung zwingend nachgelagerte Kontrolle nicht nur die zahlenmäßige rechnerische Richtigkeit der staatlichen Finanzaktionen prüfen („ziellose“ Verwaltungskontrolle), sondern auch einen Vergleich zwischen dem angestrebten und realisierten Zielrealisierungsniveau suchen.¹⁶ Hierbei kann die Nichterfüllung von Planungszielen bzw. Nichtübereinstimmung von Soll und Ist durchaus auf unterschiedliche Ursachen zurückzuführen sein. Denn Planaufstellung und -durchführung vollzieht sich dabei nicht in einem Vakuum, sondern unterliegt vielfältigen verwaltungsexternen und -internen Faktoren; nicht allen kann mit Gegenmaßnahmen begegnet werden. Nur solche Planabweichungen, die der Entscheider zu verantworten hat¹⁷ und die für Aufgabenerfüllung der Kommune wesentlich sind, sollten dann auch mit entsprechenden Sanktionen belegt wer-

¹² Da über das Haushaltsprogramm direkt (über die Ausgaben- / Aufwendungsseite) oder indirekt (über die Einnahmen- / Ertragsseite) die gesamtwirtschaftliche Nachfrage beeinflusst werden kann, sieht man im Haushalt ein Instrument gesamtwirtschaftlicher Stabilisierungspolitik und globaler (gesamtstaatlicher) Lenkungsmöglichkeiten. Diese Funktion ist im kommunalen Haushalt jedoch aufgrund des geringen Haushaltsvolumens (bei der Einzelbetrachtung) eindeutig zu vernachlässigen. Zudem wird sie teilweise auch als Bestandteil der Programmfunktion gesehen. Allerdings muss auch beachtet werden, dass von kommunalen Investitionen auch Effekte auf die kommunale Wirtschaft ausgehen; wird die „volkswirtschaftliche Lenkungsfunktion“ so verstanden, ist sie nicht als unwesentlich einzuschätzen.

¹³ Die juristische, die finanzwirtschaftliche und die volkswirtschaftliche Funktion haben aus Sicht der wesentlichen Aufgabe, die lt. Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 55 f. das Budget erfüllen soll („Verteilung der knappen Mittel auf die konkurrierenden und prinzipiell unbegrenzten Ansprüche der Bürger gegenüber dem Staat“), nicht den gleichen Stellenwert wie die politische Programmfunktion. Vielmehr handelt es sich dabei, so RÜRUP/HANSMEYER, um Subfunktionen.

¹⁴ Vgl. Pook, M. (2007), S. 183.

¹⁵ Vgl. Heiser, H. C. (1964), S. 16 ff., Schwarting, G. (2006), S. 179 und Vierling, M. (2008), S. 41.

¹⁶ Vgl. Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 56 f. und S. 147 f.

¹⁷ BALS unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen „managementbedingten und nicht managementbedingten Verbesserungen und Verschlechterungen“; Vgl. Bals, H. (2004), S. 54 ff.

den. Wobei hierbei wiederum zu beachten ist, dass in einem Haushalt durchaus konfligierende Zielsetzungen bestehen können, die sich in ihrer produktiven Erfüllung (Outputleistung) und in den erzeugten Wirkungen (Outcome und insbesondere Impact) gegenseitig behindern. In jedem Falle, ist allerdings eine Ursachenlokalisierung unabdingbar – die Einflussfaktoren sind zu lokalisieren, nach ihrer Beeinflussbarkeit und ihren zeitlichen Charakteristiken zu gruppieren und zu bewerten. Über diese Ursachen ist dann auch zu berichten.

Planungs- und Kontrollfunktion bedingen sich folglich gegenseitig. Eine ordentliche Planung funktioniert nicht ohne nachgelagerte Kontrollmechanismen, da sonst berechtigterweise die Befürchtung besteht, dass eine inkorrekte Planaufstellung ohne hierauf folgende Konsequenzen bzw. Sanktionen zu einer (noch) nachlässigeren Planung in den Folgeperioden führen wird. Andererseits wird Kontrolle erst durch die Vorgabe von Plangrößen, anhand derer die tatsächliche Leistung beurteilt werden kann, möglich. Inhalt des zweiten Kapitels ist die Planungsperspektive sowie die Koordinationswirkung, welche der Haushalt aufweist. Auf diese wird im Folgenden näher eingegangen. Die Kontrollperspektive des kommunalen Haushalts wird im Rahmen der Erläuterungen zu den Kennzahlen nochmals inhaltlich gestreift.

2.3 Der Managementkreislauf als Kontext für Ziele, für die Planung von Leistungen und des Ressourcenbedarfs sowie für Kennzahlen

Grundlage und Ausgangspunkt für jegliche politische Entscheidung ist der „abstrakte Wählerwille“ bzw. das sog. **öffentliche Interesse**¹⁸, das sich z.T. aus widerstreitenden Interessen und Positionen herausprägt. Politiker müssen sich letztlich aus Legitimations- und politökonomischen Gründen in ihrem Handeln und in ihren Entscheidungen stets vom (vermeintlichen) Willen der Mehrheit der Prinzipalgruppe „Wähler“, also dem Gemeininteresse, leiten lassen. Ziel des kommunalen Haushaltens und Wirtschaftens ist die **Erfüllung „konkreter“ politischer Ziele**, die die Politik in einem Abwägungs- und Diskussionsprozess aus den abstrakten Vorgaben des Wählers ableitet.

Um diese Ziele wiederum zu erreichen (man spricht hier auch von Wirkungsorientierung – vgl. hierzu Abschnitt 2.4), sind diese zunächst zu operationalisieren.¹⁹ Es ist folglich, ausgehend von den erwähnten politischen Zielsetzungen und von zusätzlich zu beachtenden rechtlichen Vorgaben, ein konkretes **politisches Handlungsprogramm** festzulegen, das sich aus vielfältigen **Aufgaben / Maßnahmen** zusammensetzt, welche die Kommune im Interesse ihrer Bürgerinnen und Bürger erfüllen möchte. Dies erfolgt im Rahmen der sog. **strategischen Aufgabenplanung**.²⁰ „Die zur Umsetzung der Regierungspolitik einzusetzenden Maßnahmen sollen, bezogen auf das politische Ziel, eine nachhaltige Wirkung gewährleisten und die Zielerreichung nachhaltig sicherstellen.“²¹ Deshalb sollte der Prozess der Strategieentwicklung bzw. -weiterentwicklung grundsätzlich auch jährlich durchlaufen werden, um die strategischen Programme aktualisieren zu können.²² Zentrum des Kreislaufs²³ ist folglich die öffentliche Aufgabenerfüllung als Residuum des kommunalen Agierens (als Gesamtüberblick über den gesamten Prozess dient Abbildung 2.1; auf diesen wird in der weiteren Analyse immer wieder Bezug genommen).

¹⁸ Vgl. Eichhorn, P. (1983), S. 9. Das öffentliche Interesse ist das privaten Interessen übergeordnete Interesse; man spricht deshalb auch von Gesamt- oder Gemeininteresse, (All-)Gemeinwohl, oder – in der Volkswirtschaftslehre – von öffentlicher Wohlfahrt.

¹⁹ Vgl. Finger, S. (2007), S. 96.

²⁰ Vgl. Eichhorn, P. (2001), S. 410 und Rüdert, H. / Vogelbusch, F. / Falken, C. (2005), S. 16 f.. Nach EICHHORN sind es Wahlen, bei denen in demokratischen Staaten die Ableitung öffentlicher Aufgaben aus politischen Zielsetzungen erfolgt. Die Kriterien für das Vorliegen einer öffentlichen Aufgabe seien der Bedarf und die daraus resultierende Notwendigkeit zur Bedarfsdeckung.

²¹ Hauser, T. (2002), S. 133; Daraus resultieren Zielvorgaben bzw. Zielvereinbarungen (bezogen auf einzelne Produktbereiche und Produkte), die wiederum zu Mittelzuweisungen für die einzelnen Produkte und Produktgruppen auf Basis der Kostenrechnung führen und zu Globalbudgets für dezentrale Organisationseinheiten zusammengefasst werden. Vgl. Budäus, D. (2006), S. 135.

Anmerkung: Auf kommunaler Ebene existiert keine „Regierung“, wie es sie auf staatlicher Ebene gibt; am ehesten entspricht dieser der Bürgermeister / Gemeindevorstand einer Kommune.

²² Vgl. Löchert, M. (1999 ff.), S. 263 f.

²³ LÖCHERT bezeichnet die Stufen des Haushaltsplanungskreislaufs abweichend vom hier vorgestellten Konzept; der Ablauf ist jedoch identisch: Vom strategischen Programm zu strategischen Eckwerten, von strategischen Eckwerten zum Haushaltsplan und vom Haushaltsplan zu Zielvereinbarungen. Vgl. Löchert, M. (1999 ff.), S. 268.

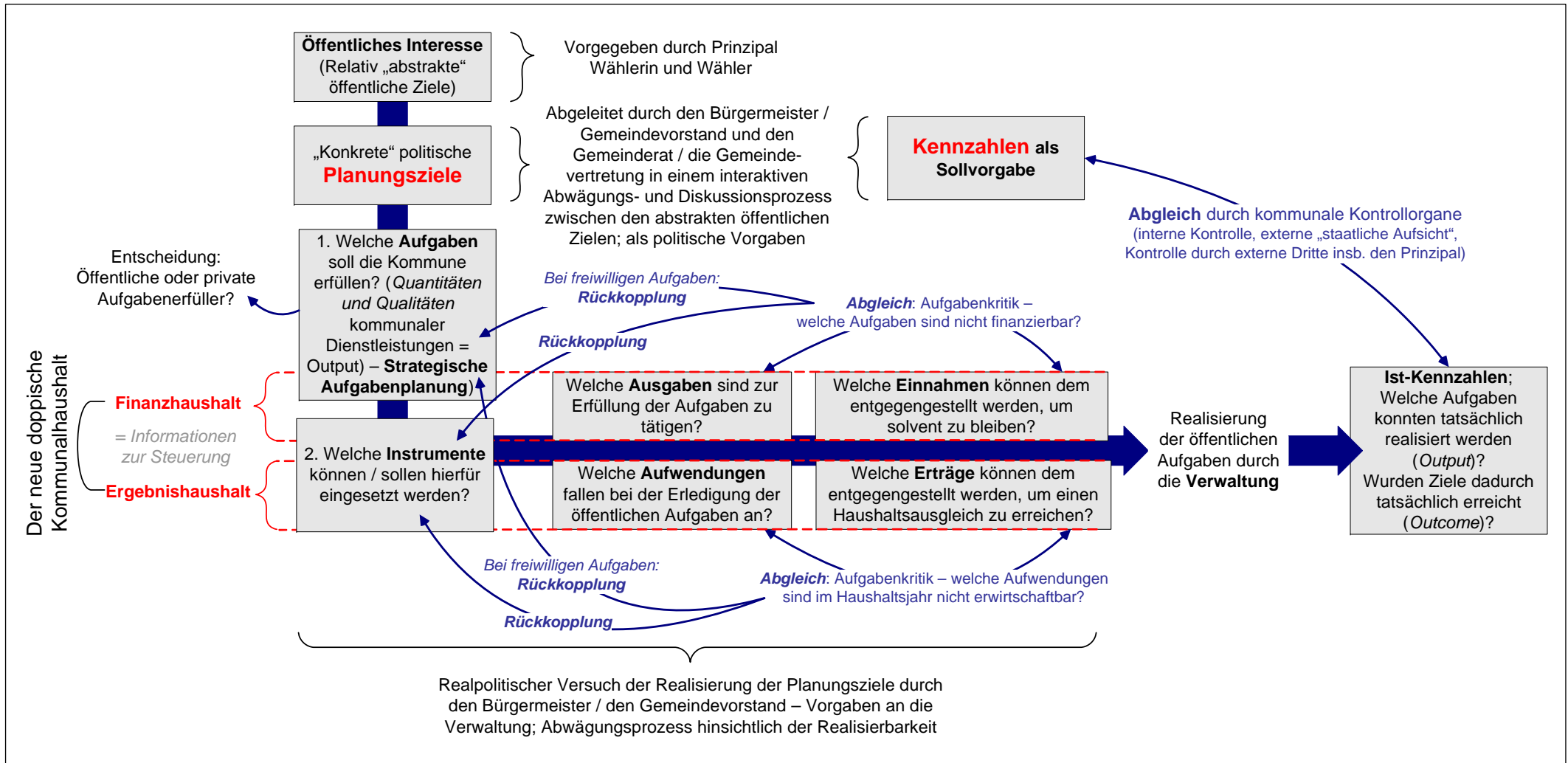


Abb. 2.1: Managementkreislauf öffentlicher Planung, Steuerung und Kontrolle
 Quelle: Eigene Darstellung, die diagonale Abfolge basiert z.T. auf Eichhorn, P. (2001), S. 410.

Im darauf folgenden Schritt müssen die Entscheidungsträger definieren, mit welchen konkreten Mitteln / **Instrumenten** sie die Aufgaben erledigen möchten (Zweck-Mittel-Hierarchie)²⁴. Entscheidend sollte hierbei immer sein, welches das wirtschaftlich sinnvollste und zugleich das in Bezug auf das zu erreichende Ziel angemessenste und wirksamste Instrument ist.²⁵ Es kommt jedoch nicht darauf an, dass die Kommune die Maßnahmen und Leistungen selbst erbringt; vielmehr soll sie deren Erfüllung *sicherstellen*.²⁶ D.h. auch eine Übertragung der (Pflicht zur) Aufgabenerfüllung auf Private oder öffentlich-private Kooperationen ist denkbar. Wichtig ist dem Prinzipal lediglich, dass das kommunale Gut/ die Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse in zufrieden stellender Qualität und – sofern sich die Aufgabenerfüllung mengenmäßig feststellen lässt – in ausreichender Quantität²⁷ sowie unter Beachtung von Rechtmäßigkeit und Wirtschaftlichkeits-²⁸ (u.U. auch Umwelt)gesichtspunkten zur Verfügung gestellt wird. *Konkretes Planungsobjekt* sind folglich die Produkte und Leistungen, die die Verwaltung erbringt, denn durch deren Einsatz soll die Verwaltung die politisch gesetzten Ziele erreichen.²⁹

Nach der Entscheidung für die einzusetzenden Instrumente, folgt der Eintritt in den haushalts- und finanzwirtschaftlichen Kreislauf (Horizontalachse in Abbildung 2.1). Der neue doppische Kommunalhaushalt besteht einerseits aus Liquiditätsinformationen im Finanzhaushalt, andererseits aus Informationen zum Ressourcenverbrauch im Ergebnishaushalt. Der Ausgleich beider ist essentiell; dies wird im folgenden Kapitel 3 des Rechtsvergleichs erläutert. Bei Eintritt in die **kommunalen Haushaltsverhandlungen** (d.h. dem **Herunterbrechen von abstrakten Gemeininteressen über politische Ziele und den daraus abgeleiteten Aufgaben und zu deren Erfüllung einzusetzende Instrumente in monetäre Größen**) ist also der Schnittpunkt zwischen Planungsgrundsätzen und Haushaltsausgleich zu suchen. Die Frage, die sich im **Finanzhaushalt** stellt, lautet, welche Ausgaben zur Erfüllung der Aufgaben mit den präferierten Instrumenten zu tätigen sind und ob die Einnahmen, die diesen entgegengestellt werden können, ausreichen, um die Solvenz (Haus-

²⁴ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 135 f. Wie in der Privatwirtschaft auch, stehen Ziele und Produkte in einem sehr engen Wirkungszusammenhang mit dem Unterschied, dass die Wirkungen in der öffentlichen Wirtschaft wesentlich vielschichtiger sind. Vgl. ferner hierzu auch Löchert, M. (1999 ff.), S. 263 f.

²⁵ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 133 und Budäus, D. (2006), S. 134. Siehe hierzu ferner auch Abschnitt 2.8.

²⁶ Aufgabenträger und Aufgabenerfüller müssen nicht zwangsläufig identisch sein; es existiert eine Vielfalt an Wirtschaftssubjekten, die öffentliche Aufgaben erfüllen: Steuerfinanzierte öffentliche Verwaltungen, beitragsfinanzierte öffentliche Vereinigungen, entgeltfinanzierte öffentliche Unternehmungen, private Nonprofit-Betriebe aber auch private kommerzielle Unternehmungen. Vgl. Eichhorn, P. (2001), S. 411.

²⁷ Eine pareto-effiziente Mengenerstellung (optimale Menge des öffentlichen Gutes) wäre gegeben, wenn die Summe der *marginalen* Zahlungsbereitschaften (aller BürgerInnen) *gleich* den Grenzkosten entspräche. Vgl. Varian, H. R. (2007), S. 807. Grenzkosten sind in der Kommune durchaus mit der Kostenrechnung ermittelbar; kumulierte Zahlungsbereitschaften der BürgerInnen können allerdings nur geschätzt werden. Eine wirkliche „Outputsteuerung“ müsste dieses Problem lösen. Insofern kann dieser gebräuchliche Begriff des NSM irreführend sein. Was herkömmlich als „Outputsteuerung“ bezeichnet wird (in berechtigter Abkehr zur bisherigen „Inputsteuerung“), umfasst eine politisch determinierte Festlegung von Quantitäten. Diese muss aber nicht zwangsläufig eben jener erwähnten pareto-effizienten Menge entsprechen, die im Sinne des Prinzipals wäre und mit der die Kommune die ihr zugewiesene öffentliche Aufgabe optimalerweise zu erfüllen suchen sollte.

²⁸ Darüber hinaus auch Effizienz- und Effektivitätsgesichtspunkte, vgl. Abschnitt 2.8.

²⁹ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 134 und Bärmann, A. (2006), S. 162.

haltsausgleich der Finanzströme – vgl. Kapitel 4 des Rechtsvergleichs) der Kommune sicherzustellen. Für den Fall, dass dies nicht der Fall sein sollte, tritt der Entscheidungsprozess um die öffentliche Aufgabenerfüllung in eine Rückkopplungsschleife³⁰ ein. Bei kommunalen Pflichtaufgaben wird die Schleife auf die eingesetzten Instrumente zurückgehen und in diesem Bereich nach wirtschaftlicheren Lösungen gesucht. Im Falle freiwillig übernommener Aufgaben, wird die Rückkopplung auf die grundsätzliche Entscheidung für oder gegen die Übernahme der Aufgabe zurückreichen (sog. Aufgabenkritik als generelle Entscheidung über Handlungsfelder)³¹ und ein erneuter Abstimmungsprozess um deren Notwendigkeit zur Erreichung der übergelagerten Planungsziele angestoßen. Im Rahmen des **Ergebnishaushalts** müssen die politischen Entscheider zunächst den Ressourcenrahmen festlegen, innerhalb dessen die Erledigung der öffentlichen Aufgaben im Planungshorizont zu erfolgen hat.³² Es wird der Ressourcenbedarf geplant, d.h. die Höhe der Aufwendungen, welche voraussichtlich anfallen können und welche Erträge den Ressourcenverbräuchen gegenübergestellt werden können, um einen Haushaltsausgleich der Ressourcenströme zu erzielen. Im Falle, dass „Aufwendungen im Haushaltsjahr nicht erwirtschaftbar“ (i.S. eines nicht-ausgeglichenen Ergebnishaushaltes) sein werden, erfolgt eine erneute Aufgabenkritik – ebenfalls mit den oben bereits geschilderten Rückkopplungen.

Der Haushaltsprozess ist letztlich also zunächst als Abwägungsprozess hinsichtlich der Realisierbarkeit der Aufgabenerfüllung und als realpolitischer Versuch zu sehen, die Planungsziele tatsächlich zu verwirklichen. Das Handeln von Kommunalpolitik und kommunaler Verwaltung wird zusammenfassend mit folgenden Fragen betrachtet: Welche Wirkung soll erzielt werden? Welche Leistung / Aufgabe (in welchen Mengen und welcher Qualität) muss darauf aufbauend erbracht werden? Wie (mit welchen Instrumenten) und von wem soll sie erbracht werden? Was kostet sie bzw. wie hoch ist der Ressourcenverbrauch und was darf sie kosten?³³ Die Antworten auf diese Fragen, d.h. die Ergebnisse der Haushaltsberatungen in Form des fertigen Haushaltsplans, dienen als Vorgabe für die Verwaltung. Wie noch zu zeigen sein wird, sollte die Entscheidung für oder gegen eine öffentliche Aufgabenerfüllung (und möglichst auch hinsichtlich deren Finanzierung) von Seiten der demokratisch legitimierten politischen Gremien erfolgen. Die Verwaltung ist (im Ideal) letztlich nur ausführende (und Feedback gebende), jedoch keine entscheidende Stelle.

In der Folge eines positiven Beschlusses der Politik zur **Aufgabenerfüllung** und deren Finanzierung wird diese dann also **von der Verwaltung** initiiert (sei es durch Einsatz eigener Personal- und Sachmittel oder durch öffentliche Ausschreibung und anschließende

³⁰ In dem hier dargestellten hierarchischen Planungsprozess sind, nach BUDÄUS, sukzessive Planungszyklen mit jeweiligen Rückkopplungsschleifen notwendig, da die simultane Ressourcen- (Inputplanung) und Leistungsplanung (Outcome- und Outputplanung) sowohl über die unterschiedlichen Zeiträume [kurzfristig (operativ), mittelfristig und langfristig (strategisch)] als auch für die Objekte (Ressourcen und Leistungen) faktisch nicht möglich sei. Vgl. Budäus, D. (2006), S. 134.

³¹ Vgl. Rüdert, H./Vogelbusch, F./Falken, C. (2005), S. 16 f.

³² Vgl. Bärmann, A. (2006), S. 162.

³³ Vgl. Pook, M. (2007), S. 184 f.

Übertragung der Aufgabenverantwortung auf externe Dritte). Dass die Verwaltung – bedingt durch interkommunale Prinzipal-Agenten-Konflikte – eigene Interessen vertreten kann, ist in der Literatur ausführlich behandelt worden. Der oben erläuterte **politische Dreiklang – Planung, Steuerung und Kontrolle** – erfordert es allerdings, dass die politischen Entscheider auch die Erfüllung der öffentlichen Aufgabe im Rahmen der der Verwaltung zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel und Ressourcen überprüft. Hierzu definiert sie üblicherweise bereits in einem frühen Stadium des Kreislaufs – d.h. bereits simultan mit den „konkreten“ politischen Planungszielen – **Kennzahlen**, die zu deren Abbildung taugen. Die Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder beschreibt in ihrem Leittext des Jahres 2003 die Relevanz der Kennzahlen im geschilderten Steuerungskreislauf: „Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.“³⁴ Die Schwierigkeit liegt hierbei darin, aussagekräftige Indikatoren zu bestimmen, die ex ante als Sollvorgabe für die Kommunalverwaltung und ex post als Maßstab für den Grad der Aufgabenerfüllung dienen können. Die von der Politik vorgegebenen Kennzahlen werden dann von der Verwaltung aus den vorliegenden Daten generiert und den politischen Entscheidern zu den Berichtsterminen (mindestens jährlich) vorgelegt; eventuell ist auch eine unterjährige Evaluation der Zielerreichung möglich. Wichtig ist hierbei die Beantwortung der Fragen, welche Aufgaben tatsächlich realisiert (Output) und ob dadurch die Ziele faktisch erreicht werden konnten (Outcome) – vgl. hierzu auch Abschnitt 2.8. Es sollte erwartet werden, dass der Abgleich von Kennzahlen (als Sollvorgabe) und Ist-Werten nicht nur durch die eigentlichen Entscheider, sondern auch von der „staatlichen Aufsicht“ und – sofern die Indikatoren veröffentlicht werden und für Nicht-Fachleute verständlich sind – im besten Falle auch vom Prinzipal WählerIn durchgeführt wird.

Damit der geschilderte Steuerungsprozess in der Verwaltung reibungslos und erfolgreich ablaufen kann, sind zusätzlich mehrere Elemente notwendig:³⁵

- **Budgetierung** auf Basis der Produkte und Leistungen (outputorientierte Budgetierung³⁶), einschließlich der Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung (siehe hierzu Abschnitt 2.5);
- Ein aussagekräftiges **Berichtswesen** und eine **funktionierende Controllingorganisation** zur Unterstützung der Steuerungsprozesse im gesamten Managementkreislauf (siehe hierzu Abschnitt 2.9);
- Ein **Rechnungswesen** als instrumentelle Unterstützung des gesamten Controllingprozesses, das mit dem Haushaltswesen und der strategischen Planung systematisch verknüpft ist (hier ein Verweis auf Abschnitt 2.8).

³⁴ Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 50

³⁵ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 136.

³⁶ Vgl. Nowotny, E. (1999), S. 184 und Bals, H. (2004), S. 19 ff.

2.4 Ziele öffentlicher Verwaltungen und Betriebe

Wie im vorherigen Abschnitt gezeigt wurde, sind von politischer Seite zu formulierende **Ziele der Ausgangspunkt für die effektive Planung und Steuerung** einer Kommune. Wie nun im Folgenden dargestellt wird, gilt dies auch für die zum „Konzern Kommune“ gehörenden kommunalen Unternehmen.³⁷

Ziele leiten sich im besten Fall auf kommunaler Ebene aus dem politischen Programm und andererseits aus gesetzlich festgelegten Aufgaben ab.³⁸ Hat eine Stadt oder Gemeinde nicht ausreichend Mühe in die Erarbeitung eines Zielkatalogs gesteckt, kann sie auch nicht „gezielt“ gesteuert werden, weil die Wirkungsrichtung von Politik und Verwaltung im Unklaren bleibt. Zudem möchte auch der interessierte Prinzipal Bürgerin/Bürger wissen, welche Ziele die Kommune in der / den kommenden Legislaturperiode(n) verfolgt, wie viele Ressourcen für die einzelne Zielerreichung investiert werden und natürlich auch, ob diese Ziele letztendlich erreicht werden konnten. Eine detaillierte und überdachte Zielsetzung wird deshalb als Ausgangspunkt einer kurz-, mittel- und auch langfristigen Planung und Steuerung³⁹ der Kommune gesehen.⁴⁰ Die Zielsetzung erfordert die „Entfaltung eigener Initiativen“⁴¹ der politisch Agierenden; sie sollen durch ein klares „Handlungsprogramm“ Impulse und Führung geben und gegebene Handlungsspielräume nutzen. Diese wird dann in der allgemeinen Erfolgskontrolle überprüft.⁴² Nach der Definition der Ziele, gilt es Interdependenzen zu analysieren, Zielpräferenzen⁴³ festzulegen sowie Maßstäbe zur Operationalisierung heranzuziehen.⁴⁴ Die einzelnen Ziele werden darauf aufbauend zu einem *möglichst*⁴⁵ ganzheitlichen und widerspruchsfreien Zielsystem zusammengefasst, das sich thematisch

³⁷ Vgl. Eichhorn, P./Vogel, R. (2006), S. 194.

³⁸ Vgl. Bärmann, A. (2006), S. 163 f. Ziele des gesetzlich festgelegten Pflichtkanons können von den kommunalen Entscheidungsträgern also nicht beeinflusst werden; sie sind *zunächst* für die kommunale Steuerung also minder wichtig.

³⁹ Die Langfrist-Wirkung von Zielen ist umstritten; einerseits sollte eine Kommune eine „Politik aus einem Guss“ betreiben und nicht ständig ihre Zielstrategie(n) ändern – auch über Wahlperioden hinweg. Andererseits soll natürlich auch ein neu gewählter Gemeinderat/eine neue Gemeindevertretung bzw. ein erstmals ins Amt gewählter Bürgermeister/Gemeindevorstand eigene Akzente und Ziele setzen können. Es ist daher ein Mittelweg zwischen politischer Zielkontinuität und innovativer Steuerung zu suchen.

⁴⁰ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 134.

⁴¹ Kitterer, W. (1989), S. 221

⁴² Vgl. Zimmermann, H./Henke, K.-D. (2005), S. 100.

⁴³ Dies ist beispielsweise durch die Definition von „strategischen Handlungsschwerpunkten“ möglich. Vgl. Löchert, M. (1999 ff.), S. 263 f.

⁴⁴ Auf der einen Seite finden sich wettbewerbs-, konjunktur-, beschäftigungs-, struktur-, vorsorge-, sozial- und finanzpolitische Ziele der Kommune, auf der anderen Seite – mit den erstgenannten Zielen als Querverbindungen verflochten – u.U. beschaffungs-, produktions-, absatz- und finanzierungspolitische Ziele der öffentlichen Verwaltung bzw. des öffentlichen Unternehmens. Vgl. Eichhorn, P. (1983), S. 11 i.V.m. Eichhorn, P. (2001), S. 415.

⁴⁵ Bei der Entwicklung der strategischen Programme oder Zielsysteme sollte darauf geachtet werden, dass die einzelnen Ziele und Teilziele möglichst neutral oder komplementär zueinander ausgerichtet sind. Es wird nicht immer möglich sein, ein konsistentes Zielsystem zu entwickeln, da es immer widerstreitende Ziele in der Kommune geben wird und geben soll. Von diesem Wettbewerb um die Zielerfüllung lebt eine Kommune. Die Gefahr der Definition von konfligierenden Zielen kann allerdings durch iterative Abstimmungsprozesse zwischen Politik und Verwaltung gemindert werden. Vgl. Löchert, M. (1999 ff.), S. 263 f.

in mehrere Teil-Zielsysteme gliedert.⁴⁶ Das kommunale Zielsystem sollte nur solche Komponenten enthalten, die auch tatsächlich im Wirkungsbereich der Kommune liegen, d.h. die Kommune sollte sich Ziele setzen, die sie durch ihr eigenes Zutun erreichen kann, da sonst eine sinnvolle Verknüpfung von Zielsetzung und Steuerung nicht erfolgen kann. Das politische Interesse konzentriert sich meist auf einige wenige Ziele mit viel Gestaltungsspielraum (sog. „Entwicklungsziele“) durch die die Politik dem Prinzipal den erzielten Erfolg demonstrieren kann. Aus den Aufgaben der Verwaltung wird darüber hinaus noch eine Fülle von Zielen abgeleitet, die nur geringfügig durch politische Willensbildung beeinflusst werden können (sog. „Bestandsziele“).⁴⁷

Öffentliche Verwaltungen und Betriebe zeichnen sich „als Dienstleister im Allgemeininteresse“ durch ein differenziertes Zielsystem aus, das neben wirtschaftlichen Zielen auch außerwirtschaftliche Ziele enthält.⁴⁸ Im Unterschied zur Planung und Steuerung im privatwirtschaftlichen Bereich, in dem letztlich alles auf die zentrale Residualkomponente „Gewinn“ komprimiert wird (*Gewinnrealisation als zentrale Komponente privater unternehmerischer Tätigkeit*), existieren im öffentlichen Sektor vielfältige **qualitative Planungsziele**, die sich nicht in Zahlen ausdrücken lassen (sog. Sachziele oder – in Bezug auf das Berichtswesen – „semi- or non-financial information“⁴⁹). Die möglichst effektive Sicherstellung der Erledigung öffentlicher Aufgaben, seien sie gesetzlich zugewiesen oder freiwillig wahrgenommen, ist hier das Hauptanliegen jeglichen kommunalen Handelns. Das Stichwort „Effektivität“ verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass der Fokus der gemeinwohlorientierten Erbringung von Leistungen auf dem Ergebnis liegen muss; man spricht deshalb auch von einer wirkungs- und „ergebnisorientierten Ausrichtung des Verwaltungsgeschehens“⁵⁰ (siehe hierzu die folgenden Absätze 2.6 bis 2.8).⁵¹ Recht- und Ordnungsmäßigkeit stellen hier den Rahmen bereit. Im Public- und Nonprofit-Sektor bauen allerdings erst beide **Zielachsen „Sachziel-“ und „Formalzielerfüllung“** ein Koordinatensystem auf, das mit „auftragsgemäßer öffentlicher Aufgabenerfüllung“ (*Auftragserfüllung als zentrale Komponente öffentlicher Tätigkeit*) überschrieben werden könnte. Oftmals spricht die Literatur von einer **Dominanz der Sachziele**⁵² als Grundlage für die Existenzberechtigung einer Verwaltung. Formalziele sind jedoch mehr als nur Nebenbedingungen – „Sach- und Formalziele ergänzen einander“⁵³. Allein die Erbringung von öffentlichen Leistungen dürfte nicht im Sinne des Prinzipal Wählers sein. Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben hat auch auf dem „Prinzip Wirtschaftlichkeit“ basierend zu erfolgen – diesem Prinzip sind letztlich alle

⁴⁶ Nach welchen Prinzipien das Zielsystem aufgebaut wird, ist letztlich eine politische Entscheidung. Der Literatur zufolge, erfolgt die Gliederung meist nach politischen Schwerpunkten, sie kann sich allerdings auch an den Aufgabenbereichen der Verwaltung orientieren. Vgl. Hauser, T. (2002), S. 135 f.

⁴⁷ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 136.

⁴⁸ Vgl. Eichhorn, P. (2001), S. 415.

⁴⁹ Adhémar, P. (2002), S. 69

⁵⁰ Schauer, R. (2005), S. 609; vgl. ähnlich bei Bals, H. (2004), S. 3 ff.

⁵¹ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 135 f.

⁵² Vgl. Eichhorn, P. (2001), S. 413, Eichhorn, P./Vogel, R. (2006), S. 189 sowie auch Vogelpoth, N. (2007), S. 269.

⁵³ Eichhorn, P. (1983), S. 13

Wirtschaftssubjekte unterworfen.⁵⁴ In der finanzwissenschaftlichen Literatur wird deshalb die Forderung aufgestellt, staatliche Planung auch stärker am Prinzip der ökonomischen Rationalität zu orientieren.⁵⁵ Als wohl wichtigstes Formalziel dürfte der erreichte Haushaltsausgleich gelten – sowohl in der Ergebnis- als auch in der Finanzrechnung (vgl. das folgende Kapitel 3 des Rechtsvergleichs). In dieser Residualgröße spiegelt sich nämlich das gesamte wirtschaftliche Handeln einer Kommune. Die zentralen wirtschaftlichen Fragen sind, ob es der Kommune gelang, das Vermögen für zukünftige Generationen zu erhalten und ferner die Liquidität der Kommune sicherzustellen.

Wie bereits erwähnt, kann eine Kommune (als Aufgabenträger) öffentliche Aufgaben auch an andere Aufgabenerfüller übertragen (vgl. Abbildung 2.2). Sollte sich die Kommune aus unterschiedlichen Gründen überlegen, die Aufgabe im Rahmen einer öffentlichen Unternehmung zu erfüllen, so gilt hierfür die sog. Schrankentrias. Die wirtschaftliche Betätigung einer Kommune muss also drei Voraussetzungen erfüllen: Subsidiarität⁵⁶, öffentlicher Zweck und ein angemessenes Verhältnis der Betätigung zur Leistungsfähigkeit der Kommune bzw. zum voraussichtlichen Bedarf. Die **Zielsetzungen einer solchen öffentlichen Unternehmung** müssen de facto mit dem der öffentlichen Verwaltung identisch sein, da diese ja einfach auf die gemeinwirtschaftliche Wirtschaftseinheit übertragen werden. Ein öffentliches Unternehmen sollte also – in der Realität wird dies leider und in letzter Zeit vermehrt missachtet⁵⁷ – wenig mit der Zielsetzung eines privatwirtschaftlichen Unternehmens gemein haben. Vielmehr dient es unmittelbar einer „übergeordneten Gesamtheit“ und setzt die auf ihn übertragenen wirtschaftspolitischen und weiteren öffentlichen Ziele und Aufgaben in Unternehmensziele um. Sachziel ist hierbei die maximale Nutzenstiftung durch eine auftragsgemäße Erstellung öffentlicher Güter / öffentlicher Dienstleistungen (im Sinne des Prinzipals) bei Kostendeckung⁵⁸ (Orientierung am Bürger als Nachfrager von Leistungen⁵⁹). Verbunden sind damit die bereits beschriebenen Schwierigkeiten der mengen- und wertmäßigen Messung.⁶⁰ Da sich öffentliche Unternehmen meist auf Märkten behaupten müssen, haben hier die oben erwähnten Formalziele eine besonders wesentliche Bedeutung. Diese sind im Ideal allerdings auch hier lediglich als wichtige Nebenbedingung einzustufen.

⁵⁴ Vgl. Eichhorn, P. (2001), S. 410.

⁵⁵ Vgl. Nowotny, E. (1999), S. 183.

⁵⁶ Ein Unternehmen darf nur errichtet, übernommen oder wesentlich erweitert werden, wenn das Tätigwerden außerhalb der „kommunalen Daseinsvorsorge“ (Versorgung der Bevölkerung und der Wirtschaft mit lebensnotwendigen Gütern und Dienstleistungen) von einem Dritten nicht besser i.S.v. wirtschaftlicher erfüllt werden kann.

⁵⁷ Das öffentliche Unternehmen ist unmittelbar seinem Prinzipal, der Kommune, und mittelbar dessen Prinzipal BürgerInnen verpflichtet. Die Verfolgung von Globalisierungs- oder Gewinnmaximierungsstrategien, wie sie in der Praxis oft auftreten, widersprechen dem eigentlichen Auftrag der BürgerInnen.

⁵⁸ Hier das Maximalprinzip; die alternative Zielvorschrift lautet, dass öffentliche Unternehmen versuchen sollten, bestimmte nutzenstiftende Leistungen kostenminimal anzubieten.

⁵⁹ Vgl. Zimmermann, H./Henke, K.-D. (2005), S. 100.

⁶⁰ Vgl. Eichhorn, P. (1983), S. 13.

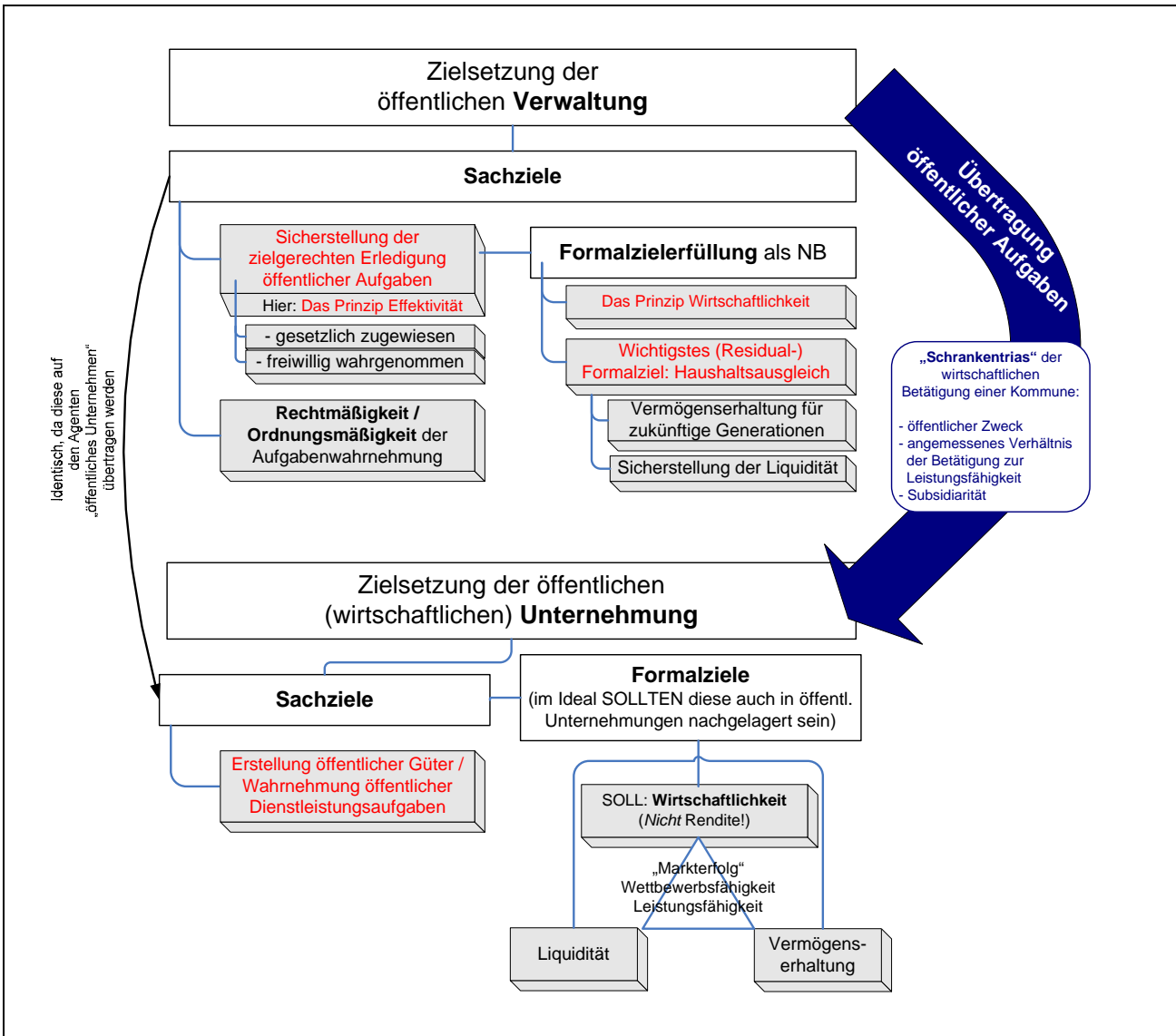


Abb. 2.2: Zielsetzungen und Aufgabenübertragung im öffentlichen Sektor
 Quelle: Eigene Darstellung.

2.5 Finanzielle Planung und Steuerung der Kommune: Budgetierung, mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

„Die Finanzen sind der Nerv des Landes. Wenn Sie diese recht verstehen, wird das Übrige ganz in Ihrer Gewalt sein.“

Friedrich II. an Karl von Württemberg

Die meisten Politiker verstehen unter Planung die finanzielle Seite der Planung, und die Gründe hierfür sind nicht ganz von der Hand zu weisen. Die finanzielle Planung und Steuerung der Kommune ist einerseits Voraussetzung und zugleich (durch den Haushaltsprozess) auch integraler Bestandteil jeder strategischen / programmatischen Steuerung⁶¹; aus diesem Grund sei sie in diesem Kapitel zuerst betrachtet. Finanzplanungen sind jedoch „nicht automatisch das politische Programm (...) dazu bedarf es politischer Entscheidungen.“⁶² In den Managementkreislauf öffentlicher Planung, Steuerung und Kontrolle (vgl. Übersichtsabbildung 2.1) ordnet sich die finanzielle Planung wie folgt ein: Die Politik entscheidet, basierend auf Zielsetzungen, über Aufgaben und Instrumente. Auf der Ressourcenseite bedarf es einer mittelfristigen Bestimmung der hierfür anfallenden und zur Verfügung gestellten Ressourcen. Im Ideal (siehe Erläuterungen hierzu unten) wird aus dieser Mittelfristplanung dann die jährliche Budgetierung abgeleitet. Aus der jährlichen Budgetierung folgt wiederum der unterjährige Haushaltsvollzug in Form der konkreten Finanz- und Ressourcenbewirtschaftung.⁶³

Hinsichtlich der finanziellen Planung unterscheidet man folglich die kurzfristige und die mittelfristige Planung:

Für die Aufstellung der **meist einjährigen⁶⁴, gesetzlich verbindlichen, kurzfristigen Finanzvorgaben** ist die Begrifflichkeit „**Budgetierung**“ gebräuchlich.⁶⁵ Das Budget ist nach HEISER eine zusammenfassende und möglichst vollständige Übersichtsdarstellung der geplanten und in Geldeinheiten umgeformten Gesamttätigkeit eines Wirtschaftssubjektes in einer bestimmten Planperiode. Es wird ständig aktualisiert und beschäftigt sich mit der Planung von Einnahmen und Ausgaben⁶⁶ und zusätzlich (beim ressourcenverbrauchsorientierten Rechnungswesen) mit der Planung von Erträgen und Aufwendungen. Nach BLANKART, dient es als „Regulierungsinstrument“⁶⁷, d.h. es gibt jenen Interessen, die nicht

⁶¹ Vgl. Löchert, M. (1999 ff.), S. 256 f., BALS bezeichnet die Budgetierung als „zentrales Steuerungsverfahren“. Vgl. Bals, H. (2004), S. 19 ff.

⁶² Thilo Sarrazin, <http://www.berlin.de> (Download vom 27. März 2008), S. 3

⁶³ Vgl. Budäus, D. (2006), S. 134.

⁶⁴ In der kommunalen Praxis findet sich zunehmend der Doppelhaushalt (Planung für zwei Haushaltsjahre).

⁶⁵ Vgl. Heiser, H. C. (1964), S. 15. Zum Zustandekommen staatlicher Budgetentscheidungen und der Budgetpolitik aus finanzwissenschaftlicher Sicht vgl. weiterführend Nowotny, E. (1999), S. 183 und Blankart, C. B. (2006), S. 113 ff. Zu den Erfahrungen mit der Budgetierung in Kommunalverwaltungen nach dem neuen Steuerungsmodell vgl. ferner KGSt (1993), Frischmuth, B. (1999), S. 139 ff. und Schöning, R. (1999 ff.), S. 103 ff.

⁶⁶ So wird beispielsweise explizit in § 22 GemHKVO NI geregelt, dass die Gemeinde ihre Zahlungsfähigkeit durch eine Liquiditätsplanung steuert.

⁶⁷ Blankart, C. B. (2006), S. 458

direkt in den kommunalen Führungsorganen vertreten sind, die Möglichkeit, deren Tätigkeit zu überwachen. Die IMK erwähnt in ihrem Leittext sogar nur noch die Anforderung hinsichtlich des Ressourcenverbrauchs: Der Haushaltsplan soll „mit seinen Ansätzen ein vollständiges und übersichtliches Bild über die zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben erforderlichen Ressourcen“⁶⁸ geben. Zusätzlich werden im Rahmen der kurzfristigen Haushaltsplanung die Deckung der jeweiligen Salden sowie die finanziellen Handlungsspielräume betrachtet.

Die mittelfristige Planung fokussiert auf strategische, längerfristige Pläne und ist eine Absichtserklärung⁶⁹ ohne eine weitgehende Bindungswirkung der Planenden.⁷⁰ Sie wurde 1967 mit dem Stabilitäts- und Wachstumsgesetz (StabG)⁷¹ zunächst als „mittelfristige Finanzplanung“ (MiFriFi) in der Kameralistik auf Bundesebene eingeführt und danach ebenfalls in den Gemeindeordnungen der Kommunen als Pflichtaufgabe verankert. Durch die Änderung des Rechnungs- und Haushaltssystems von der Kameralistik zur Doppik muss diese Planungsvariante zwangsläufig – aufgrund der Logik des doppelten Verbundsystems (IVR) – zur **„mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“** (analoge Abkürzung: MiFriErFi) erweitert werden. Internes Ziel des rechtlich unverbindlichen Plans ist es, den oben erwähnten jährlichen Haushaltsplan in eine längerfristige Planung / einen größeren Planungszusammenhang einzubetten, wodurch ein stabileres Haushalten der Kommunen ermöglicht werden soll. Als externe Auswirkung sollen die kommunalen Entscheider durch die MiFriErFi dazu gezwungen werden, ihre strategischen Ziele und das daraus resultierende finanzielle Programm offen zu legen. Der Vorteil der MiFriErFi soll also in der Verbesserung der längerfristigen Information für und über die Kommune liegen. Dadurch wird der „Kurs“ der Kommune ersichtlich. Da eine mittelfristige Finanzplanung jedoch nur Sinn macht, wenn sie aktuell ist und die tatsächliche Lage widerspiegelt, muss der Plan bei Änderungen und nicht-absehbaren Entwicklungen jährlich angepasst werden. Der gesamte Planungshorizont beträgt fünf Jahre (aktuelles Jahr, Haushaltsjahr plus drei Jahre). Die Erwartungen, die in das Planungsinstrument MiFriFi gesteckt wurden, sind allerdings bis heute nicht erfüllt worden; dies wird sich auch durch die Erweiterung zur MiFriErFi kaum ändern. Die Wirksamkeit der MiFriFi als Planungsinstrument war in der Vergangenheit gering. Die Volkswirte ANDEL, BLANKART und NOWOTNY sowie ZIMMERMANN/HENKE sehen dafür zwei Ursachen: Zunächst läge ein Grund in der fehlenden verpflichtenden Wirkung bzw. gesetzlichen Bindung; dies ist durch den Willen bedingt, die nachfolgenden Generationen von kommunaler Verantwortung Tragenden nicht an Beschlüsse der Vorgänger zu binden. Die wesentlichere Ursache liege jedoch in der Verortung der mittelfristigen Finanzplanung als Anhängsel des normalen Einjahresbudgets. Durch diese Herabstufung als Beiwerk, könne die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung kaum Wirkung

⁶⁸ Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 12

⁶⁹ Die mittelfristige Finanzplanung spielt insbesondere hinsichtlich der Kontrollfunktion(en) kaum eine Rolle.

⁷⁰ Vgl. Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 6.

⁷¹ Vgl. § 9 StabG.

auf das Budget ausüben, wie es ursprünglich vorgesehen war. In der Realität werden, im Gegensatz zu den hochgesteckten Ambitionen, die Zahlen der Mittelfristplanung einfach regelmäßig an die Änderungen der laufenden Einnahmen / Ausgaben bzw. Erträge / Aufwendungen, d.h. die kurzfristigen budgetären Notwendigkeiten, angepasst.⁷² Ein bekannter deutscher Haushaltspolitiker wird damit zitiert, dass die mittelfristigen Finanzrechnungen der Vergangenheit „nur Modellrechnungen ohne Wert (waren, Ergänzung der Verfasser), die ein Wunschbild projizierten und stets von der Wirklichkeit negativ überholt wurden.“⁷³ Die Realität zeigt also, dass die Mittelfristplanung im „Schlepptau“ des jährlichen Haushalts meist radikal geändert und angepasst wird. Nicht die Ergebnis- und Finanzplanung beeinflusst die Haushaltsplanung, wie es ursprünglich konzipiert war, sondern das Gegenteil ist in der Praxis i.d.R. der Fall.⁷⁴ Nicht die unmittelbar nächsten finanziellen Schritte werden in die Gesamtstrategie eingebunden, sondern die Strategie wird durch jeden nächsten Schritt grundlegend geändert. VIERLING beschreibt dies als ein „Stolpern“ der öffentlichen Haushalte von einem Jahr zum nächsten. Es sei kaum erkennbar, dass die Haushaltspläne durch die vorausgegangenen MiFriFis beeinflusst worden wären.⁷⁵ Die Grenzen zwischen kurz- und langfristiger Planung verwischen. Nach ANDEL wird der mittelfristige Finanzplan so zur „lästigen Pflichtübung ohne spürbare Planungswirkung“⁷⁶. Volkswirte bemerken immer wieder, dass das ursprüngliche Konzept „die Planungsqualität der kurzen Frist (Haushaltsplan) durch die ständige mittelfristige Planung zu verbessern, sehr häufig nicht umgesetzt“⁷⁷ wird. Stattdessen entwickle sich die mittelfristige Planung zu einer Mischung von pauschalen Fortschreibungen und Wunschdenken. Kritiker des StabG äußern sich deshalb dahingehend, dass die Aufhebung von Regelungen aus dem StabG „bloß eine ästhetische Maßnahme der Rechtsbereinigung“ wäre.⁷⁸ Andere Stimmen hegen die Hoffnung, dass die mittelfristigen Werte durch das doppelte System i.V.m. den neuen haushaltsrechtlichen Vorgaben für einen Haushaltsausgleich auch eine stärkere Verbindlichkeit für die Kommunen aufweisen werden.⁷⁹ Wenn die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung wie angedacht ausgeführt würde, so kämen ihre finanzwirtschaftliche Funktion (Aufdeckung von Folgekosten, frühzeitige Warnung vor Haushaltsproblemen und Folgekosten), die wirtschaftliche Funktion (Vermittlung von Anhaltspunkten, welchen Einfluss das öffentliche

⁷² Vgl. Andel, N. (1998), S. 86 ff., Nowotny, E. (1999), S. 183, Zimmermann, H./Henke, K.-D. (2005), S. 94 ff. und Blankart, C. B. (2006), S. 464 f.

⁷³ Thilo Sarrazin, <http://www.berlin.de> (Download vom 27. März 2008), S. 3

⁷⁴ Das gleiche Problem zeigte sich auch beim US-amerikanischen Versuch ein die Planung integrierendes System zur Programmbudgetierung einzuführen (PPBS). Vgl. Böhret, C. (1971), S. 158 ff., Rürup, B. (1971), S. 135 ff., Reinermann, H. (1975), S. 90 ff. sowie Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 58 ff. und S. 148 f.; siehe ferner Nowotny, E. (1999), S. 184, Zimmermann, H./Henke, K.-D. (2005), S. 99.

⁷⁵ Vgl. hierzu Vierling, M. (2008), S. 42.

⁷⁶ Andel, N. (1998), S. 86

⁷⁷ Vierling, M. (2008), S. 42

⁷⁸ Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung, Kommissionsdrucksache 0073-a, Zitat von STEFAN HOMBURG, <http://www.bundesrat.de> (Download vom 27. März 2008), S. 4

⁷⁹ Vgl. Bals, H. (2004), S. 191.

Haushalten auf die Gesamtwirtschaft ausübt) und die parlamentarische Funktion (Offenlegung von geplanten Aktivitäten) auch zum Tragen.⁸⁰

Die **rechtlichen Vorschriften** (die in diesem Kapitel verwendeten Rechtsvorschriften sind auf den Seiten 2-6 ff. aufgelistet) **zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung** unterscheiden sich in den Bundesländern stark voneinander. Die Länderregelungen sind in Form einer Synopse in Anlage 2.1 zusammengestellt.

Zunächst sind **Unterschiede terminologischer, jedoch auch inhaltlicher Art** festzustellen: Korrekterweise müsste die in die Zukunft gerichtete Planung über mehrere Haushaltsjahre im doppelischen Verbund sowohl auf den Ergebnis- als auch auf die Finanzhaushalt gerichtet sein; doch nur die Länder Brandenburg, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, das Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen verwenden „*mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung*“ als **Begriffsbezeichnung** (Anmerkung: So ist dies ebenfalls in § 9 IMK-Leittext vorgesehen.). Auch inhaltlich befassen sich die Vorschriften in diesen Ländern mit dem Verbundsystem. Wohl dem bereits seit Anfang 2008 praktizierten Optionsmodell (zwischen traditioneller Kameralistik und Doppik) geschuldet, verwendet der Freistaat Bayern „*mittelfristige Finanzplanung*“, obgleich inhaltlich sowohl in der Gemeindeordnung (für doppelisches und traditionelles kamerale Haushalts- und Rechnungswesen einschlägig) als auch in der Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik Anforderungen bezüglich der Planung des Ressourcenverbrauchs gestellt werden. In Hessen wird das Adjektiv „mittelfristig“ schlicht weggelassen (dort also „*Ergebnis- und Finanzplanung*“) mit der Gefahr, dass ein flüchtiger Leser dies als Planungsvorschrift für das aktuelle Haushaltsjahr missverstehen könnte. Inhaltlich umfasst die Vorschrift jedoch doppelische Anforderungen. Und eine letzte Variante findet sich in Baden-Württemberg (hier wird nicht die aktuell (noch) gültige, sondern die Entwurfs-GO von 2005 herangezogen, die bereits auf die doppelischen Anforderungen angepasst wurde) und dem Freistaat Sachsen. In diesen beiden Bundesländern kann man den schlichtweg unvollständigen Terminus „*Finanzplanung*“ vorfinden, obgleich beide Ländervorschriften inhaltlich auch die Ergebnisplanung umfassen. Die gleiche verbesserungsfähige Bezeichnung verwenden auch das Saarland, Schleswig-Holstein und Thüringen in den dort jeweils einschlägigen Gemeindeordnungen (KSVG SL, GO SH und ThürKO); im Gegensatz zu den zuvor genannten zwei Bundesländern sind dort die **Inhalte allerdings auch nur kameral** ausgelegt. In den drei Bundesländern finden sich jedoch gesetzliche Regelungen oder Verordnungen, die sich inhaltlich korrekt positionieren und die doppelische Finanz- und Ergebnisplanung zum Inhalt haben (KomRWG SL und KommHVO SL, Doppik-EG SH und GemHVO-Doppik SH, ThürKommDoppikG). Es wäre nur konsistent, im Saarland auch das Kommunalselbstverwaltungsgesetz „doppelisch auszugestalten“. In Schleswig-Holstein dürften die mit dem doppelischen System inkompatiblen Regelungen in den Gemeindeordnungen wohl auf das dortige Optionsmodell zurückzuführen sein; in Thüringen befindet man sich darüber hinaus noch im Beratungsprozess.

⁸⁰ Vgl. Zimmermann, H./Henke, K.-D. (2005), S. 94 ff.

Eine besondere **Ausnahme bildet das Land Rheinland-Pfalz**; dort findet sich – den Kenntnissen der Verfasser entsprechend – in keinem Gesetz / keiner Verordnung mehr eine Vorschrift zur mittelfristigen (Ergebnis- und) Finanzplanung. Es ist jedoch reine Spekulation, ob hier die oben erwähnten, zum Teil berechtigten Kritiken an diesem Planungsinstrument den Auslöser gaben. In **Mecklenburg-Vorpommern gibt es ferner keine explizite gesetzliche Regelung**; implizit (§ 46 KV MV^{NEU}) umfasst die mittelfristige Planung dort jedoch ebenfalls den Ergebnis- und Finanzhaushalt für fünf Jahre (Doppelhaushalt und die drei folgenden Haushaltsjahre). Allen anderen Bundesländern ist gemein, dass die Planungsperiode fünf Jahre beträgt (das aktuelle Jahr, das derzeit beplante Haushaltsjahr und die drei folgenden Jahre – wie vorne bereits dargestellt). In den meisten Bundesländern ist darüber hinaus ein **Investitionsprogramm** als Grundlage der Finanzplanung aufzustellen (vgl. § 9 Abs. 2 IMK-Leittext; dem Leittext nicht gefolgt sind die Länder Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und zuletzt auch Schleswig-Holstein; im nördlichsten Bundesland ist der Grund hierfür die dort noch bestehende kamerale Gemeindeordnung). Sowohl **Ergebnis- und Finanzplan, wie auch Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen** (hier bilden Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein wegen der kameralen Gemeindeordnung die Ausnahme). Besonders bemerkenswert ist, dass in Brandenburg und in Mecklenburg-Vorpommern eine **mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung auch für die Teilhaushalte** vorgeschrieben ist. Dies ist aus Informations- und Steuerungsgesichtspunkten zu begrüßen.

In der Gruppe der Länder, die eine „doppische Regelung“ zur mittelfristigen Planung verabschiedet oder zumindest entworfen haben (Baden-Württemberg und Thüringen haben bisher nur Entwürfe zur Doppik vorgelegt; eine parlamentarische Beschlussfassung hierüber steht in diesen beiden Ländern noch aus), gibt es ebenfalls **weitere Unterschiede in den Detailregelungen**, wie die folgende Tabelle 2.1 zeigt.⁸¹

⁸¹ Die hierbei und auch bei der weiteren Analyse verwendeten Kürzel der Bundesländer sind, wie bereits erwähnt, im Abkürzungsverzeichnis erläutert.

Inhaltliche Unterschiede in den Ländervorschriften bezüglich...

a) dessen was in der Finanzplanung darzustellen ist:

Baden-Württemberg (Entwurfs-GO) und Sachsen ⁸²	Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen und Auszahlungen und die Finanzierungsmöglichkeiten.
Bayern ⁸³	Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen und Auszahlungen beziehungsweise Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten.
Brandenburg, Schleswig-Holstein ⁸⁴ , ebenfalls in § 9 Abs. 1 IMK Leittext	Erträge und Aufwendungen/Einzahlungen und Auszahlungen.
Hessen ⁸⁵	Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen sowie der Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen und die Deckungsmöglichkeiten.
Niedersachsen und Sachsen-Anhalt ⁸⁶	Umfang/Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen und Auszahlungen und die Deckungsmöglichkeiten.
Nordrhein-Westfalen und das Saarland	Nicht erläutert, implizit vorgegeben: Ergebnis- und Finanzplanung.
Thüringen	Nicht erläutert, da dort noch keine neue, auf die Doppik angepasste ThürKO entworfen wurde.
	<i>In den anderen Ländervorschriften existieren hierzu keine Angaben.</i>

⁸² In Sachsen durch die SächsKomHVO-Doppik durch folgende Forderungen ergänzt: Übersicht über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen sowie des zu veranschlagenden Gesamtergebnisses des Ergebnishaushalts, ferner eine Übersicht über die Entwicklung der Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzhaushalts.

⁸³ Die Formulierung besteht eventuell wegen der existenten Wahloption zwischen Doppik und Verwaltungskameralistik in Bayern; zusätzlich durch die KommHV-Doppik Bayern durch folgende Forderungen ergänzt: Übersicht über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen und des Ergebnisses des Gesamthaushalts sowie eine Übersicht über die Entwicklung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelbedarfs aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Investitionszuwendungen und Investitionsbeiträge, der beabsichtigten Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen und von Finanzanlagen sowie aus Rücklagen, der Investitionsauszahlungen, der Tilgungen und der Aufnahme von Krediten des Gesamtfinanzhaushalts.

⁸⁴ In Schleswig-Holstein durch die GemHVO-Doppik durch folgende Forderungen ergänzt: Der mittelfristige Finanzplan soll für die einzelnen Jahre in Einzahlungen und Auszahlungen die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sicherstellen.

⁸⁵ In Hessen durch die GemHVO-Doppik durch folgende Forderungen ergänzt: Übersicht über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen und des geplanten Ergebnisses des Gesamtergebnishaushalts, eine Übersicht über die vorgesehene Verwendung von Rücklagen und eine Übersicht über die Entwicklung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbedarfs aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Investitionszuweisungen und -zuschüsse und Investitionsbeiträge, der vorgesehenen Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen und von Finanzanlagen sowie der Investitionsauszahlungen, der Tilgungen und der Aufnahme von Krediten und Anleihen des Gesamtfinanzhaushalts.

⁸⁶ In Sachsen-Anhalt durch die GemHVO-Doppik und die GO wie folgt ergänzt: Ausgleich in Erträgen und Aufwendungen und Einzahlungen und Auszahlungen.

Fortsetzung der Tabelle 2.1: **Inhaltliche Unterschiede in den Ländervorschriften bezüglich...**
b) der Existenz von Ausgleichsforderungen

Bayern	Ausgleichsforderung in den einzelnen Jahren bei Erträgen und Aufwendungen sowie bei Investitionsauszahlungen und Deckungsmöglichkeiten.
Niedersachsen; zudem auch in § 9 Abs. 4 IMK Leittext so vorgesehen	Ausgleichsforderung in den einzelnen Jahren in Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen.
Hessen, Nordrhein-Westfalen und das Saarland ⁸⁷	Ausgleichsforderung in der Ergebnis- und Finanzplanung.
Sachsen	Ausgleichsforderung in den einzelnen Jahren, spätestens im letzten Jahr, beim Gesamtergebnis zuzüglich der Verwendung von Rücklagen sowie bei Investitionsauszahlungen und deren Deckungsmöglichkeiten.
Zusätzlich in Hessen und Sachsen	Forderung nach rechtzeitigen geeigneten Maßnahmen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft/-entwicklung zu sichern.
Brandenburg und Schleswig-Holstein ⁸⁸	Ausgleichsforderungen in Erträgen und Aufwendungen und die Einzahlungen und Auszahlungen.
	<i>In den anderen Ländervorschriften existieren hierzu keine Angaben.</i>

Tab. 2.1: Detailunterschiede in den Ländervorschriften zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung

Quelle: Eigene Darstellung.

⁸⁷ Im Saarland mit der Ergänzung „in einzelnen Jahren“.

⁸⁸ In Schleswig-Holstein mit der Ergänzung um die jeweiligen Rechnungen, in denen der Ausgleich zu suchen ist.

2.6 Verknüpfung von Zielen und Kennzahlen – Strategische Planung und Steuerung der Kommune

Die privatwirtschaftliche Betriebswirtschaftslehre hat umfassende Studien über den Nachweis der Unternehmenserhaltung durchgeführt; nur wenige Ansätze existieren hingegen zur operationalen Formulierung jener öffentlichen Ziele, die eine Verwaltung oder ein öffentliches Unternehmen zu erfüllen strebt. EICHHORN kommt deshalb zum Fazit: „Wenn es aber schon an der Zielvorgabe hapert, kann der Nachweis der Zielerreichung nicht gelingen.“⁸⁹ Wie im vierten Abschnitt gezeigt wurde, sind die Ziele im öffentlichen Sektor eigener Art (kombinierte Formal- und Sachzielorientierung) aber just in der **Zieldefinition** (Die zugrunde liegende Frage lautet hier: Was wollen wir erreichen?) liegt der **erste Schritt und zugleich der Schlüssel einer durchgängig einheitlichen politisch-administrativen Steuerung** (vgl. Abschnitt 2.3).⁹⁰ Handeln ist dann (zweck)rational und konsistent, wenn es darauf bedacht ist, gefasste Ziele bestmöglich (unter den jeweils gegebenen Umständen) zu erreichen. Die Ziele sind Ausgangs- und Endpunkt des kommunalen Handelns (vgl. Abbildung 2.1). Sie bestimmen einerseits maßgeblich die kommunale Aktivität, andererseits ist die Kontrolle ihrer Erreichung mittels operationaler Indikatoren für den Aufbau bzw. die Weiterentwicklung möglichst⁹¹ widerspruchsfreier „Zielbäume“ unabdingbar.⁹² Für alle Ziele – seien sie formal- oder sachorientiert – werden deshalb i.d.R. **Kennzahlen definiert, die eine Messung der Zielerreichung ermöglichen.**⁹³ Die IMK gibt in ihrem Leittext aus dem Jahre 2003 entsprechend vor, dass „für die gemeindliche Aufgabenerfüllung (...) produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt und Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden“⁹⁴ sollen. Bei der im Zitat angesprochenen Produktdefinition gibt es durchaus Parallelen zur Privatwirtschaft; bei der Erstellung eines Kennzahlenkatalogs zur Messung der kommunalen Zielerreichung hingegen, muss die Verwaltung Pionierarbeit leisten.⁹⁵ Hinter der Ausarbeitung von kommunalen Indikatoren steht der Gedanke, die gefassten strategischen Ziele zu operationalisieren; doch gerade bei dieser Operationalisierung gibt es Schwierigkeiten.⁹⁶ Um wirksam mit Kennzahlen zu steuern, müssen diese – aufbauend auf den steuerungsrelevanten Zielformulierungen – zu jedem Budgetbereich formuliert werden. Sie sollten eine Zielerreichung für das operative Geschäft in den Verwaltungseinheiten sichtbar machen – dies ist allerdings

⁸⁹ Eichhorn, P. (1983), S. 13

⁹⁰ Vgl. Finger, S. (2007), S. 93.

⁹¹ Staatliches Planen und Handeln ist vielfältigen Einflüssen des politischen Umfeldes ausgesetzt; letztlich ist es stets Ausdruck eines politischen Kompromisses aller auf den Planungsprozess einwirkenden Kräfte. Es steht in einem Spannungsfeld zwischen sachbezogener Rationalität und jener politischen Rationalität, die sich an den Präferenzen der Bürger ausrichtet. Vgl. Kitterer, W. (1989), S. 221 f.

⁹² Vgl. Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 68 ff. und S. 149.

⁹³ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 136; ferner auch Zimmermann, H. / Henke, K.-D. (2005), S. 100 und Finger, S. (2007), S. 93.

⁹⁴ Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 12 und S. 50

⁹⁵ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 135 f.

⁹⁶ Vgl. Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 68 ff. und S. 149.

nicht immer einfach.⁹⁷ Bei der Ermittlung und Messung geeigneter Leistungsindikatoren sowie deren Aggregation gibt es noch einen erheblichen Forschungs- und Experimentierbedarf.⁹⁸

Die Gesetz- und Verordnungsgeber haben den Kommunen keine Handreichungen zur Entwicklung von Indikatoren an die Hand gegeben, die ihrer Ansicht nach die Messung des Erfüllungsgrades bewerkstelligen. Die **Festlegung solcher Kennzahlen und Erfolgsmaßstäbe**, die zwangsläufig von Ziel zu Ziel variieren müssen, **liegt im freien Ermessen der politischen Entscheidungsträger vor Ort.**⁹⁹ Die kommunalen Ziele und Kennzahlen sind – im Gegensatz zu den Produkten und den diesen zugrunde liegenden Produktkatalogen – nicht zentral vorzugeben. Ein solches Ansinnen wäre schon deshalb obsolet, da es in die kommunale Selbstverwaltung eingreifen würde. Die Vorgabe der strategischen Ziele und die daraus resultierende, zugegebenermaßen schwierige zwangsläufige Operationalisierung, liegen bei den Entscheidungsträgern in den Kommunen.¹⁰⁰ Dies ist auch der Grund, weshalb die Gesetzgeber auf Landesebene nur relativ allgemein gehaltene „Planungsgrundsätze“ entwickelt haben. Die Mehrheit der Bundesländer hat¹⁰¹ die oben zitierte Soll-Vorgabe des IMK-Leittextes als „Allgemeinen Planungsgrundsatz“ mehr oder minder exakt übernommen (Bayern, Brandenburg, Hessen, Niedersachsen und Sachsen-Anhalt) oder in einem Zusatzgrundsatz zu „Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung“ bzw. „Steuerung“ den Kommunen ähnliche Vorgaben gemacht (Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und das Saarland). Die Kennzahlen- und Zielberichterstattung in den verschiedenen Teilen des Berichtswesens ist Bestandteil der Ausführungen in Abschnitt 2.9 (z.B. auch in Baden-Württemberg). Ob die auf dieser gesetzlichen Grundlage individuell von den Kommunen erstellten Ziel- und Kennzahlenkataloge zielführend sind, kann letztlich – so unbefriedigend dies auch sein mag – nur ex post von der Kommunalaufsicht (bzw. den anderen Kontrolleuren kommunaler Tätigkeit) beurteilt werden; gesetzgeberisch können zum Thema „Planungsziele und -kennzahlen“ lediglich die bereits vorhandenen pauschalen Vorgaben gemacht werden, nämlich, dass aussagefähige Erfolgsindikatoren zu erheben sind, welche einen Soll-Ist-Vergleich mit den politisch definierten Zielen erlauben.¹⁰² Wie diese Indikatoren auszusehen haben und wie sie zu erheben sind, überfordert die Regelungsmöglichkeiten und auch die Zuständigkeiten der Landesgesetzgeber. Dies kann auch nicht Bestandteil von Vereinheitlichungsbemühungen sein. Vereinheitlicht werden können hingegen die Vorschriften in den Gesetzen und Verordnungen, die die abstrakte Verpflichtung zur strategischen Steuerung mit Zielen und Kennzahlen regeln (siehe hierzu Abschnitt 2.9) und an welchen Stellen des Berichtswesens hierüber zu berichten ist.

⁹⁷ Vgl. Fischer, E. (2001), S. 213.

⁹⁸ Vgl. Lüder, K. (2006), S. 610 f.

⁹⁹ Vgl. Eichhorn, P./Vogel, R. (2006), S. 200.

¹⁰⁰ Als Beispiel des erfolgreichen Formulierens eines strategischen Zielsystems, allerdings ohne weitere Operationalisierung in Kennzahlen, findet sich in KGSt (2005), S. 18 ff.

¹⁰¹ Vergleiche hierzu die Synopse in Anlage 2.2.

¹⁰² Vgl. Eichhorn, P./Vogel, R. (2006), S. 199 f.

Zu der **Gestaltung der Indikatoren** können nur folgende grundsätzliche Anmerkungen getätigt werden: Die Planung der öffentlichen Hand vollzieht sich nicht anhand der gewinnmaximierenden Unternehmenstheorie, sondern vielmehr orientiert sie sich an der Allokationstheorie. Dieser zufolge wird versucht, ein gegebenes Budget/Einkommen so aufzuteilen, dass daraus ein Güterbündel „entsteht“, das den Haushaltsmitgliedern (hier also den Bürgerinnen und Bürgern) größtmöglichen Nutzen stiftet.¹⁰³ Die Verwaltung muss Leistungen in solchen **Quantitäten**¹⁰⁴ **und Qualitäten** anbieten, die bei den Bürgerinnen und Bürgern eine möglichst hohe Zufriedenheit stiften.¹⁰⁵

Rein produkt-, d.h. outputorientierte Kennzahlen (also Kennzahlen zur Quantität i.w.S.) sind relativ einfach zu ermitteln und einzusetzen¹⁰⁶, denkbar sind hier Kennzahlen zu Bearbeitungsmengen und -zeiten, der Produktivität und der Kosten pro Produkt. Hinsichtlich dieser Kennzahlen ist deshalb die Einführung einer Kostenrechnung bzw. einer funktionierenden Controllingorganisation zwangsläufig.¹⁰⁷

Outcome-, d.h. wirkungsorientierte Kennzahlen (also Kennzahlen zur Qualität) sind wesentlich schwerer zu definieren. Der wirkliche Erfolg einer Verwaltung lässt sich nur zu einem kleinen Teil an der Ergebnisrechnung ersehen bzw. in Geld- oder Mengengrößen messen.¹⁰⁸ Kennzahlen, die die Qualität der kommunalen Leistungen ausdrücken, sind für eine Kommune aber wesentlich wichtiger als solche, die sich auf die Quantität beschränken. Allein die eingesetzte Summe an Aufwendungen sowie die daraus resultierende Menge an Outputs sagt noch nichts über den Outcome / Impact aus, d.h. ob das eigentliche öffentliche Ziel mit dem Vollzug der öffentlichen Aufgabe und eben dem Einsatz der ausgewählten Instrumente tatsächlich erreicht wurde und welche Konsequenzen dies für den Prinzipal, die heimische Wirtschaft und andere externe Dritte hat. Klar ist, dass es „keinen Sinn (macht, Ergänzung durch die Verfasser), Indikatoren und Leistungsziele in den Haushaltsplan einzustellen, ohne dass geklärt ist, ob und wie sie gemessen werden können“¹⁰⁹. Um der zum Teil in der Praxis bestehenden Bilanzkennzahlen-Affinität entgegenzuwirken, sei in diesem Kontext nochmals erwähnt, dass insbesondere Kennzahlen des externen Rechnungswesens im öffentlichen Sektor kaum Aussagekraft bezüglich dessen haben, was Kern des „Strebens und Trachtens“ einer Kommune sein muss: Die öffentliche Aufgabenerledigung und dadurch die Erreichung politischer Ziele. So kann eine geringe Residualgröße (unter bestimmten Umständen sogar ein *einmalig* negativer Saldo) in der Ergeb-

¹⁰³ Vgl. König, M. (2007), S. 52.

¹⁰⁴ Siehe hierzu Anmerkung in Fußnote 27 dieses zweiten Kapitels des Rechtsvergleichs.

¹⁰⁵ Vgl. König, M. (2007), S. 51.

¹⁰⁶ KÖNIG beschreibt jedoch eine Situation, in der Produktmengen und daraus berechnete Kennzahlen in der Planung nicht eingesetzt werden (können). Vgl. König, M. (2007), S. 51.

¹⁰⁷ Vgl. Rüdert, H./Vogelbusch, F./Falken, C. (2005), S. 16 f.

¹⁰⁸ Vgl. König, M. (2007), S. 50.

¹⁰⁹ Lüder, K. (2006), S. 610

nisrechnung bei gleichzeitig nachgewiesener guter Zielerreichung bewusst in Kauf genommen worden sein/werden.¹¹⁰

Sind jedoch aussagekräftige **Kennzahlen** erst einmal definiert und erhoben, müssen sie auch **für Steuerungs- und Informationszwecke eingesetzt** werden, um nicht zur reinen Arbeitsbeschaffung für die Verwaltung zu verkommen. Die Ergebnisse der Kennzahlenmessung, also der festgestellte Grad der Zielerreichung, sollte zunächst der kommunalen politischen Führungsebene vorgelegt werden, damit diese aus den Diskrepanzen und Zielabweichungen die entsprechenden steuerungsrelevanten Schlüsse ziehen kann.¹¹¹ Es sei hierbei auf folgendes hingewiesen: Selbst wenn es gelingt, Kennzahlen zu entwickeln, die in direktem Zusammenhang mit der Zielerreichung einer Kommune stehen, sind diese nur als „Indizien“ zu werten. Sinnvolle Kennzahlen geben Anlass für näheres Nachschauen und haben eine Signalfunktion inne. Die Kennzahlen befreien den Politiker jedoch nicht davon, den **Indizien nachzugehen und diese auf ihre Stichhaltigkeit bzw. die dahinter sich verbergenden Wirkungsmechanismen zu prüfen**. Auch obliegt es ihnen, entsprechende Steuerungskonsequenzen aus den Kennzahlenwerken zu ziehen. Doch auch das Nachgehen dieser Indizien kann schwierig sein. So existieren öffentliche Aktivitäten, die gleich mehreren Zielen dienen. Eindimensionale Ursachen-Wirkungsbeziehungen gibt es in der Realität fast nicht; die direkte Zuordnung einzelner Kennzahlen zu einzelnen Zielen, deren Erreichung sie abbilden sollen, ist deshalb kaum möglich. Vielmehr müssen „trade-off's“ zwischen den Programmen und den dazugehörigen Kennzahlen erwartet werden.¹¹² Dies ist es, was lokalen Sachverstand und Steuerungskompetenz zu einer notwendigen Voraussetzung von erfolgreicher (i.S.v. zielführender) Kommunalpolitik macht.

Im Nachgang hierzu, sind Politik und Verwaltung in den meisten Ländern verpflichtet, die Ergebnisse der Untersuchungen zu Kennzahlen der kommunalen Leistungen durch ein Berichtswesen (vgl. Abschnitt 2.9) der interessierten Öffentlichkeit mitzuteilen.¹¹³ Es sei darauf hingewiesen, dass sich die politisch Verantwortlichen mit der Offenlegung von Planzielen nebst -erreichungsgraden, Aufgabenkennzahlen sowie finanziellen und ressourcenorientierten Plan- und Istwerten natürlich in erhöhtem Maße kontrollierbar machen.¹¹⁴ Ob PolitikerInnen ein Interesse an einem solch transparenten und dadurch öffentlich kontrollierbaren Managementkreislauf haben, ist fraglich. Allerdings sollten Politiker schon vor dem Hintergrund einer reibungslosen Steuerung aus eigenem Interesse auf einen offenen und durchsichtigen Kreislauf bedacht sein.

¹¹⁰ Vgl. Eichhorn, P. (1983), S. 10.

¹¹¹ Vgl. Maerker, R. (2007), S. 257.

¹¹² Vgl. Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 68 ff. und S. 149.

¹¹³ Vgl. Pook, M. (2007), S. 190.

¹¹⁴ Vgl. Hauser, T. (2002), S. 133.

2.7 Wesentliche Kriterien eines fachgerechten Planungs- und Steuerungssystems

In Anlehnung an das oben erläuterte Planungs- und Steuerungssystem, muss auch hinsichtlich der hierbei zu beachtenden Kriterien für seine fachgerechte Ausrichtung eine entsprechende Unterscheidung vorgenommen werden. Auch hier gilt, dass die finanziellen Kriterien Bestandteil der allgemeinen, strategischen Kriterien sein müssen.

Die **Kriterien für eine wirkungsvolle und rechtskonforme finanzielle Planung** der Kommunen werden herkömmlich als „**Haushaltsgrundsätze**“ bezeichnet. Hier sind zunächst die bekannten Grundsätze – die auch bereits in der Kameralistik galten – zu nennen (in alphabetischer Reihenfolge): Ausgleich¹¹⁵, Einheit¹¹⁶, Genauigkeit¹¹⁷, Gesamtdeckung¹¹⁸, Jährlichkeit¹¹⁹, Non-Affektation¹²⁰, Öffentlichkeit¹²¹, Spezialität¹²² (eingeschränkt¹²³), (Sparsamkeit)¹²⁴ und Wirtschaftlichkeit¹²⁵ sowie Vollständigkeit¹²⁶. Diese formellen Budgetierungsgrundsätze gelten auch im Neuen Öffentlichen Haushaltswesen.¹²⁷

¹¹⁵ Vgl. Art. 110 Abs. 1 GG, § 17 HGrG, § 25 BHO. Vgl. Kapitel 3 des Rechtsvergleichs kommunale Doppik „Haushaltsausgleich“. Die strenge Form sagt hier Folgendes aus: Sämtliche Ausgaben sollen durch Einnahme und sämtliche Aufwendungen durch entsprechende Erträge gedeckt werden, so dass Finanz- und Ergebnishaushalt ausgeglichen sind (Grundsatz des materiellen Haushaltsausgleichs). Dies gilt selbstverständlich auch ex post für die entsprechenden Rechnungen.

¹¹⁶ Vgl. Art. 110 Abs. 2 GG, §§ 8, 18 HGrG, §§ 12, 26 BHO: Alle Einnahmen und Ausgaben sind in einem Haushaltsplan zusammengefasst; auch hier existieren entsprechende ressourcenorientierte Erweiterungen: Der Ergebnishaushalt ist die Planungskomponente der Ergebnisrechnung, der Finanzhaushalt die Planungskomponente der Finanzrechnung.

¹¹⁷ Die Einnahmen und Ausgaben sowie Erträge und Aufwendungen müssen mit den voraussichtlichen Werten am Tag der Verabschiedung des Haushalts veranschlagt werden.

¹¹⁸ Vgl. § 7 HGrG. Das Prinzip der Gesamtdeckung besagt, dass alle Einnahmen als Deckungsmittel für alle Ausgaben und alle Erträge zur Deckung aller Aufwendungen dienen. Vgl. hierzu auch Kapitel 3 des Rechtsvergleichs kommunale Doppik, S. 3-20. Dort wird anhand der Länderverordnungen und -gesetze erläutert, dass dieser Grundsatz in sämtlichen Ländern gilt.

¹¹⁹ Vgl. Art. 110 Abs. 2 GG, § 9 HGrG, § 12 BHO: Eine Budgetperiode beträgt (im Regelfall) ein Jahr; möglich ist mittlerweile auch die Erstellung von sog. Doppelhaushalten. Der Vorteil dieser besteht darin, dass die politisch Agierenden sich mehr Freiraum verschaffen, da sie nicht jährlich den langwierigen und diskussionsreichen Haushaltsprozess durchlaufen müssen.

¹²⁰ Vgl. § 7 HGrG, §§ 19, 20, 46 BHO: Alle Einnahmen dienen als Deckungsmittel für alle Ausgaben (keine Zweckbindung bestimmter Mittel für bestimmte Zwecke). Erweitert auf die Doppik bedeutet dies: Alle Aufwendungen sollen durch Erträge gedeckt werden.

¹²¹ Vgl. Art. 110 Abs. 2 GG: Die Haushaltsführung soll sich in der Öffentlichkeit abspielen, so dass sich jeder ein Bild vom Finanz- (und Ressourcen)gebaren der Kommune machen kann.

¹²² Vgl. §§ 15, 27 HGrG, §§ 19, 20, 46 BHO: Die zu verausgabenden Mittel sollen nur für den Zweck (qualitative Spezialität) und nur in der Höhe (quantitative Spezialität), wie sie im Haushaltsplan ausgewiesen sind, sowie nur in der Zeit (temporäre Spezialität), für die dieses Budget gilt, ausgegeben werden.

¹²³ Durch die Nettobudgetierung (siehe unten) wird die Spezialität im NÖHR eingeschränkt, da (z.T.) nur noch der Gesamtsaldo veranschlagt wird.

¹²⁴ Sparsamkeit ist ein Unterprinzip des Wirtschaftlichkeitsprinzips – das sog. Minimalprinzip: Dieses ist dadurch definiert, dass ein Handelnder einen vordefinierten Output mit minimalem (hier: sparsamen) Einsatz von Inputfaktoren erzielt; das Maximalprinzip ist entsprechend gegengleich definiert (gegebener Input zur Erzielung des maximalen Outputs). Vgl. Arnim, H. H. v. (1989), S. 262 f.

¹²⁵ Vgl. § 6 HGrG, § 7 BHO. Siehe vorhergehende Fußnote.

¹²⁶ Vgl. Art. 110 Abs. 1 GG, §§ 8, 12 HGrG, §§ 11, 15 BHO (entsprechend auch in den Landshaushaltsordnungen gegeben – dies gilt für alle Haushaltsgrundsätze, die im folgenden noch folgen): Alle Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen der Haushaltsperiode sind im Budget zusammengefasst; in der Doppik entsprechend erweitert durch Erträge und Aufwendungen.

¹²⁷ Vgl. Lüder, K. (2006), S. 610 f.

Darüber hinaus wird als selbstverständlich angesehen, dass der Haushaltsplan die Grundanforderungen an Wahrheit und Klarheit¹²⁸, die an jedes politisch-öffentliche Handeln gestellt werden müssen, erfüllt und – wie jeder Plan – dem Prinzip der Vorherigkeit¹²⁹ entspricht.¹³⁰

Neben diesen bekannten Grundsätzen wurden von wissenschaftlicher Seite weitere neue Budgetierungsgrundsätze definiert. Hier ist insbesondere der *Periodisierungsgrundsatz* (Grundsatz der Ressourcenbudgetierung) zu nennen. Dieser ist durch die neue Systematik des ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesens begründet. Ferner erwähnt LÜDER noch die Netto- sowie die Outputbudgetierung als weitere Grundsätze, die zwar nicht durch den neuen Rechnungsstil begründet sind, jedoch zeitgleich durch das Neue Steuerungssystem in den Verwaltungen Bedeutung erlangen. In der Reinform der *Nettobudgetierung* (sog. Globalbudgetierung) enthält der Ergebnishaushalt ausschließlich Budgets für einzelne Organisations-, Politik- oder Produktbereiche, wobei es die abgeschwächte Form der sog. beschränkten Nettobudgetierung gibt. Hintergrund dieser Änderung ist die dezentrale Ressourcenverantwortung der einzelnen fachlichen Bereiche der Verwaltung; hierbei wird die enge Sachbindung zugunsten eines Systems der Budgetierung aufgelöst.¹³¹ Der Grundsatz der *Outputbudgetierung* beschreibt die Produktorientierung des neuen öffentlichen Wirtschaftens. Eingesetzte Ressourcen sollen in Beziehung zu den erbrachten Leistungen (Produkte / Leistungen) gesetzt werden. Ideal wäre, nach Ermessen der Verfasser und wie bereits in den vorherigen Abschnitten erläutert, eine Erweiterung hin zu einer „Outcomebudgetierung“, die dann auch die geplanten, nicht monetär messbaren Leistungen umfassen würde. Dies wird letztlich heute bereits teilweise durch das geltende Haushaltsrecht gefordert.¹³²

Wie erwähnt, ordnen sich diese finanziellen Kriterien in einen weitergefassten **Kriterienkatalog für eine fachgerechte strategische Steuerung** ein; zum Teil existieren daher hier auch Überschneidungen. Als solche Merkmale eines funktionierendes (kommunalen) Planungssystems werden in der Literatur funktionale und formale / organisatorische Aspekte unterschieden.¹³³

¹²⁸ Dies umfasst nach Fugmann, O. (2000), S. 30 eine anschauliche Darstellung und klare Gliederung des Haushaltsplans und die eindeutige Zuordnung einzelner Positionen zu Gruppen.

¹²⁹ Vgl. Art. 110 Abs. 2 GG: Der Haushaltsplan muss vor dem Beginn der Haushaltsperiode in Kraft treten.

¹³⁰ Vgl. Rürup, B. / Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 15 ff., Nowotny, E. (1999), S. 175 ff., Zimmermann, H. / Henke, K.-D. (2005), S. 91 f. und Blankart, C. B. (2006), S. 458 ff. SCHWARTING unterscheidet bei den Grundsätzen für die Aufstellung des Haushalts davon abweichend: 1. Veranschlagungsgrundsätze, 2. Grundsätze des umfassenden Ausweises aller finanzwirksamen Vorgänge, 3. Grundsätze der Genauigkeit, 4. Grundsätze der zeitlichen Bindung und 5. Deckungsgrundsätze. Vgl. Schwarting, G. (2006), S. 277 ff.

¹³¹ Dies erfordert nach ZIMMERMANN/HENKE die Einführung neuer Anreizinstrumente und die Neugestaltung des Informationsflusses sowohl verwaltungsintern als auch zwischen politischer Entscheidungsebene und Verwaltung und ferner ein zeitnahes Berichtswesen und durchgängiges Controlling, vergleichbar dem in Unternehmen. Vgl. Zimmermann, H./Henke, K.-D. (2005), S. 100.

¹³² Vgl. § 6a HGrG: „Art und Umfang der zu erbringenden Leistungen sind durch Gesetz oder den Haushaltsplan festzulegen“.

¹³³ In Anlehnung an Fugmann, O. (2000), S. 24 ff.

Zu den funktionalen Anforderungen zählen (vgl. Abschnitt 2 dieses Kapitels):

- a) Koordination und Steuerung,
- b) Prognoseunterstützung,
- c) Verringerung der Unsicherheit,
- d) Zielerreichung.

Die formalen/organisatorischen Anforderungen umfassen:¹³⁴

- a) Anpassungsfähigkeit¹³⁵,
- b) Betragsgenauigkeit (bei Formalzielen),
- c) Fehlerfreiheit,
- d) Klarheit,
- e) Kontrollierbarkeit¹³⁶,
- f) Optimalität der Entscheidungsbildung¹³⁷,
- g) Sukzessivplanung¹³⁸,
- h) Systematische Durchführung¹³⁹,
- i) Vollständigkeit,
- j) Wirtschaftlichkeit,
- k) Zeitpunktgenauigkeit¹⁴⁰.

¹³⁴ Siehe hierzu Erläuterungen in den Fußnoten der vorherigen Seiten; Erläuterungen finden sich in den folgenden Fußnoten nur, insofern dies nicht bereits geschehen oder die Anforderung nicht selbst-erklärend ist.

¹³⁵ Änderungen auch bei Rahmenbedingungen sollen Einfluss auf die Planung haben.

¹³⁶ Hier spielt, wie bereits in Abschnitt 2.6 ausgeführt, die Messbarkeit der Kennzahlen eine Rolle.

¹³⁷ Nach Fugmann, O. (2000), S. 36, soll Planung dazu führen, unter gegebenen Restriktionen, optimale Entscheidungen zu treffen, wobei mögliche widerstreitende Ziele zu beachten sind.

¹³⁸ Dies meint nach Fugmann, O. (2000), S. 35, dass vorherige Planungsschritte als Grundlage für nachfolgende Schritte verwendet werden; die Planung erfolgt also in mehreren aufeinander aufbauenden Schritten (vgl. Managementkreislauf in Abb. 2.1).

¹³⁹ Dies umfasst die Kontinuität und Regelmäßigkeit bei der Planung.

¹⁴⁰ Insbesondere für die Erstellung des Haushaltsplans ist eine periodengerechte Planung relevant.

2.8 Anforderungen an das neue Haushalts- und Rechnungswesen

Das Haushalts- und Rechnungswesen ist an jener Stelle des Managementkreislaufs öffentlicher Planung, Steuerung und Kontrolle einzuordnen, an dem abstrakte, strategische Ziele in konkrete Ressourcen- und Finanzströme heruntergebrochen werden (vgl. die horizontale Pfeilführung in Abbildung 2.1). Es hat im Idealfall vier Funktionen bezüglich der kommunalen Planung: 1. Die Umformung abstrakter Ziele in numerische Ausdrücke, 2. Die Bereitstellung von Daten aus früheren Perioden und Überleitung früherer Daten in einen neuen Planungszeitraum, 3. Die Darstellung der Auswirkungen verschiedener Handlungsmöglichkeiten [unter idealtypischen Bedingungen], und 4. Die *ökonomische* Berichterstattung zu den angestrebten Zielen der Kommune.¹⁴¹

Das bisherige kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen der Kommunen beruhte auf dem Geldverbrauchskonzept und befasste sich lediglich mit Einnahmen und Ausgaben. Ziel war es, die Änderung am Geldvermögen zu messen, die Deckung der Ausgaben durch die Einnahmen sicherzustellen und die Einhaltung des Haushaltsplanes zu dokumentieren. Kritiker der Kameralistik merken hingegen an, dass mit der Kameralistik lediglich die Staatsverschuldung geplant und verwaltet wurde. Mit dem Ressourcenverbrauchskonzept hat (insbesondere) das Denken in Ertrags- und Aufwandskategorien Einzug in die Kommune gehalten. Die beiden **zentralen Ziele sind nun, den Nettoressourcenverbrauch zu messen und durch einen Haushaltsausgleich in Finanz- und Ergebnishaushalt und einen Ausgleich in den jeweiligen Rechnungen die finanzielle Stabilität des Gemeinwesens sicherzustellen**. Auch die Erfassung nicht unmittelbar finanzwirksamer Vorgänge und einzelwirtschaftlicher Vermögensänderungen sind im neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen darstellbar.¹⁴² Das Modell des kaufmännischen Rechnungswesens konnte jedoch nicht einfach übernommen werden. Stattdessen musste es an die öffentlichen Anforderungen angepasst werden. So geht das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen – wie oben erwähnt – durch die verpflichtende *öffentliche* Planungskomponente (Ergebnis- und Finanzhaushalt; das doppelte Rechnungswesen der Privatwirtschaft ist hingegen rein vergangenheitsorientiert) und die Finanzrechnung als Pflichtbestandteil der integrierten Verbundrechnung (IVR) über das privatwirtschaftliche Rechnungswesen hinaus.

Das neue Steuerungsmodell hat bereits vor Einführung des doppelten Rechnungsstils die *Einführung einer Produktorientierung mittels Produktkatalogen* (Steuerung über Produkte) bewerkstelligt. Diese ist eine eigene Reformkomponente und *eigentlich unabhängig vom Haushalts- und Rechnungswesen*. Die Verknüpfung mit dem Ressourcenverbrauchskonzept erlaubt nun allerdings, Ressourcenverbräuche und -erträge den Produktgruppen und

¹⁴¹ In Anlehnung an Heiser, H. C. (1964), S. 22 formuliert. Wie der Evaluierungsbericht des AK III aus dem Jahre 2007 erwähnt, sei die Einordnung der Doppik (und der Kostenrechnung) in den Steuerungskreislauf in einigen Kommunen noch nicht optimal. Vgl. Innenministerkonferenz der Länder (2007), S. 2-22.

¹⁴² Vgl. Mühlenkamp, H. (2007), S. 717.

Produkten zuzuordnen. Die politischen Entscheider erhalten so eine bessere Grundlage für *outputorientierte* Dispositionsentscheidungen.¹⁴³

Wie in Abschnitt 2.4 erläutert wurde, **ist eine Kommune jedoch nicht nur den Formal-, sondern auch Sachzielen verpflichtet**. Dies sollte sich auch in der Struktur und den Wirkungsprozessen des neuen Rechnungswesens und den diesem vorgelagerten Planungsrechnungen wie auch dem Berichtswesen widerspiegeln.¹⁴⁴ Die Einführung des Ressourcenverbrauchsverfahrens gibt den Kommunen lediglich ein Instrument zur besseren Kontrolle der Erreichung von Formalzielen an die Hand, hat jedoch keinen Einfluss auf die Kontrollmöglichkeit zur Erreichung von Sachzielen. **Bestandteil einer verantwortungsvollen, auftragsgemäßen Steuerung einer Kommune ist allerdings die Beachtung gesellschaftsbezogener Effekte und die Kontrolle der Erreichung von nicht monetären Zielen** (Sachziele i.S.v. „objectives that accounting cannot accomplish, e.g. measuring service accomplishments in monetary terms“¹⁴⁵). Hierzu gibt es die theoretische Möglichkeit – auf den bisherigen Komponenten des integrierten, doppelischen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens aufbauend – ein erweitertes, zusätzliches Rechenschaftsinstrument einzuführen. Von der Wissenschaft bereits beschrieben, sind hier sog. Nutzenbilanzen vorstellbar, die den Wert der kommunalen Tätigkeit bei den Bürgerinnen und Bürgern widerspiegeln sollen. Aufbauend auf den Überlegungen in Abschnitt 2.6, haben sich einige Bundesländer dazu entschlossen, mittels sog. Planungsgrundsätze Anforderungen bezüglich des Berichtswesens ihrer Kommunen zu formulieren. Diese Anforderungen umfassen i.d.R. die Darstellung von Leistungskennzahlen, der Aufgabenerfüllung, des Strategienerfolgs und zuletzt der Zielerreichung (vgl. den folgenden Abschnitt). Inwiefern die Vorgaben in der kommunalen Praxis tatsächlich umgesetzt werden (können), ist bislang noch fraglich, da hierzu kaum praktische Erfahrungen gesammelt werden konnten. Die Messung von tatsächlichen Wirkungen und Zielerreichungen (so man dieses Anliegen ernst nimmt), dürfte sich in der Praxis allerdings eher aufwändig gestalten – so man nicht vordergründige Kennzahlen auswählt, die in keiner oder einer nachrangigen Kausalbeziehung zu den definierten Zielen stehen. Solche unbrauchbaren Kennzahlen wären eindeutig kontraproduktiv; sie würden (verwaltungsextern) in der öffentlichen Diskussion zu großer Unklarheit und Verwirrung über die kommunale Leistungstätigkeit führen, verwaltungsintern (auf der Ebene der kommunalen Entscheidungsträger) würden sie Potential für Fehlsteuerung bieten und unnötig Ressourcen binden. Allerdings sei auch erwähnt, dass die bestehenden Bemühungen in die richtige Richtung weisen. In der folgenden Abbildung 2.3, die die geschilderten Zusammenhänge nochmals grafisch aufbereitet, ist eine Lücke hinsichtlich der wirkungsorientierten Berichterstattung dargestellt. Sollte es tatsächlich möglich sein, mit den bestehenden Komponenten der kommunalen Berichterstattung auch über Sachzielerreichung Rechenschaft zu legen, wäre hier die Lücke geschlossen.

¹⁴³ Vgl. Rüdert, H./Vogelbusch, F./Falken, C. (2005), S. 2 ff.

¹⁴⁴ Vgl. Eichhorn, P./Vogel, R. (2006), S. 189.

¹⁴⁵ Anthony, R. N. (1989), S. 47 ff.

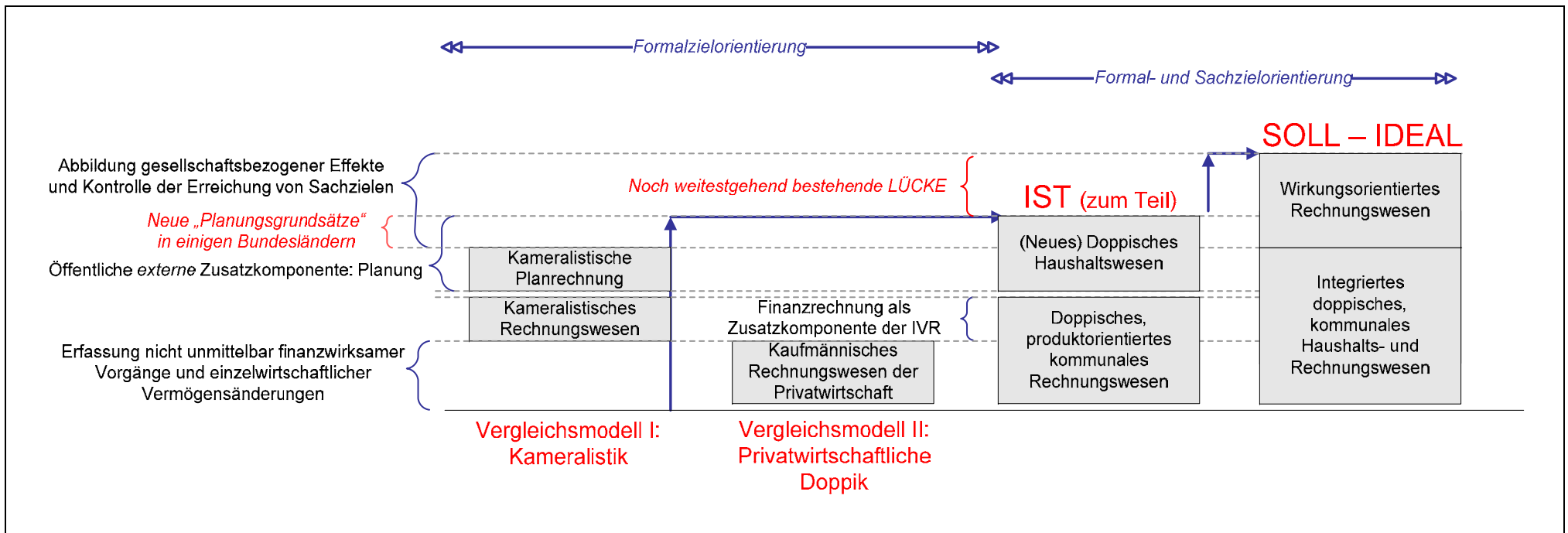


Abb. 2.3: Bestehende Lücke des NÖHR

Quelle: Eigene Darstellung.

Die Anforderungen an das neue, erweiterte Haushalts- und Rechnungswesen, bzw. die Leistungen, die es erbringen soll, sind noch einmal zusammenfassend in folgender Abbildung 2.4 dargestellt. Im schraffierten Rechteck lokalisiert, ist das Spektrum des *bisherigen* Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens (in Folge als NÖHR i.e.S. bezeichnet) gezeigt.

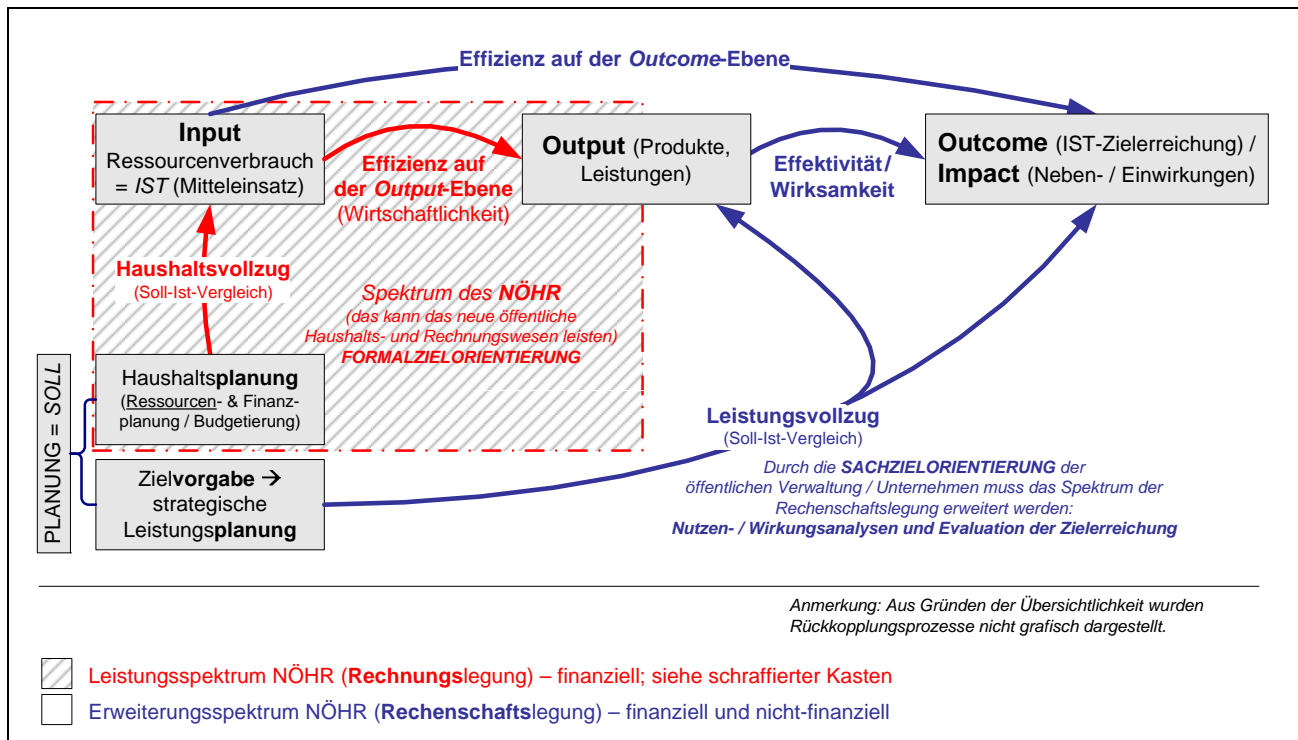


Abb. 2.4: Spektren des NÖHR

Quelle: Erweiterte Darstellung einer Abbildung aus Glöckner, A. (2007), S. XXIV.

Das kommunale doppische Haushalts- und Rechnungswesen beruht – wie sein Vorbild, das kaufmännische Rechnungswesen – auf einer reinen Formalzielorientierung. Das Ziel des NÖHR i.e.S. ist *Rechnungslegung* mit einer Plan- und einer Ist-Komponente. Ressourcen und Finanzmittel werden geplant und im Rahmen des Haushaltsvollzugs auch möglichst wirtschaftlich für die Erstellung des gewünschten Outputs – das kommunale Produkt bzw. die kommunale Dienstleistung – eingesetzt. Das **Erweiterungsspektrum des ausgebauten NÖHR** (NÖHR i.w.S.) geht über die Formalziele hinaus; es soll eine (ausgeweitete) **Rechenschaftslegung** sein – sowohl in wirtschaftlicher, wie auch in meta-ökonomischer Hinsicht. Diese Entwicklungstendenz wird in der Literatur daher wie folgt beschrieben: „Von der Rechnungs- zur Rechenschaftslegung“¹⁴⁶. Mittels Nutzen- und Wirkungsanalysen sowie Evaluationen der Zielerreichung¹⁴⁷ auf der Grundlage einer strategischen Leistungsplanung und Zieldefinition sollen die eigentlichen Informationsbedürfnisse der Adressaten des NÖHR gestillt werden. Möchte man den Nutzen und die Wirkungen quantitativ abbilden, um es mit der finanziellen Rechnungslegung zu einem gesamtgesellschaftlichen Rechnungswesen zu verbinden, so könnte das volkswirtschaftliche

¹⁴⁶ Vgl. Eichhorn, P./Vogel, R. (2006).

¹⁴⁷ Vgl. Budäus, D. (2006), S. 134 und Finger, S. (2007), S. 94 ff.

Rentenkonzept hier einen Ansatzpunkt liefern.¹⁴⁸ Besondere Schwierigkeiten liegen in der Messung der Kausalität von Ressourceneinsatz (bzw. Maßnahme) und erzielter Wirkung (in Bezug auf die Erreichung öffentlicher Ziele). Dennoch ist es nicht nur wünschenswert, sondern auch notwendig, dass das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen die ex-ante (Haushaltsplan) und ex-post (Rechnungswesen) betrachtete betriebswirtschaftliche Wirtschaftlichkeitsseite mit Aussagen über nicht finanzielle Wirkungsprozesse sowie über Effizienz und Effektivität ergänzt.¹⁴⁹ Der **Outcome** (die Zielerreichung) **sowie der Impact** (Neben- und Einwirkungen) **treten dabei in den Fokus einer neuen Art von Berichterstattung.**¹⁵⁰

Plant, steuert und kontrolliert eine Kommune basierend auf Überlegungen zur haushälterischen Konsolidierung, zur Wirtschaftlichkeit sowie zur Effizienzsteigerung bzw. zur erhöhten Effektivität (auf der Grundlage *zusätzlicher* Leistungsinformationen), so ergibt sich daraus ein neu ausgerichtetes kommunales Agieren. Dieses wird den Anforderungen an die Kommune besser gerecht, als die bisherige Fokussierung auf den Mitteleinsatz ohne eingehende Kenntnis des Ressourcenverbrauchs, ohne umfassende Kostentransparenz und ohne kennzahlenorientierte Zielführung. Das NÖHR i.w.S., wie es beschrieben wurde, ist eine Weiterführung der Gedanken des neuen Steuerungsmodells.¹⁵¹ Die Verknüpfung von Ressourcen-, Produkt- und Leistungsmanagement dient dem offensiveren Umgang mit knappen Ressourcen im Sinne einer „Steuerung aus einem Guss“¹⁵².

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass beim Thema „Planung und Steuerung“ ein Blick auf die **International Public Sector Accounting Standards** (IPSAS) kaum hilfreich ist. Der Herausgeber, das IPSASB, hat sich bisher kaum den Aspekten der Haushaltsplanung angenommen, obgleich wohl auch dort die ausdrückliche Behandlung von Fragen der Haushaltsplanung als angebracht aufgefasst wird.¹⁵³ IPSAS haben derzeit nur mittelbar Auswirkung auf Planungsinhalte (z.B. durch das Periodisierungsprinzip – dies ist aber keine Besonderheit der IPSAS, sondern dies weisen alle ressourcenorientierten Systeme auf). Auch zur Gestaltung von Planrechnungen (Budgets) sind Vorgaben zu finden. Hier sind insbesondere zeitliche, sachliche und formale Strukturierungskriterien zu nennen, die das IPSASB publiziert hat. Darüber hinaus existieren jedoch auch in den internationalen Standards keine Vorschriften, die sich mit einer wirkungsorientierten, strategischen Steuerung befassen.¹⁵⁴

¹⁴⁸ Vgl. Eichhorn, P. (1974a), Eichhorn, P. (1974b), Eichhorn, P. (1975) sowie Mühlenkamp, H. (2007), S. 706.

¹⁴⁹ Vgl. Glöckner, A. (2007), S. 95.

¹⁵⁰ Vgl. Eichhorn, P. (2001), S. 415.

¹⁵¹ Vgl. Maerker, R. (2007), S. 260 f. und Pook, M. (2007), S. 190.

¹⁵² Fischer, E. (2001), S. 212

¹⁵³ Vgl. Vogelpoth, N. (2007), S. 263.

¹⁵⁴ Vgl. Vogelpoth, N. (2007), S. 264 f.

2.9 Schlussfolgerungen für die Darstellung von Zielen und Kennzahlen in der Haushaltsplanung, im Vor- sowie im Lage- / Rechenschaftsbericht

In allen Länderverordnungen / -gesetzen zum Neuen Öffentlichen Haushaltswesen finden sich **Regelungen zu Planung, Steuerung und Kontrolle der kommunalen Aktivitäten mittels (quantitativen und qualitativen) Zielen und Kennzahlen**. Diese sind allerdings nicht an einer Stelle der Texte komprimiert, vielmehr wurden sie – von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich – über das gesamte kommunale Berichtswesen verstreut: In Vorberichten, Teilhaushalten, Nachtragshaushaltsplänen, Rechenschafts- und Lageberichten. Darüber hinaus gibt es bundeslandspezifische Unterschiede im Detaillierungsgrad der Normen.¹⁵⁵ In zehn Bundesländern existiert im kommunalen Haushaltsrecht eine explizite Aufforderung, dass Ziele und Kennzahlen zur Grundlage der Gestaltung, der Planung, der Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden sollen.¹⁵⁶ Wie erwähnt, übernehmen sie damit die Vorgaben des IMK-Leittextes.¹⁵⁷ Vier Länder haben diese in die sog. allgemeinen Planungsgrundsätze eingebunden.¹⁵⁸ Eine detaillierte Gesamtübersicht über die heterogene Situation in den Ländern bietet die Textanalyse zu den Zielen, Kennzahlen und Planungsgrundsätzen in Anlage 2.2 (dort wurden die entsprechenden Stellen im Kommunalrecht der Bundesländer zusammengetragen).

An dieser Stelle soll nur *exemplarisch der neue Entwurf der GemHVO in Baden-Württemberg* herangezogen werden. Während sich in den sog. „Allgemeinen Planungsgrundsätzen“ lediglich Regelungen zur finanziellen Planung finden¹⁵⁹ (§ 10 IMK Leittext ist hier weiter gefasst), soll es zukünftig im Kommunalrecht Baden-Württembergs gleichsam mehrere Paragraphen geben, die eine strategische Steuerung der Kommune bezwecken. So sollen ex ante im Vorbericht die „wesentlichen Ziele und Strategien der Gemeinde“¹⁶⁰ vorgestellt werden (vgl. § 6 IMK Leittext); ferner sind diese ex post im Rechenschaftsbericht erneut zu erklären und dort sind – darauf aufbauend – auch Angaben über „den Stand der kommunalen Aufgabenerfüllung“ und „positive Entwicklungen“ sowie „mögliche Risiken für die Zukunft“ zu erläutern.¹⁶¹ Ausdrücklich wird die „Erreichung der Finanz- und Leistungsziele“¹⁶² als Inhalt der mehrmals jährlichen Berichtspflicht gegenüber dem Ge-

¹⁵⁵ Sehr detailliert beispielsweise in Baden-Württemberg und Nordrhein-Westfalen, weniger detailliert beispielsweise in Schleswig-Holstein. Vgl. hierzu die detaillierte Textanalyse in Anlage 2.2.

¹⁵⁶ In Bayern, Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen-Anhalt und Thüringen ist dies der Fall. In Baden-Württemberg und Sachsen findet sich eine solche Aufforderung nicht, allerdings existieren dort vergleichbar explizite Regelungen. In Schleswig-Holstein findet man die Aufforderung ebenfalls nicht.

¹⁵⁷ Vgl. Innenministerkonferenz der Länder (2003), S. 50.

¹⁵⁸ Es handelt sich hier um die Bundesländer Bayern, Brandenburg, Hessen und Sachsen-Anhalt. Niedersachsen hat als einziges Land solche „Allgemeine Planungsgrundsätze“ generell nicht definiert.

¹⁵⁹ Diese finden sich darüber hinaus in sämtlichen Paragraphen, die das Berichtswesen zum Inhalt haben. So sollen z.B. in § 6 E-GemHVO auch finanzielle Kennzahlen eine „gestützte, wertende Analyse der finanziellen Lage und ihrer voraussichtlichen Entwicklungen“ ermöglichen.

¹⁶⁰ § 6 E-GemHVO BW – Vorbericht

¹⁶¹ § 54 E-GemHVO BW – Rechenschaftsbericht

¹⁶² § 61 E-GemHVO BW – Berichtspflicht

meinderat erwähnt (vgl. § 28 IMK Leittext). Positiv zu bewerten ist ferner, dass sich die Regelungen zur wirkungsorientierten Steuerung nicht nur auf den Gesamthaushalt erstrecken, sondern auch die Teilhaushalte mit Informationen über Schlüsselprodukte, Leistungsziele und Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung aufzuwerten sind (vgl. § 4 IMK Leittext).¹⁶³ Und auch in eventuell notwendigen Nachtragshaushalten sind „Änderungen der Ziele und Kennzahlen“ aufzunehmen.¹⁶⁴ Zusätzlich wird in den Begriffsbestimmungen erläutert, dass die Kommune „im Rahmen vorgegebener Leistungsziele“ zu bewirtschaften ist und diese „durch quantitative und qualitative Größen beschrieben“ werden.¹⁶⁵

Es wäre sinnvoll gewesen, die **Berichtspflicht über kommunale Aufgabenerfüllung und Zielerreichung** *zusätzlich oder alternativ* in einem „**allgemeinen Planungsgrundsatz**“ zentral **zusammenzufassen**, wie dies ursprünglich im IMK Leittext (§ 10 IMK Leittext) vorgesehen war. Allerdings sind die Vorgaben in den jeweiligen Stellen zum Berichtswesen eindeutig und klar: Eine zusätzliche Erwähnung als Planungsgrundsatz hätte hier nur eine erläuternd-verstärkende, allerdings keine grundsätzlich verändernde Wirkung mehr aufgewiesen. Ähnliche Regelungen finden sich in allen Bundesländern, die dem IMK Leittext gefolgt sind. Die Vorschriften in Baden-Württemberg (als Vorreiter, jedoch zugleich Nachzügler der doppischen Reformbewegung) sind an dieser Stelle als Muster herangezogen, da durch sie Ziele und Kennzahlen in den *gesamten* Planungskreislauf von Planung, Steuerung und Kontrolle (und dem *ganzen* damit verbundenen, vorgesehenen Berichtswesen) Einzug halten. Die baden-württembergischen Vorschriften folgen dem IMK Leittext (siehe oben), gehen bezüglich der Berichtspflicht zu Zielen und Kennzahlen im Rechenschaftsbericht jedoch noch darüber hinaus (dies war nicht Bestandteil von § 54 IMK Leittext). Sie bieten den Politikern (aber auch der Verwaltung) ausreichend Potential für eine „Outcome“-orientierte Steuerung, erfüllen die anspruchsvollen Rechenschafts- und Berichtspflichten gegenüber Prinzipal und kommunalen / staatlichen Kontrollstellen sowie Prüfungsorganen. Ferner geben sie Letzteren die Möglichkeit, bei den Kommunen nachzufragen, sofern sie die sinnvollen Regelungen nicht mit „Leben füllen“, also nicht zur wirkungsorientierten Planung und Steuerung übergehen. Die Regelungen im Entwurf der neuen GemHVO BW gehen weit über die Produktorientierung (bloßes Outputdenken) hinaus, ohne jedoch zu detailliert in die kommunale Selbstverwaltung einzugreifen. Sie geben Regelungsbedarf und Steuerungsnotwendigkeit vor, ohne den kommunal Verantwortlichen von der Pflicht und zugleich Möglichkeit zur strategischen Steuerung mittels Zielen und Kennzahlen zu entbinden.

Die Regelungen in Baden-Württemberg gehen dabei auch über den theoretischen Vorschlag von EICHHORN / VOGEL hinaus (vgl. Abbildung 2.5), die einen strategisch-sachzielorientierten Gesamtwirtschaftsplan einer Kommune forderten, der jedoch nur im

¹⁶³ Vgl. § 4 E-GemHVO BW – Teilhaushalte, Budgets.

¹⁶⁴ § 8 E-GemHVO BW – Nachtragshaushaltsplan

¹⁶⁵ § 61 E-GemHVO BW – Begriffsbestimmungen

Anhang Wirkungsgrade aufführen sollte. Die Lösung der GemHVO BW ist hier eindeutig vorzuziehen, da sie die **wirkungsorientierte Steuerung** nicht als Inhalt eines beigefügten, im Zweifelsfall nicht-beachteten Beiwerks herabgestuft, sondern sie **in sämtliche Berichtswerke** (Vor- und Rechenschaftsbericht, den Teilhaushalten und dem / den Nachtragshaushalt(en)) **als zentralen Inhalt** aufnimmt. Die Erfahrungen in Skandinavien zeigen, dass neu gestaltete und informative Jahresberichte dieser Art das Interesse von Politikern vom ex ante Haushaltsplan auch auf den ex post Jahresbericht lenken und das Interesse der Bürgerschaft an öffentlichen Verwaltungen und öffentlichen Unternehmen wieder wecken konnten.¹⁶⁶

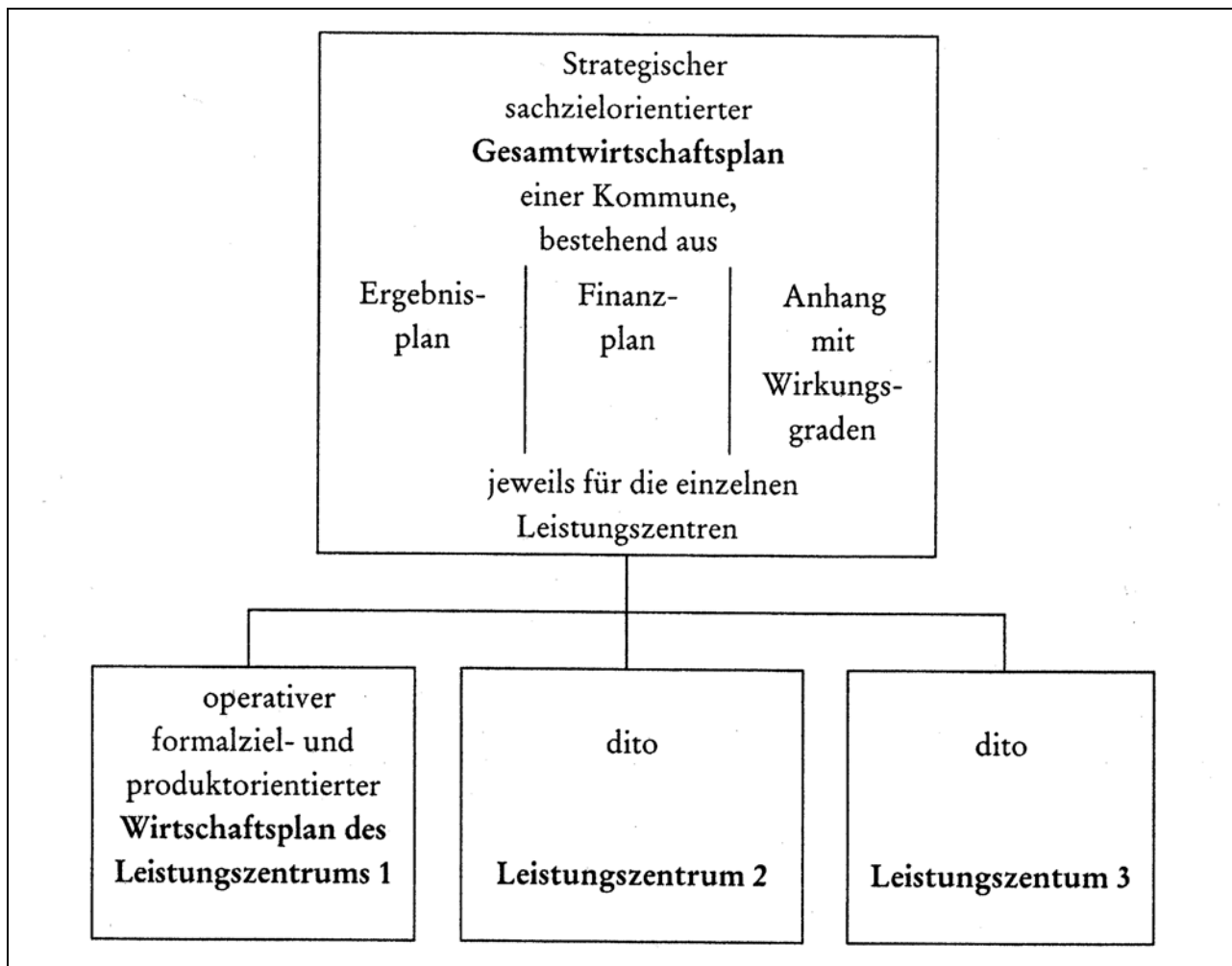


Abb. 2.5: Vorschlag Eichhorn/Vogel – Planungsrechnungen einer Kommune

Quelle: Eichhorn, P./Vogel, R. (2006), S. 196.

¹⁶⁶ Vgl. Monsen, N. (1999), S. 142 ff.

Bei aller Begeisterung ob der neuen strategischen Steuerungsbemühungen, sei hier noch einmal das Zitat von LÜDER gebraucht, das bereits in Abschnitt 2.6 erwähnt wurde: Es macht „keinen Sinn, Indikatoren und Leistungsziele in den Haushaltsplan einzustellen, ohne dass geklärt ist, ob und wie sie gemessen werden können“¹⁶⁷. Die Schwierigkeit bei der Bemessung von erreichten Zielen mittels Kennzahlen ist in Wissenschaft und Praxis bekannt; deshalb sind in der kommunalen Praxis **realistische und weniger ambitionierte, dafür aber erfüllbare Planwerke** den utopischen Phantasiewerken (denen faktisch mangels Informationsinhalt und Beachtung aber keine Bedeutung zukommt) eindeutig vorzuziehen.

¹⁶⁷ Lüder, K. (2006), S. 610. In den USA gab es bereits den Versuch ein integriertes System staatlicher Planung zu installieren: Das „Planning-Programming-Budgeting-System“ (PPBS). Bei diesem wurden ebenfalls die Funktionsbereiche der Kommune – Planung, Programmierung, Budgetierung und Kontrolle – nicht als isolierte Teilfunktionen, sondern als sich gegenseitig bedingende Elemente eines holistischen Kreislaufprozesses aufgefasst. Das PPBS ist neben technisch-praktischen-personellen Schwierigkeiten allerdings daran gescheitert, dass die Kosten-Nutzen-Analyse als integraler Bestandteil (siehe hierzu Mühlkamp, H. (1994), Nowotny, E. (1999), S. 186 ff. und Zimmermann, H. / Henke, K.-D. (2005), S. 104) nicht in der Lage war, sämtliche Leistungen des Staates marktorientiert (in Geldeinheiten bewertet) auszudrücken. Ferner war es auch aufgrund der hochkomplexen multifunktionalen Zielfunktionen schwierig, Ursache-Wirkungsbeziehungen herzustellen. Vgl. Böhret, C. (1971), S. 158 ff., Rürup, B. (1971), S. 135 ff., Reiner mann, H. (1975), S. 90 ff. sowie Rürup, B. / Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 58 ff. und S. 148 f.; siehe ferner auch Nowotny, E. (1999), S. 184, Zimmermann, H. / Henke, K.-D. (2005), S. 99. Vgl. auch Brümmerhoff, D. (2007), S. 176.

2.10 Zusammenfassung der Ergebnisse

Planung ist für eine Kommune ein zentrales Pflichtthema. Diese kann nicht allein die finanzielle Seite umfassen, vielmehr ist eine Gebietskörperschaft strategisch zu steuern. Nach Willen der IMK, soll die Steuerung der Kommunalverwaltungen durch die Vorgabe von Zielen für die kommunalen Produkte und Dienstleistungen ermöglicht werden. Die Zielerreichung ist dabei zu messen; üblicherweise erfolgt dies durch Kennzahlen. Auch die Privatwirtschaft steuert wie soeben beschrieben; allerdings braucht sie ihre Ergebnisse nicht offen zu legen und ferner kann sie sich mit der Zielkomponente „Formalzielerfüllung“ zufrieden geben. Dieser ist auch eine Kommune zur Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit verpflichtet, darüber hinaus allerdings noch – qua Existenz – einem Bündel an Sachzielen, deren Erreichung schwierig zu messen ist. Zentraler Inhalt einer erweiterten *Rechenschaftslegung* der Kommunen muss *Aufgabenerfüllung, Strategieneerfolg und Zielerreichung* sein. Der neue Haushalt soll entsprechend seiner politischen Programmfunktion¹⁶⁸ geplant und ausgeführt werden; das Haushalts- und Rechnungswesen muss ebenfalls dahingehend erweitert werden. Die Landesgesetzgeber sind bereits erste Schritte in Richtung einer umfassenden Berichtspflicht gegangen. Diese gilt es nun von den lokal Verantwortlichen zu erfüllen; sie sollen ihre Kommunen durch eine strategische, formal- und sachzielorientierte Steuerung dauerhaft leistungsfähiger und wirkungsorientierter aufstellen.

¹⁶⁸ Vgl. Rürup, B./Hansmeyer, K.-H. (1984), S. 150.

ANLAGEN KAPITEL 2

Planung

Stand der verwendeten rechtlichen Vorschriften: März 2008

Anlage 2.1: Gesamtübersicht der Vorschriften zur mittelfristigen Finanz- und Ergebnisplanung – nach Bundesländern

Bundesland	Regelungen (Stand der in diesem Kapitel verwendeten gesetzlichen Grundlagen siehe S. 2-6 ff.)
<p>Baden-Württemberg</p> <p>(Doppik zum Bearbeitungszeitpunkt noch nicht parlamentarisch verabschiedet)</p>	<p>§ 85 GO BW – Finanzplanung</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfstufige Finanzplanung zu Grunde zu legen. Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) In der Finanzplanung sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p>(3) Als Grundlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p>(4) Der Finanzplan ist mit dem Investitionsprogramm dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen.</p> <p>(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> <p>§ 85 E-GO BW – Finanzplanung (Anmerkung der Verfasser: Entwurf der neuen Gemeindeordnung, die auf Doppik abgestimmt ist)</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfstufige Finanzplanung zu Grunde zu legen. Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) In der Finanzplanung sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen und Auszahlungen und die Finanzierungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p>(3) Als Grundlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p>(4) Der Finanzplan ist mit dem Investitionsprogramm dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen und vom Gemeinderat spätestens mit der Haushaltssatzung zu beschließen.</p> <p>(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p>
<p>Bayern</p>	<p>Art. 70 GO BY – <u>Mittelfristige Finanzplanung</u></p> <p>(Anmerkung der Verfasser: Dieser Artikel erklärt sich über das Optionsmodell, das den bayerischen Kommunen die Wahl zwischen herkömmlicher Kameralistik und Doppik lässt)</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfstufige Finanzplanung zu Grunde zu legen. Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) Als Unterlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p>(3) Im Finanzplan sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen und Auszahlungen beziehungsweise Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p>(4) Der Finanzplan ist dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen.</p> <p>(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p>

<p>Fortsetzung Bayern</p>	<p>§ 9 KommHV-Doppik BY – <u>Mittelfristige Finanzplanung, Investitionsprogramm</u></p> <p>(1) Der Finanzplan (Art. 70 GO, Art. 64 LKrO, Art. 62 BezO) besteht aus einer Übersicht über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen und des Ergebnisses des Gesamthaushalts sowie einer Übersicht über die Entwicklung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelbedarfs aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Investitionszuwendungen und Investitionsbeiträge, der beabsichtigten Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen und von Finanzanlagen sowie aus Rücklagen, der Investitionsauszahlungen, der Tilgungen und der Aufnahme von Krediten des Gesamtfinauzhaushalts.</p> <p>(2) Der fünfjährigen Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm zugrunde zu legen. Darin sind die im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen. Jeder Jahresabschnitt soll die fortzuführenden und neuen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen mit den auf das betreffende Jahr entfallenden Teilbeträgen wiedergeben. Unbedeutende Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen können zusammengefasst werden. Ergeben sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans wesentliche Änderungen für die folgenden Jahre, so ist das Programm entsprechend fortzuschreiben. Das Investitionsprogramm soll mit den Teilhaushalten verbunden werden.</p> <p>(3) Bei der Aufstellung und Fortschreibung des Finanzplans sollen die vom Staatsministerium des Innern auf der Grundlage der Empfehlungen des Finanzplanungsrats bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.</p> <p>(4) Der Finanzplan soll für die einzelnen Jahre bei Erträgen und Aufwendungen sowie bei Investitionsauszahlungen und ihren Deckungsmöglichkeiten ausgeglichen sein.</p>
<p>Brandenburg</p>	<p>§ 83 GO BB – Finanzplanung</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zu legen. Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) Im Finanzplan sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p>(3) Als wesentlicher Bestandteil der Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p>(4) Der Finanzplan ist der Gemeindevertretung spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen. Das Investitionsprogramm ist von der Gemeindevertretung zu beschließen.</p> <p>(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind mit jeder Haushaltssatzung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> <p>§ 72 BbgKVerf – <u>Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</u></p> <p>(Anmerkung: Diese Regelung gehört zum haushaltswirtschaftlichen Teil der neuen Kommunalverfassung, der seit 1. Januar 2008 in Kraft ist.)</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen; dies gilt auch für die Teilhaushalte. Das erste Planungsjahr ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung soll in den einzelnen Jahren ausgeglichen sein.</p>

Fortsetzung Brandenburg	<p>§ 13 KomHKV BB – <u>Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</u></p> <p>(1) Im Ergebnis- und Finanzhaushalt sowie in den Teilhaushalten sind die zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen und die Einzahlungen und Auszahlungen um die Ansätze des laufenden Haushaltsjahres und um die Planungsansätze der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre zu ergänzen. Die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres sind voranzustellen.</p> <p>(2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Land bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden. Abweichungen von den Orientierungsdaten sind im Vorbericht anzugeben und zu begründen. (... , Fortsetzung siehe Anlage 2.2)</p>
Hessen	<p>§ 114 h GO HE – Ergebnis- und Finanzplanung</p> <p>(Anmerkung: Diese Regelung gehört zum Dritten Titel der GO: Haushaltswirtschaft mit doppelter Buchführung; Wahlrecht in Hessen zwischen Doppik und erweiterter Kameralistik, daher sind beide Optionen der Planung auch in der GO enthalten.)</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen. Das erste Planungsjahr ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) In der Ergebnis- und Finanzplanung sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen sowie der Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen. Die für das Kommunalrecht zuständige Ministerin oder der hierfür zuständige Minister hat hierzu im Einvernehmen mit der Ministerin oder dem Minister der Finanzen rechtzeitig Orientierungsdaten bekannt zu geben.</p> <p>(3) Als Grundlage für die Ergebnis- und Finanzplanung stellt der Gemeindevorstand den Entwurf eines Investitionsprogramms auf. Das Investitionsprogramm wird von der Gemeindevertretung beschlossen. Ist ein Beigeordneter für die Verwaltung des Finanzwesens bestellt, so bereitet er den Entwurf vor. Er ist berechtigt, seine abweichende Stellungnahme zu dem Entwurf des Gemeindevorstands der Gemeindevertretung vorzulegen.</p> <p>(4) Die Ergebnis- und Finanzplanung ist der Gemeindevertretung spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung zur Unterrichtung vorzulegen.</p> <p>(5) Die Ergebnis- und Finanzplanung und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> <p>(6) Die Gemeinde soll rechtzeitig geeignete Maßnahmen treffen, die nach der Ergebnis- und Finanzplanung erforderlich sind, um eine geordnete Haushaltsentwicklung unter Berücksichtigung ihrer voraussichtlichen Leistungsfähigkeit in den einzelnen Planungsjahren zu sichern.</p> <p>§ 9 GemHVO-Doppik HE – <u>Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</u></p> <p>(1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung besteht aus einer Übersicht über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen und des geplanten Ergebnisses des Gesamtergebnishaushalts, einer Übersicht über die vorgesehene Verwendung von Rücklagen und einer Übersicht über die Entwicklung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbedarfs aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Investitionszuweisungen und -zuschüsse und Investitions-</p>

beiträge, der vorgesehenen Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen und von Finanzanlagen sowie der Investitionsauszahlungen, der Tilgungen und der Aufnahme von Krediten und Anleihen des Gesamtfinanzhaushalts. Sie ist nach der sich aus § 2 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 ergebenden Ordnung und nach Jahren gegliedert aufzustellen.

(2) Der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm zugrunde zu legen. Darin sind die im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen. In jedem Jahresabschnitt sollen die fortzuführenden und neuen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen mit den auf das betreffende Jahr entfallenden Teilbeträgen aufgeführt werden. Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, deren Investitionssummen die von der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen unterschreiten, können zusammengefasst werden. Ergeben sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans wesentliche Änderungen für die folgenden Jahre, so ist das Programm entsprechend fortzuschreiben. Das Investitionsprogramm kann mit den Teilfinanzhaushalten verbunden werden.

(3) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sollen die nach § 114h Abs. 2 der Hessischen Gemeindeordnung bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

(4) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung soll in den einzelnen Jahren ausgeglichen sein.

§ 45 KV MV – Finanzplanung (Veraltet; Stand der letzten gesetzlichen Regelung: 10. Juli 2006)

(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine **fünfjährige Finanzplanung** zugrunde zu legen. Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.

(2) Im Finanzplan sind **Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten** darzustellen. Als Unterlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen. Der Finanzplan soll für jedes Planungsjahr ausgeglichen sein.

(3) Der Finanzplan ist der Gemeindevertretung spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen. Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.

Anmerkung der Verfasser: In der jüngsten Fassung der KV MV wurde § 45 neu gefasst; die mittelfristige Finanzplanung ist **nun nicht mehr explizit in der KV geregelt*** (Artikel 2 des Gesetzes vom 14. Dezember 2007 (GVBl. M-V S. 410, 413)).

*Nach Kenntnis der Verfasser, gibt es hierzu keinerlei landesgesetzliche Regelung in Mecklenburg-Vorpommern mehr.

Allerdings ist in **§ 46 KV MV^{NEU} – Haushaltsplan** folgendes geregelt:

(Anmerkung der Verfasser: Es handelt sich hier um die neue Fassung der KV MV)

(5) Im **Ergebnis- und Finanzhaushalt sowie in den Teilergebnis- und Teilfinanzhaushalten** sind die Ergebnisse des Haushaltsvorjahres, die Ansätze des Haushaltsvorjahres, bei einem Doppelhaushalt der beiden Haushaltsvorjahre, die Ansätze des Haushaltsjahres, bei einem Doppelhaushalt der beiden Haushaltsjahre und die **Planungsdaten der folgenden drei Haushaltsjahre**, bei einem Doppelhaushalt der folgenden zwei Haushaltsjahre, für jedes Haushaltsjahr getrennt, gegenüberzustellen.

§ 90 NGO – Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

- (1) Die Gemeinden haben ihrer Haushaltswirtschaft eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung für fünf Jahre zugrunde zu legen. Das erste Planungsjahr ist das Haushaltsjahr, das dem Haushaltsjahr vorangeht, für das die Haushaltssatzung gelten soll.
- (2) In der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sind **Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen und Auszahlungen und die Deckungsmöglichkeiten** darzustellen.
- (3) Als Grundlage für die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen, in das die geplanten Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen aufgenommen werden.
- (4) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.
- (5) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist dem Rat mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen.

§ 9 GemHKVO NI – Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

- (1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung umfasst die in § 1 Abs. 3 Nrn. 2 bis 4 genannten Ansätze und wird in den Haushaltsplan einbezogen.
- (2) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung schließt das Investitionsprogramm ein. Das Investitionsprogramm besteht aus den Ansätzen und Erläuterungen der Auszahlungen für Investitionstätigkeit in den Teilfinanzhaushalten nach § 1 Abs. 3 Nrn. 2 bis 4 mit den im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach dem jeweiligen Jahresbedarf. Das Investitionsprogramm soll im Hinblick auf § 40 Abs. 1 Nr. 8 NGO gesondert darstellbar sein.
- (3) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom für Inneres zuständigen Ministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.
- (4) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung soll für die einzelnen Jahre in Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen ausgeglichen sein.
- (5) Die Gemeinden sind für ihre Sondervermögen und Treuhandvermögen von der Pflicht zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung freigestellt.

§ 1 GemHKVO NI – Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen

- (3) In den Ansatzspalten werden ausgewiesen
1. das Rechnungsergebnis des dem Vorjahr vorangehenden Jahres,
 2. die Ansätze des Vorjahres, ausgenommen die Verpflichtungsermächtigungen,
 3. die Ansätze des Haushaltsjahres, für das der Haushaltsplan aufgestellt wird, bei einem Haushaltsplan für zwei Jahre die Ansätze nach Jahren getrennt, und
 4. die Ansätze der drei dem Haushaltsjahr nach Nummer 3 folgenden Jahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, gegliedert nach Jahren.

<p>Nordrhein-Westfalen</p>	<p>§ 84 GO NW – <u>Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</u> Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen. Das erste Planungsjahr ist das laufende Haushaltsjahr. Die Ergebnis- und Finanzplanung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre soll in den einzelnen Jahren ausgeglichen sein. Sie ist mit der Haushaltssatzung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> <p>§ 6 GemHVO NW – <u>Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</u> (1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushalt einzubeziehen. (2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.</p>
<p>Rheinland-Pfalz</p>	<p>Anmerkung: Nach Kenntnis der Verfasser, gibt es keinerlei explizite landesgesetzliche Regelung in Rheinland-Pfalz zur mittelfristigen (Ergebnis- und) Finanzplanung.</p> <p>Lediglich § 32 GO RP – Aufgaben des Gemeinderats (Anmerkung: Diese Regelung verweist indirekt über die Aufgaben des Gemeinderats auf eine mittel- und langfristige Finanzplanung) (2) Der Gemeinderat kann unbeschadet (...) die Entscheidung über folgende Angelegenheiten nicht übertragen: ... 9. die mittelfristigen und langfristigen Planungen der Gemeinde, (...).</p>
<p>Saarland</p>	<p>§ 90 KSVG SL – Finanzplanung (Anmerkung der Verfasser: Die KSVG ist vom Gesetzgeber noch nicht an die doppelten Anforderungen angepasst) (1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zu legen. Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr. (2) In der Finanzplanung sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen. (3) Als Grundlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen. Das Investitionsprogramm ist vom Gemeinderat zu beschließen. (4) Der Finanzplan ist dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen. (5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> <p>D.h. die KSVG wurde noch nicht geändert, dafür ist bereits Gesetz Nr. 1598 über das Neue Kommunale Rechnungswesen (KomRwG SL) im Saarland vom 12. Juli 2006 in Kraft; dort findet sich folgende Regelung zur neuen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung:</p>

Fortsetzung Saarland	<p>§ 90 KomRwG SL – <u>Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung, Investitionsprogramm</u></p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen. Das erste Planungsjahr ist das laufende Haushaltsjahr. Die Ergebnis- und Finanzplanung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre soll in den einzelnen Jahren ausgeglichen sein.</p> <p>(2) Als Grundlage für die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen. Das Investitionsprogramm ist vom Gemeinderat zu beschließen.</p> <p>(3) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> <p>Zusätzlich findet sich in der Kommunalhaushaltsverordnung SL (KommHVO SL) folgendes:</p> <p>§ 9 KommHVO SL – <u>Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung, Investitionsprogramm</u></p> <p>(1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung sowie das Investitionsprogramm sind in den Haushaltsplan einzu- beziehen. Die im Haushaltsplan zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen und die Einzahlungen und Auszahlungen sind um die Ansätze des laufenden Haushaltsjahres und um die Planungsansätze der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre zu ergänzen. Den Angaben nach Satz 2 sind die Ergebnisse der Rechnung des abgelaufenen Jahres voranzustellen.</p> <p>(2) Der Ergebnis- und Finanzplanung ist das Investitionsprogramm zugrunde zu legen. Darin sind die im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen. Jeder Jahres- abschnitt soll die fortzuführenden und neuen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen mit den auf das betreffende Jahr entfallenden Teilbeträgen wiedergeben. Kleinere Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen können zusammengefasst werden.</p> <p>(3) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Ministerium für Inneres, Familie, Frauen und Sport bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.</p> <p>(4) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung soll für die einzelnen Jahre in Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen ausgeglichen sein.</p>
Sachsen	<p>§ 80 GO SN – Finanzplanung</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zu legen. Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) In der Finanzplanung sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen oder Auszahlungen und die Finanzierungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p>(3) Als Grundlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p>(4) Der Finanzplan mit dem Investitionsprogramm ist dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen; er ist vom Gemeinderat zu beschließen, wenn die Gesetzmäßigkeit des Haushalts durch Nachweis im Finanzplan nach § 72 Abs. 4 Satz 1 erreicht wird.</p> <p>(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p>

<p>Fortsetzung Sachsen</p>	<p>(6) Die Gemeinde soll rechtzeitig geeignete Maßnahmen treffen, die nach der Finanzplanung erforderlich sind, um eine geordnete Haushaltsentwicklung unter Berücksichtigung ihrer voraussichtlichen Leistungsfähigkeit in den einzelnen Planungsjahren zu sichern.</p> <p>§ 9 SächsKomHVO-Doppik – Finanzplan und Investitionsprogramm</p> <p>(1) Der Finanzplan besteht aus einer Übersicht über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen sowie des zu veranschlagenden Gesamtergebnisses des Ergebnishaushalts, ferner einer Übersicht über die Entwicklung der Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzhaushalts. Er ist nach der für den Ergebnishaushalt und den Finanzhaushalt geltenden Systematik und nach Jahren gegliedert aufzustellen sowie nach § 1 Abs. 4 Satz 2 in den Haushaltsplan einzu beziehen. Für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen ist eine Gliederung nach Teilhaushalten vorzunehmen.</p> <p>(2) In das dem Finanzplan zugrunde zu legende Investitionsprogramm sind die im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen. Jeder Jahresabschnitt soll die fortzuführenden und die neuen Maßnahmen mit den auf das betreffende Jahr entfallenden Teilbeträgen wiedergeben.</p> <p>(3) Bei der Aufstellung und Fortschreibung des Finanzplans nach § 80 Abs. 5 SächsGemO sollen die vom Staatsministerium des Innern bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.</p> <p>(4) Der Finanzplan soll für die einzelnen Jahre, spätestens im letzten Jahr, beim Gesamtergebnis nach § 2 Abs. 1 Nr. 25 zuzüglich der Verwendung von Rücklagen sowie bei Investitionsauszahlungen und deren Deckungsmöglichkeiten ausgeglichen sein, sofern nicht ein Haushaltsstrukturkonzept (§ 24 Abs. 6 und § 25 Abs. 4) besteht.</p>
<p>Sachsen- Anhalt</p>	<p>§ 98 GO LST – Ergebnis- und Finanzplanung</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen und ihre Haushaltsplanung darauf auszurichten. Das erste Planungsjahr der Ergebnis- und Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) In der Ergebnis- und Finanzplanung sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen und Auszahlungen sowie die Deckungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p>(3) Als Grundlage für die Ergebnis- und Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p>(4) Die Ergebnis- und Finanzplanung ist mit dem Investitionsprogramm dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen.</p> <p>(5) Die Ergebnis- und Finanzplanung und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> <p>§ 8 GemHVO-Doppik ST – Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</p> <p>(1) Die im Haushaltsplan zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen und die Einzahlungen und Auszahlungen sind um die Ansätze des laufenden Haushaltsjahres, um die Planungsansätze des Jahres, für das der Plan aufgestellt wird, und die darauf folgenden drei Jahre zu ergänzen. Die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres sind voranzustellen.</p>

<p>Fortsetzung Sachsen-Anhalt</p>	<p>(2) Der Ergebnis- und Finanzplanung ist das Investitionsprogramm zugrunde zu legen. Darin sind die im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen. Jeder Jahresabschnitt soll die fortzuführenden und neuen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen mit den auf das betreffende Jahr entfallenden Teilbeträgen wiedergeben. Unbedeutende Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen können zusammengefasst werden. Ergeben sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans wesentliche Änderungen für die folgenden Jahre, so ist ein entsprechender Nachtrag dem Programm beizufügen.</p> <p>(3) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung hat sich am Grundsatz des § 90 Abs. 3 der Gemeindeordnung auszurichten. Sie ist für die einzelnen Jahre in Erträgen und Aufwendungen ausgeglichen zu planen. Einzahlungen und Auszahlungen sollen ausgeglichen geplant werden.</p> <p>§ 90 GO LST – Allgemeine Haushaltsgrundsätze</p> <p>(3) Der Haushalt ist in jedem Haushaltsjahr in Planung und Rechnung der Erträge und Aufwendungen (Ergebnishaushalt) auszugleichen. Er ist ausgeglichen, wenn die Erträge die Höhe der Aufwendungen erreichen.</p>
<p>Schleswig- Holstein</p>	<p>§ 83 GO SH – Finanzplanung (Anmerkung der Verfasser: Die GO SH ist vom Gesetzgeber noch nicht an die doppelischen Anforderungen angepasst)</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zu legen. Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) Im Finanzplan sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen. Als Unterlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p>(3) Der Finanzplan ist der Gemeindevertretung spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen. Das Investitionsprogramm ist von der Gemeindevertretung zu beschließen.</p> <p>(4) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> <p>Anmerkung der Verfasser: Die GO SH wurde folglich noch nicht ergänzt (Wahlmöglichkeit Doppik und Erweiterte Kameralistik in SH), dafür ist bereits das Gesetz zur Änderung der Gemeindeordnung und anderer Gesetze (Doppik-Einführungsgesetz Doppik-E SH) vom 14. Dezember 2006 in Kraft; dort findet sich folgende Regelung zur neuen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung:</p> <p>§ 95 e Doppik-EG SH – Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</p> <p>Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen. Das erste Planungsjahr ist das laufende Haushaltsjahr. Der mittelfristige Ergebnisplan soll für die einzelnen Jahre in Erträgen und Aufwendungen ausgeglichen sein. Der mittelfristige Finanzplan soll für die einzelnen Jahre in Einzahlungen und Auszahlungen die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sicherstellen.</p>

<p>Fortsetzung Schleswig-Holstein</p>	<p>Zusätzlich findet sich in der Gemeindehaushaltsverordnung SH (GemHVO-Doppik SH) folgendes:</p> <p>§ 5 GemHVO-Doppik SH – <u>Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</u></p> <p>(1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen.</p> <p>(2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.</p> <p>(3) Die mittelfristige Ergebnisplanung soll in Erträgen und Aufwendungen ausgeglichen sein. Die mittelfristige Finanzplanung soll in Einzahlungen und Auszahlungen ausgeglichen sein.</p>
<p>Thüringen</p> <p>(Doppik – nach Wissen der Autoren – zum Bearbeitungszeitpunkt noch nicht parlamentarisch verabschiedet)</p>	<p>§ 62 ThürKO – Finanzplanung</p> <p>(Anmerkung der Verfasser: NOCH NICHT VOM GESETZGEBER ANGEPASST. Evtl. erklärt sich dies durch die Optionslösung in Thüringen (vss. ab 2009); die Kommunen haben dort die Wahl zwischen herkömmlicher Kameralistik und Doppik)</p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zu legen. Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p>(2) Als Unterlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p>(3) Im Finanzplan sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p>(4) Der Finanzplan ist dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen.</p> <p>(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p> <p>Allerdings existiert bereits ein Gesetzesentwurf für die Gemeindegewirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung – Gesetz über die kommunale Doppik (ThürKommDoppikG); dort findet sich folgende Regelung zur neuen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung:</p> <p>§ 12 ThürKommDoppikG – <u>Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung, mittelfristiges Investitionsprogramm</u></p> <p>(1) Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen. Diese ist jährlich der Entwicklung anzupassen.</p> <p>(2) Der Haushaltsplanung ist ein fünfjähriges Investitionsprogramm zugrunde zu legen. Es enthält die in den Teilhaushalten veranschlagten Investitionen. Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Investitionsauszahlungen und deren Deckungsmöglichkeiten sind nach Teilhaushalten getrennt darzustellen. Das Investitionsprogramm ist jährlich der Entwicklung anzupassen.</p> <p>§ 3 E-ThürGemHV-Doppik – Finanzplan</p> <p>(1) Im Finanzplan sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen: (...)</p> <p>(2) Die Zuordnung von Ein- und Auszahlungen zu den Posten des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom für das Kommunalrecht zuständigen Ministerium bekannt gegebenen Kontenrahmenplans vorzunehmen.</p>

Quelle: Eigene Darstellung; Hervorhebungen im Schriftbild (dicker Druck) durch die Verfasser zur Verdeutlichung der Unterscheidungen und Überschriften; „Anmerkung der Verfasser“ (in anderer Schriftgröße und blauer Farbe gehalten) sind als Anmerkungen von MÜHLENKAMP/GLÖCKNER zu verstehen.

Anlage 2.2: Übersicht der expliziten Grundsätze zur Planung in den Bundesländern

Bundesland	Gesetzliche Regelungen zum Thema „Ziele, Kennzahlen und Planungsgrundsätze“ (Stand der verwendeten rechtlichen Grundlagen vgl. S. 2-6 ff.) Anmerkung der Verfasser: Die relevanten Stellen sind durch dicken Schriftdruck von den Verfassern hervorgehoben. Diese Auflistung dient als Grundlage der Analyse in Abschnitt 2.9. Entgegen der ursprünglichen Reihenfolge in den Texten, sind die „Allgemeinen Planungsgrundsätze“ stets vorangestellt (sofern vorhanden). Entgegen der ersten Vermutung, finden sich dort allerdings in den meisten Ländern keine Angaben zu Leistungszielen, Kennzahlen und Zielerreichung.
Baden- Württemberg	<p>§ 10 E-GemHVO BW – Allgemeine Planungsgrundsätze</p> <p>(1) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlich im Haushaltsjahr anfallenden und entstehenden Höhe, die Einzahlungen und Auszahlungen in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen; sie sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.</p> <p>(2) Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.</p> <p>(3) Im Gesamthaushalt und in den Teilhaushalten sind Erträge und Einzahlungen, Aufwendungen und Auszahlungen nach Arten (§§ 2 und 3) zu veranschlagen. In den Teilhaushalten ist im Ergebnishaushalt der anteilige Nettoressourcenbedarf untergegliedert in anteiliges ordentliches Ergebnis und kalkulatorisches Ergebnis zu veranschlagen. Dabei sind die verbindlichen, vom Gemeinderat festgelegten Aufwandspositionen und Ertragspositionen (Vorabdotierungen) zu berücksichtigen.</p> <p>(4) Für denselben Zweck sollen Aufwendungen und Auszahlungen nicht an verschiedenen Stellen im Haushaltsplan veranschlagt werden. Wird ausnahmsweise anders verfahren, ist auf die Ansätze gegenseitig zu verweisen.</p> <p>§ 4 E-GemHVO BW – Teilhaushalte, Budgets (...)</p> <p>(2) Jeder Teilhaushalt bildet mindestens eine Bewirtschaftungseinheit (Budget). Die Budgets sind jeweils einem Verantwortungsbereich zuzuordnen. In den Teilhaushalten sind die Produktgruppen darzustellen, zusätzlich sollen Schlüsselprodukte, die Leistungsziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung dargestellt werden.</p> <p>§ 6 E-GemHVO BW – Vorbericht</p> <p>Der Vorbericht gibt einen Überblick über die Entwicklung und den Stand der Haushaltswirtschaft unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde. Er soll eine durch Kennzahlen gestützte, wertende Analyse der finanziellen Lage und ihrer voraussichtlichen Entwicklung enthalten. Insbesondere soll dargestellt werden,</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. welche wesentlichen Ziele und Strategien die Gemeinde verfolgt und welche Änderungen gegenüber dem Vorjahr eintreten, 2. wie sich die wichtigsten Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, das Vermögen und die Verbindlichkeiten, mit Ausnahme der Kassenkredite, in den beiden dem Haushaltsjahr vorangehenden Jahren entwickelt haben und im Haushaltsjahr entwickeln werden,

3. wie sich unter Berücksichtigung einer Fehlbetragsabdeckung aus Vorjahren das Gesamtergebnis und die Rücklagen in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahren entwickeln werden und in welchem Verhältnis sie zum Deckungsbedarf des Finanzplans nach § 9 Absatz 4 stehen,
4. welche Investitionen im Haushaltsjahr geplant sind und welche finanziellen Auswirkungen hieraus sich für die folgenden Jahre ergeben,
5. in welchem Umfang Eigenmittel zur Finanzierung von Investitionen und in welchem Umfang Mittel aus längerfristigen Rückstellungen eingesetzt werden,
6. welcher Finanzierungsbedarf für die Auflösung von Rückstellungen entsteht und welche Auswirkungen sich daraus im Finanzplanungszeitraum ergeben,
7. in welchen wesentlichen Punkten der Haushaltsplan vom Finanzplan des Vorjahres abweicht und
8. wie sich der Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Finanzmittelbedarf, der Bestand an liquiden Mitteln und der Zahlungsmittelbestand im Vorjahr entwickelt haben, in welchem Umfang Kassenkredite in Anspruch genommen worden sind und wie sich der Zahlungsmittelbestand im Haushaltsjahr voraussichtlich entwickeln wird.

§ 8 E-GemHVO BW – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Erträge und Einzahlungen sowie Aufwendungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung bereits geleistet, angeordnet oder übersehbar sind, sowie die damit **zusammenhängenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen** enthalten. Bereits geleistete oder angeordnete über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen einschließlich ihrer Deckung sind nachrichtlich anzugeben. (...)

§ 28 E-GemHVO BW – Berichtspflicht

(1) Der Gemeinderat ist mehrmals jährlich über den Stand des Haushaltsvollzugs (**Erreichung der Finanz- und Leistungsziele**) in den Teilhaushalten und im Gesamt-Haushalt zu unterrichten.

(2) Der Gemeinderat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich abzeichnet, dass

1. sich das Planergebnis von Ergebnishaushalt oder Finanzhaushalt wesentlich verschlechtert oder
2. sich die Gesamtauszahlungen einer Maßnahme des Finanzhaushalts wesentlich erhöhen werden.

§ 54 E-GemHVO BW – Rechenschaftsbericht (...)

(2) Der Rechenschaftsbericht soll auch darstellen

1. die **Ziele und Strategien**,
2. **Angaben über den Stand der kommunalen Aufgabenerfüllung**,
3. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind,
4. zu erwartende **positive Entwicklungen und mögliche Risiken** von besonderer Bedeutung,
5. die Ausführung eines Haushaltsstrukturkonzeptes und
6. die Entwicklung und Deckung der Fehlbeträge.

<p>Fortsetzung Baden- Württemberg II</p>	<p>§ 61 E-GemHVO BW – Begriffsbestimmungen Bei der Anwendung dieser Verordnung sind die nachfolgenden Begriffe zugrunde zu legen: (...) 6. Budget: im Haushaltsplan für einen abgegrenzten Aufgabenbereich veranschlagte Personal- und Sachmittel (Ermächtigungen), die dem zuständigen Verantwortungsbereich zur Bewirtschaftung im Rahmen vorgegebener Leistungsziele zugewiesen sind; (...) 26. Leistungsziele: angestrebter Stand an Leistungen am Ende eines bestimmten Zeitraums, der durch quantitative und qualitative Größen beschrieben wird. (...)</p>
<p>Bayern</p>	<p>§ 10 KommHV-Doppik BY – Allgemeine Planungsgrundsätze (1) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlich im Haushaltsjahr wirtschaftlich verursachten Höhe, die Einzahlungen und Auszahlungen in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen; sie sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind. (2) Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist. (3) Im Gesamthaushalt und in den Teilhaushalten sind Erträge und Einzahlungen sowie Aufwendungen und Auszahlungen produktorientiert (§§ 2, 3 und 4) zu veranschlagen. (4) Für denselben Zweck sollen Aufwendungen und Auszahlungen nicht an verschiedenen Stellen im Haushaltsplan veranschlagt werden. Wird ausnahmsweise anders verfahren, ist auf die Ansätze gegenseitig zu verweisen. (5) Die Ziele und Kennzahlen nach § 4 Abs. 3 bilden die Grundlage für die Erfolgskontrolle und Steuerung der Haushaltswirtschaft.</p> <p>§ 4 KommHV-Doppik BY – Teilhaushalte, Budgets (...) (3) In den Teilhaushalten sind die Produktgruppen, die wesentlichen Produkte, die Leistungsziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung darzustellen (§ 10 Abs. 5). Die für die Gliederung und Darstellung erforderlichen Muster gibt das Staatsministerium des Innern im Einvernehmen mit dem Staatsministerium der Finanzen vor.</p> <p>§ 6 KommHV-Doppik BY – Vorbericht Der Vorbericht gibt einen Überblick über die Entwicklung und den Stand der Haushaltswirtschaft unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der Aufgaben. Er soll eine durch Kennzahlen gestützte, wertende Analyse der Haushaltslage und ihrer voraussichtlichen Entwicklung enthalten. Insbesondere soll dargestellt werden, 1. welche wesentlichen Ziele und Strategien verfolgt werden und welche Änderungen gegenüber dem Vorjahr eintreten, 2. wie sich die wichtigsten Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen, das Vermögen und die Verbindlichkeiten, mit Ausnahme der Kassenkredite, in den beiden dem Haushaltsjahr vorangehenden Jahren entwickelt haben und im Haushaltsjahr entwickeln werden,</p>

3. wie sich unter Berücksichtigung einer Fehlbetragsabdeckung aus Vorjahren das Gesamtergebnis und die Rücklagen in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahren entwickeln werden und in welchem Verhältnis sie zum Deckungsbedarf des Finanzplans nach § 9 Abs. 4 stehen,
4. welche Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen im Haushaltsjahr geplant sind und welche Belastungen sich hieraus für die folgenden Jahre ergeben,
5. in welchem Umfang Eigenmittel zur Finanzierung von Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen eingesetzt werden,
6. in welchen wesentlichen Punkten der Haushaltsplan vom Finanzplan des Vorjahres abweicht,
7. wie sich der Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Finanzmittelbedarf, der Bestand an liquiden Mitteln, der Zahlungsmittelbestand und die Inanspruchnahme von Kassenkrediten im Vergleich zu den letzten drei Jahren entwickeln werden,
8. wie sich die Wirtschaftslage der Eigenbetriebe, der Kommunalunternehmen und der Unternehmen mit einer über 50 v.H. liegenden eigenen Beteiligung in den dem Haushaltsjahr vorangehenden beiden Haushaltsjahren entwickelt hat und im Haushaltsjahr voraussichtlich entwickeln wird; entsprechendes gilt hinsichtlich der Finanzlage der Krankenhäuser und Alten- und Pflegeheime mit kaufmännischem Rechnungswesen sowie der Regiebetriebe, die ganz oder teilweise nach den Vorschriften über die Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe geführt werden (Art. 88 Abs. 6 GO, Art. 76 Abs. 6 LKrO, Art. 74 Abs. 6 BezO). Auf den Beteiligungsbericht (Art. 94 Abs. 3 GO, Art. 82 Abs. 3 LKrO, Art. 80 Abs. 3 BezO) ist Bezug zu nehmen.

§ 8 KommHV-Doppik BY – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung bereits geleistet, angeordnet oder übersehbar sind, sowie die damit zusammenhängenden Änderungen der **Ziele und Kennzahlen** enthalten.

§ 84 KommHV-Doppik BY – Teilrechnungen, Planvergleich (...)

(2) In den Teilrechnungen sind die Ergebnisse der Teilhaushalte mit den **Zielen und Kennzahlen** nach § 4 Abs. 3 zu vergleichen.

§ 87 KommHV-Doppik BY – Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Haushaltslage unter dem Gesichtspunkt der Sicherung der stetigen Erfüllung der Aufgaben so darzustellen, dass ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild** vermittelt wird. Dabei sind die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und erhebliche Abweichungen der Jahresergebnisse von den Haushaltsansätzen zu erläutern und eine Bewertung der Abschlussrechnungen vorzunehmen.

(2) Der Rechenschaftsbericht soll auch darstellen

1. **Angaben über den Stand der kommunalen Aufgabenerfüllung,**
2. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind,
3. zu erwartende positive Entwicklungen und mögliche Risiken von besonderer Bedeutung und
4. **die Umsetzung von Zielen und Strategien.**

§ 98 KommHV-Doppik BY – Begriffsbestimmungen

Bei der Anwendung dieser Verordnung sind die nachfolgenden Begriffe zugrunde zu legen: (...)

45. **Leistungsziele:** angestrebter Stand an Leistungen am Ende eines bestimmten Zeitraums, der durch **quantitative und qualitative Größen** beschrieben wird; (...)

Erläuterungen zum Gesetzentwurf zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts Bayern – Drucksache 15/6303

I. Allgemeiner Teil

I. 1. Regelungsziel

Seit Beginn der 90er Jahre gibt es Bestrebungen der Kommunen, neue Steuerungsmodelle einzuführen, mit denen die Steuerung der Kommunalverwaltungen von der herkömmlichen Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen auf eine Steuerung nach Zielen für die kommunalen Dienstleistungen umgestellt werden soll.

Strukturelemente für eine vollständige Realisierung dieser neuen Verwaltungssteuerung sind insbesondere:

- die Darstellung der **Verwaltungsleistungen als Produkte,**
- die Dezentralisierung der Bewirtschaftungskompetenz für den Einsatz von Personal und Sachmitteln,
- die Budgetierung der bereitgestellten personellen und sächlichen Ressourcen nach Fachbereichen (Aufgabenbereichen),
- die Zusammenfassung von Aufgabenverantwortung und Ressourcenverantwortung in einer Hand,
- die Kosten- und Leistungsrechnung über die bisherigen kostenrechnenden Einrichtungen hinaus,
- die **Entwicklung von Kennzahlen über Kosten und Qualität der Verwaltungsleistungen als Steuerungsinstrumente sowie ggf. für interkommunale Vergleiche,**
- Einführung eines Berichtswesens für die periodische **Information über die Zielerreichung als Grundlage für Steuerungsmaßnahmen,**
- die Gesamtdarstellung von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch sowie der Vermögens- und Kapitalpositionen zur Vermittlung eines vollständigen Bildes über die tatsächliche Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage der kommunalen Körperschaft,
- die Zusammenfassung des Jahresabschlusses der kommunalen Körperschaft mit den Jahresabschlüssen der ausgliederten, von der Kommune beherrschten, rechtlich unselbständigen und selbständigen Einheiten und Gesellschaften zu einem Gesamtabschluss als Rechnungslegung über alle Aktivitäten einer Kommune.

§ 14 KomHKV BB – Allgemeine Planungsgrundsätze

- (1) Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.
- (2) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Einzahlungen und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.
- (3) Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sind produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie Kennzahlen zur Zielerreichung zu bestimmen. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.**

§ 2 KomHKV BB – Begriffsbestimmungen

Bei der Anwendung dieser Verordnung sind die nachfolgenden Begriffe zugrunde zu legen: (...)

Kennzahlen = steuerungsrelevante, in Vergleichszahlen ausgedrückte Indikatoren für die Wirtschaftlichkeit der Produkte und zur Abbildung des Grades der Zielerreichung Leistungsziel angestrebter Stand an Leistungen, der durch **quantitative und qualitative Größen** beschrieben wird

§ 6 KomHKV BB – Teilhaushalte

- (4) In jedem Teilhaushalt sind die Produktgruppen, die **wesentlichen Produkte** und ihre Auftragsgrundlage zu beschreiben. Die zu erreichenden **Produktziele** sind vorzugeben; **Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung** sind anzugeben.

§ 10 KomHKV BB – Vorbericht

Der Vorbericht gibt einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der kommunalen Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage. Insbesondere soll dargestellt werden:

1. wie sich die wichtigsten Erträge und Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit, das Vermögen und die Schulden in den dem Haushaltsjahr vorangegangenen zwei Haushaltsjahren entwickelt haben und im Haushaltsjahr entwickeln sollen,
2. welche Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen im Haushaltsjahr geplant sind und welche haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen sich daraus für die folgenden Jahren ergeben,
3. in welchen wesentlichen Punkten der Haushaltsplan vom mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplan des Vorjahres abweicht,
4. welcher Finanzierungsbedarf für die Inanspruchnahme von Rückstellungen entsteht und welche Auswirkungen sich daraus im Finanzplanungszeitraum ergeben,

5. wie sich der Finanzmittelüberschuss oder der Finanzmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit sowie der Finanzmittelbestand im Vorjahr entwickelt haben und in welchem Umfang Kassenkredite in Anspruch genommen worden sind,
6. wie hoch die Belastung des Haushalts durch kreditähnliche Rechtsgeschäfte ist, soweit es sich nicht um Geschäfte der laufenden Verwaltung handelt,
7. welche Bürgschaften und sonstigen Haftungsverpflichtungen übernommen wurden, soweit es sich nicht um Geschäfte der laufenden Verwaltung handelt,
8. welche **wesentlichen Abweichungen von den Zielvorgaben** (§ 6 Abs. 4) des Vorjahres eingetreten sind.

§ 12 KomHKV BB – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Ansätze von Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, sowie die damit in Zusammenhang stehenden **Änderungen der Ziele und Kennzahlen** enthalten. Bereits entstandene über- oder außerplanmäßige Aufwendungen oder geleistete über- oder außerplanmäßige Auszahlungen brauchen nicht veranschlagt zu werden. (...)

§ 13 KomHKV BB – Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (...)

(3) Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sind produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie **Kennzahlen zur Zielerreichung** zu bestimmen. Diese **Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts** gemacht werden.

§ 29 KomHKV BB – Unterjährige Berichtspflichten

(1) Die Gemeindevertretung ist mindestens halbjährlich über den Stand des Haushaltsvollzugs einschließlich der **Erreichung der Finanz- und Leistungsziele** zu unterrichten. Die Gründe für wesentliche Abweichungen sind zu erläutern. (...)

§ 56 KomHKV BB – Teilrechnungen, Planvergleich (...)

(2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilhaushaltsplänen ausgewiesenen **Leistungsmengen und Kennzahlen** zu ergänzen.

§ 10 GemHVO-Doppik HE – Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, die Einzahlungen und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen; sie sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.

(3) In den Teilhaushalten sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Die Ziele und Kennzahlen bilden die Grundlage für die Erfolgskontrolle und Steuerung der Haushaltswirtschaft.

(4) Für denselben Zweck sollen Aufwendungen und Auszahlungen nicht an verschiedenen Stellen im Haushaltsplan veranschlagt werden. Wird ausnahmsweise anders verfahren, ist auf die Ansätze gegenseitig zu verweisen.

§ 4 GemHVO-Doppik HE – Teilhaushalte, Budgets (...)

(2) Die Teilergebnishaushalte und Teilfinanzhaushalte sind nach vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert zu gliedern. Werden die Teilhaushalte nach der örtlichen Organisation gegliedert, sind die der Organisationseinheit zugewiesenen örtlichen Produktgruppen und Produkte darzustellen. Die Gemeinde hat sicherzustellen, dass die finanzstatistischen Meldungen in der dafür geltenden Systematik abgegeben werden. Die vorgegebenen Produktbereiche können auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden; sie sind in diesem Fall in einer besonderen Übersicht darzustellen.

In den Teilhaushalten sollen außerdem Leistungsziele und Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung angegeben werden. (...)

§ 8 GemHVO-Doppik HE – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Ansätze von Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, sowie die damit im Zusammenhang stehenden **Änderungen der Ziele und Kennzahlen** enthalten. Nach § 114g der Hessischen Gemeindeordnung bewilligte über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen brauchen nicht veranschlagt zu werden. (...)

§ 48 GemHVO-Doppik HE – Teilrechnungen, Planvergleich (...)

(2) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um die tatsächlich angefallenen Beträge zu den in den Teilergebnishaushalten **ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.**

<p>Fortsetzung Hessen</p>	<p>§ 51 GemHVO-Doppik HE – Rechenschaftsbericht (...) (2) Der Rechenschaftsbericht soll auch darstellen: 1. Angaben über den Stand der Aufgabenerfüllung mit den Zielsetzungen und Strategien, 2. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, 3. die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken von besonderer Bedeutung; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben, 4. wesentliche Abweichungen zwischen geplanten und tatsächlich durchgeführten Investitionen.</p> <p>Hessische GO Doppik Landtagsdrucksache 16/2463 Zu Art. 1 Nr. 29 – §§ 114a bis 114u Zu Art. 1 Nr. 29 – §§ 114a bis 114u Zu § 114s HGO (...) Entsprechend der Gliederung des Haushalts in Teilhaushalte sind von der Gemeinde auch Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen zu erstellen. Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen. Damit wird eine Einschätzung und Beurteilung darüber ermöglicht, in welchem Maße die gesteckten Ziele erreicht worden sind. (...)</p>
<p>Mecklenburg- Vorpommern</p>	<p>§ 8 GemHVO-Doppik MV – Allgemeine Planungsgrundsätze (1) Die Erträge und Aufwendungen sowie die Ein- und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist. (2) Die Erträge und Aufwendungen sowie die Ein- und Auszahlungen sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind. (3) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsplan zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. (4) Die Ein- und Auszahlungen sind in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen zu veranschlagen. (5) Den Planungsdaten im Ergebnis- und Finanzhaushalt sind die vom Innenministerium durch Erlass bekannt gegebenen Orientierungsdaten zu Grunde zu legen.</p> <p>§ 4 GemHVO-Doppik MV – Teilhaushalte (...) (7) In jedem Teilhaushalt sind die wesentlichen Produkte und deren Auftragsgrundlage, Ziele und Leistungen zu beschreiben, sowie Leistungsmengen und Kennzahlen zu Zielvorgaben anzugeben. Die Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung, der Planung, der Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushaltes gemacht werden. (...)</p>

§ 7 GemHVO-Doppik MV – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss im Ergebnishaushalt, im Finanzhaushalt und in den Teilhaushalten alle erheblichen Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Ein- und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung bereits geleistet oder angeordnet wurden oder absehbar sind, sowie die damit zusammenhängenden **Änderungen der Ziele und Kennzahlen** enthalten. (...)

§ 20 GemHVO-Doppik MV – Berichtspflicht

(1) Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde ist die Gemeindevertretung unterjährig über den Stand des Haushaltsvollzugs einschließlich der **Erreichung der Finanz- und Leistungsziele** zu unterrichten. (...)

§ 46 GemHVO-Doppik MV – Teilrechnungen (...)

(4) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilergebnishaushalten **ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen**. (...)

§ 49 GemHVO-Doppik MV – Rechenschaftsbericht (...)

(2) Außerdem hat der Rechenschaftsbericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die **produktorientierten Ziele und Kennzahlen**, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. (...)

§ 60 GemHVO-Doppik MV – Gesamtrechenschaftsbericht

(1) Im Gesamtrechenschaftsbericht sind zumindest der Geschäftsverlauf und die **Lage der Gemeinde** einschließlich der in den Gesamtabschluss einbezogenen Tochterorganisationen so darzustellen, dass ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild** vermittelt wird. Er hat eine ausgewogene und dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufes und der Lage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamen **Leistungsindikatoren** einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabschluss ausgewiesenen Beträge und gemachten Angaben zu erläutern. Ferner ist die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken aufzuzeigen, zu beurteilen und zu erläutern. Zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben. (...)

§ 4 GemHKVO NI – Teilhaushalte, Budgets (...)

(7) In jedem Teilhaushalt werden die **wesentlichen Produkte mit den dazugehörenden Leistungen und die zu erreichenden Ziele mit den dazu geplanten Maßnahmen beschrieben sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt.** (...)

§ 6 GemHKVO NI – Vorbericht

Der Vorbericht soll einen Überblick über die Entwicklung und den Stand der Haushaltswirtschaft geben. Er enthält eine wertende Analyse der finanziellen Lage und ihrer voraussichtlichen Entwicklung und soll sich dabei auf **Kennzahlen stützen**. Insbesondere sollen dargestellt werden (...)

3. die wesentlichen **Abweichungen** des Haushaltsplans von der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung und den **Zielvorgaben** des Vorjahres, (...)

§ 8 GemHKVO NI – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan enthält alle erheblichen Änderungen der Ansätze für Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, sowie die damit in Zusammenhang stehenden wesentlichen **Änderungen der Ziele und Kennzahlen**. Bereits geleistete oder angeordnete über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen brauchen nicht veranschlagt zu werden. (...)

§ 21 GemHKVO NI – Steuerung

(1) Zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung setzt die Gemeinde nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und nach den örtlichen Bedürfnissen insbesondere die Kosten- und Leistungsrechnung und das Controlling mit einem unterjährigen Berichtswesen ein.

(2) Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage von Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

§ 50 GemHKVO NI – Ergebnisrechnung (...)

(3) Für die Teilergebnishaushalte nach § 4 werden Teilergebnisrechnungen entsprechend den Absätzen 1 und 2 aufgestellt. Die Teilergebnisrechnungen werden jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen **Leistungs- und Kennzahlenangaben** ergänzt.

§ 59 GemHKVO NI – Begriffsbestimmungen (...)

13. Controlling: unterstützendes Instrument für Führungs- und Entscheidungsträger zur Steuerung und Kontrolle der Wirtschaftsführung, mit dem durch die Bereitstellung und Auswertung geeigneter Informationen, insbesondere aus dem Rechnungswesen, das **Erreichen gesetzter Ziele** gesichert werden soll; (...)

28. **Kennzahlen**: steuerungsrelevante, in Vergleichszahlen ausgedrückte **Indikatoren für die Wirtschaftlichkeit eines Produktes und zur Abbildung des Grades der Zielerreichung**; (...)

52. **Ziele**: Zustände und Wirkungen, die in einem bestimmten Zeitraum erreicht werden sollen und durch **Größenvorgaben beschrieben werden**.

GemHVO NW – Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele

Die allgemeinen Planungsgrundsätze sind Ausdruck der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft. Sie sollen sicherstellen, dass der Haushaltsplan mit seinen Ansätzen ein **vollständiges und übersichtliches Bild über die zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben erforderlichen Ressourcen** gibt. Das soll auch im neuen Haushaltsrecht durch eine Reihe von Grundsätzen und Geboten erreicht werden.

§ 11 GemHVO NW – Allgemeine Planungsgrundsätze

- (1) Im Haushalt sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Einzahlungen und Auszahlungen abzubilden, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.
- (2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Soweit sie nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.
- (3) Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

§ 4 GemHVO NW – Teilpläne (...)

(2) Die Aufstellung der Teilpläne ist nach folgenden Maßgaben vorzunehmen:

1. Werden Teilpläne nach Produktbereichen aufgestellt, sollen dazu die **Ziele und soweit möglich die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung, die Produktgruppen und die wesentlichen Produkte beschrieben** werden.
2. Werden Teilpläne nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt, sollen dazu die **Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung** beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind die Produktbereiche nach Nummer 1 voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.
3. Werden Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt, sollen dazu die Aufgaben und die dafür **gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben** werden. Diesen Teilplänen sind in einer Übersicht die Produktbereiche voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen. (...)

§ 7 GemHVO NW – Vorbericht (...)

(2) Die **wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre** sowie die Rahmenbedingungen der Planung sind zu erläutern.

§ 10 GemHVO NW – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen sowie die damit in Zusammenhang stehenden **Änderungen der Ziele und Kennzahlen** enthalten. Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. Satz 2 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend. (...)

§ 12 GemHVO NW – Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen **produktorientierte Ziele** unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie **Kennzahlen zur Zielerreichung** bestimmt werden. Diese **Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.**

§ 40 GemHVO NW – Teilrechnungen (...)

(2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen **ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen** zu ergänzen.

§ 48 GemHVO NW – Lagebericht

Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild** der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem **Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse** der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die **produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12**, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

Es sei noch auf umfangreiche Ausführungen in der Handreichung für Kommunen – NKF in Nordrhein-Westfalen, in der Handreichung GemHVO NW, in der Handreichung GO NW, in den VV Mustern zur GO und GemHVO NW sowie in der Begründung NKF-Gesetz NW verwiesen, die hier aus Platzgründen nicht wiedergegeben werden können.

§ 9 GemHVO RP – Allgemeine Planungsgrundsätze

- (1) Die Erträge und Aufwendungen sowie die Ein- und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.
- (2) Die Erträge und Aufwendungen sowie die Ein- und Auszahlungen sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht erchenbar sind.
- (3) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind.
- (4) Die Ein- und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen.
- (5) Den Planungsdaten im Ergebnis- und Finanzhaushalt sind grundsätzlich die vom fachlich zuständigen Ministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten zugrunde zu legen.

§ 4 GemHVO RP – Teilhaushalte (...)

- (6) In jedem Teilhaushalt sind die **wesentlichen Produkte und deren Auftragsgrundlage, Ziele und Leistungen** zu beschreiben sowie **Leistungsmengen und Kennzahlen zu Zielvorgaben** anzugeben. Die **Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung, der Planung, der Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.** (...)

§ 8 GemHVO RP – Nachtragshaushaltsplan

- (1) Der Nachtragshaushaltsplan muss im Ergebnishaushalt, Finanzhaushalt und in den Teilhaushalten alle erheblichen Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Ein- und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung bereits geleistet, angeordnet oder absehbar sind, sowie die damit zusammenhängenden Änderungen der **Ziele und Kennzahlen** enthalten. (...)

§ 21 GemHVO RP – Berichtspflicht

- (1) Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde, in der Regel jedoch halbjährlich, ist der Gemeinderat während des Haushaltsjahres über den Stand des Haushaltsvollzugs hinsichtlich der Erreichung der Finanz-/ **Leistungsziele** zu unterrichten. (...)

§ 46 GemHVO RP – Teilrechnungen (...)

- (4) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilergebnishaushalten ausgewiesenen **Leistungsmengen und Kennzahlen** zu ergänzen.

§ 49 GemHVO RP – Rechenschaftsbericht (...)

- (2) Außerdem hat der Rechenschaftsbericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die **produktorientierten Ziele und Kennzahlen**, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. (...)

§ 10 KommHVO SL – Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Die Erträge und Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Einzahlungen und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Die Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.

§ 4 KommHVO SL – Teilhaushalte (...)

(3) Die Teilhaushalte sind in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern. Teilhaushalte bilden eine Bewirtschaftungseinheit; sie sind einem Verantwortungsbereich zuzuordnen. Den Teilhaushalten ist eine **Übersicht über die Produktgruppen, die Schlüsselprodukte, die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung** beizufügen. (...)

§ 8 KommHVO SL – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Ansätze von Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der **Ziele und Kennzahlen** enthalten. Bereits geleistete oder angeordnete über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen brauchen nicht veranschlagt zu werden. (...)

§ 11 KommHVO SL – Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sind **produktorientierte Ziele** unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie **Kennzahlen zur Zielerreichung** zu bestimmen. Diese **Ziele und Kennzahlen sind zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts zu machen.**

§ 23 KommHVO SL – Berichtspflicht und haushaltswirtschaftliche Sperre

(1) Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde ist der Gemeinderat während des Haushaltsjahres über den Stand des Haushaltsvollzugs (Erreichung der Finanz- und **Leistungsziele**) zu unterrichten. (...)

§ 41 KommHVO SL – Teilrechnungen, Planvergleich (...)

(2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilhaushalten ausgewiesenen **Ist-Leistungsmengen und Kennzahlen auf Ist-Basis** zu ergänzen.

§ 10 SächsKomHVO-Doppik – Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlich dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Höhe, die Einzahlungen und Auszahlungen in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen; sie sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.

(2) Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(3) Im Gesamthaushalt und in den Teilhaushalten sind Erträge und Einzahlungen, Aufwendungen und Auszahlungen nach Arten (§§ 2 und 3) zu veranschlagen. In den Teilhaushalten ist im Ergebnishaushalt der anteilige Nettoressourcenbedarf untergliedert in anteiliges ordentliches Ergebnis und kalkulatorisches Ergebnis zu veranschlagen (§ 4 Abs. 3 Satz 1).

(4) Für denselben Zweck sollen Aufwendungen und Auszahlungen nicht an verschiedenen Stellen im Haushaltsplan veranschlagt werden. Wird ausnahmsweise anders verfahren, ist auf die Ansätze gegenseitig zu verweisen.

§ 4 SächsKomHVO-Doppik – Teilhaushalte, Budgets (...)

(2) Jeder Teilhaushalt bildet eine Bewirtschaftungseinheit (Budget). Die Budgets sind jeweils einem Verantwortungsbereich zuzuordnen. In den Teilhaushalten sind die Produktgruppen darzustellen, zusätzlich sollen die **Schlüsselprodukte, die Leistungsziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung** dargestellt werden. (...)

§ 6 SächsKomHVO-Doppik – Vorbericht

Der Vorbericht gibt einen Überblick über die Entwicklung und den Stand der Haushaltswirtschaft unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde. Er soll eine durch **Kennzahlen gestützte, wertende Analyse der Haushaltslage und ihrer voraussichtlichen Entwicklung** enthalten. Unter Einhaltung der folgenden Gliederung sollen insbesondere dargestellt werden:

1. welche **wesentlichen Ziele und Strategien** die Gemeinde verfolgt und welche Änderungen gegenüber dem Vorjahr eintreten werden; (...)

§ 8 SächsKomHVO-Doppik – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Erträge und Einzahlungen sowie Aufwendungen und Auszahlungen, die zum Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, sowie die damit **zusammenhängenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen** enthalten. Bereits geleistete oder angeordnete über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen einschließlich ihrer Deckung sind nachrichtlich darzustellen. (...)

§ 53 SächsKomHVO-Doppik – Rechenschaftsbericht (...)

(2) Der Rechenschaftsbericht soll auch darstellen

1. die **Erreichung der wesentlichen Ziele**,
2. Angaben über den **Stand der kommunalen Aufgabenerfüllung**,
3. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind,
4. zu erwartende positive Entwicklungen und mögliche Risiken von besonderer Bedeutung,
5. die Ausführung eines Haushaltsstrukturkonzeptes und
6. die Entwicklung und Abdeckung der Fehlbeträge.

§ 57 SächsKomHVO-Doppik – Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz

1. ein Gesamtüberblick, bestehend aus

- a) einer Darstellung der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Gemeinde,
- b) Angaben zu Name und Sitz der gemäß § 88a Abs. 1 Satz 1 SächsGemO konsolidierten Organisationseinheiten und Vermögensmassen zur Höhe der Beteiligung der Gemeinde an privatrechtlichen juristischen Personen sowie zur Vertretungsquote in den Verbandsorganen und zu den Umlagepflichten bei Verwaltungs- und Zweckverbänden,
- c) Angaben über den **Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks** der gemäß § 88a Abs. 1 Satz 1 SächsGemO konsolidierten Organisationseinheiten und Vermögensmassen,
- d) einer Bewertung des Gesamtabschlusses unter dem Gesichtspunkt der dauernden Leistungsfähigkeit und
- e) den in § 99 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und Abs. 2 SächsGemO für den Beteiligungsbericht beschriebenen Angaben, (...)

§ 60 SächsKomHVO-Doppik – Begriffsbestimmungen (...)

40. **Leistungsziele:**

angestrebter Stand an Leistungen am Ende eines bestimmten Zeitraums, der durch quantitative und qualitative Größen messbar beschrieben wird; (...)

§ 75 GO SN – Haushaltsplan

(1) Der Haushaltsplan ist Teil der Haushaltssatzung. Er enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinden voraussichtlich

1. anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen,
2. eingehenden ergebnis- und vermögenswirksamen Einzahlungen und zu leistenden ergebnis- und vermögenswirksamen Auszahlungen und
3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.

Zusätzlich sollen **Schlüsselprodukte und die dabei zu erbringenden Leistungen** dargestellt werden. (...)

§ 9 GemHVO-Doppik ST – Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Einzahlungen und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen; sie sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.

(3) **Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele** unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt **sowie Kennzahlen zur Zielerreichung** bestimmt werden. **Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.**

(4) Für denselben Zweck sollen Aufwendungen und Auszahlungen nicht an verschiedenen Stellen im Haushaltsplan veranschlagt werden. Wird ausnahmsweise anders verfahren, so ist auf die Ansätze gegenseitig zu verweisen.

§ 4 GemHVO-Doppik ST – Teilpläne (...)

(2) Jeder Teilplan bildet mindestens eine Bewirtschaftungseinheit (Budget). Die Budgets sind bestimmten Verantwortungsbereichen zuzuordnen. Den Teilplänen ist eine Übersicht über die Produkte oder Produktgruppen sowie deren **Ziele, Leistungen und Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung** und eine Übersicht der zur Aufgabenerfüllung der Teilpläne erforderlichen Stellen beizufügen. (...)

§ 7 GemHVO-Doppik ST – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Ansätze von Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der **Ziele und Kennzahlen** enthalten. Bereits geleistete oder angeordnete über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen brauchen nicht veranschlagt zu werden. (...)

§ 26 GemHVO-Doppik ST – Berichtspflicht

(1) Der Gemeinderat ist mehrmals jährlich über den Stand des Haushaltsvollzugs (Erreichung der Finanz- und Leistungsziele) zu unterrichten. (...)

§ 45 GemHVO-Doppik ST – Teilrechnungen, Planvergleich (...)

(2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 10 GemHVO-Doppik SH – Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Im Haushalt sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Einzahlungen und Auszahlungen abzubilden, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Soweit sie nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.

(3) Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

§ 4 GemHVO-Doppik SH – Teilpläne (...)

(8) Die aus den Teilplänen abgeleiteten **wesentlichen Ziele** sollen beschrieben werden.

§ 6 GemHVO-Doppik SH – Vorbericht (...)

(2) Die **wesentlichen Zielsetzungen der Planung** für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung sind zu erläutern.

§ 8 GemHVO-Doppik SH – Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, enthalten. Die damit in Zusammenhang stehenden **Änderungen der Ziele** sollen beschrieben werden. Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. Satz 3 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend. (...)

§ 4 Erläuterungen GemHVO-Doppik SH – Teilpläne (...)

Absatz 8 greift den Gedanken auf, dass zukünftig in den Teilplänen auch **Angaben zu den Zielen** gemacht werden sollen. Die Regelung überlässt es den Gemeinden, ob sie nähere Ausführungen zu den einzelnen Produkten machen und evtl.

Kennziffern zur Messung der Zielerreichung angeben wollen. Auf § 27 Abs. 1 GO (Aufgaben der Gemeindevertretung) wird verwiesen.

§ 8 Erläuterungen GemHVO-Doppik SH – Nachtragshaushaltsplan

a. Absatz 1 entspricht § 32 Abs. 1 Satz 1 GemHVO-Kameral. Satz 2 berücksichtigt, dass bei den Teilplänen auch die Ziele angegeben werden sollen (§ 4 Abs. 8). Satz 3 entspricht § 33 Abs. 1 Satz 2 GemHVO-Kameral.

Satz 4 berücksichtigt den Fall, dass ein zahlungswirksamer Aufwand bereits entstanden ist (die bestellte Ware ist geliefert), aber noch nicht bezahlt worden ist; die Regelung stellt sicher, dass in diesem Fall sowohl im Ergebnisplan wie auch im Finanzplan eine Veranschlagung nicht erfolgen muss. (...)

§ 9 E-ThürGemHV-Doppik – Allgemeine Planungsgrundsätze

- (1) Die Erträge und Aufwendungen sowie die Ein- und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.
- (2) Die Erträge und Aufwendungen sowie die Ein- und Auszahlungen sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.
- (3) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind.
- (4) Die Ein- und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen zu veranschlagen.

§ 4 E-ThürGemHV-Doppik – Teilpläne (...)

- (7) In jedem Teilplan sind die wesentlichen Produkte und deren **Auftragsgrundlage, Ziele und Leistungen zu beschreiben** sowie **Leistungsmengen und Kennzahlen zu Zielvorgaben** anzugeben. Die **Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung, der Planung, der Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.** (...)

§ 8 E-ThürGemHV-Doppik – Nachtragshaushaltsplan

- (1) Der Nachtragshaushaltsplan muss im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen alle erheblichen Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Ein- und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung bereits geleistet, angeordnet oder absehbar sind, sowie die damit **zusammenhängenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen** enthalten. (...)

§ 23 E-ThürGemHV-Doppik – Berichtspflicht

- (1) Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde, in der Regel jedoch halbjährlich, ist der Gemeinderat während des Haushaltsjahres über den Stand des Haushaltsvollzugs einschließlich der **Erreichung der Finanz- und Leistungsziele** zu unterrichten. (...)

§ 49 E-ThürGemHV-Doppik – Teilrechnungen (...)

- (4) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilergebnisplänen ausgewiesenen **Leistungsmengen und Kennzahlen** zu ergänzen.

§ 52 E-ThürGemHV-Doppik – Rechenschaftsbericht (...)

(2) Außerdem hat der Rechenschaftsbericht eine ausgewogene und umfassende, dem **Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung** entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die **produktorientierten Ziele und Kennzahlen**, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden.

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an eine unveröffentlichte Textanalyse der KGSt.
Änderungen im Schriftbild durch die Verfasser zur Verdeutlichung der wesentlichen Regelungen im Bereich der Planungsgrundsätze (dicker Druck) sowie zur Hervorhebung der Überschriften/Quellenangaben (dicker blauer Druck).

RECHTSVERGLEICH KOMMUNALE DOPPIK

KAPITEL 3 Haushaltsausgleich

Stand der verwendeten rechtlichen Vorschriften: Dezember 2007

Inhaltsverzeichnis Kapitel 3

Haushaltsausgleich

Abbildungsverzeichnis	3-3
Tabellenverzeichnis	3-4
Anlagenverzeichnis	3-5
Stand der verwendeten (haushalts-)rechtlichen Vorschriften, sortiert nach Bundesländern	3-6
3.1 Einordnung und Definitionen	3-11
3.1.1 Relevanz und Einordnung	3-11
3.1.2 Definitionen der verwendeten Begriffe – Darstellung der heterogenen Situation bei den Länderkonzepten	3-14
3.2 <i>Formelle</i> Grundlagen für den (neuen doppelten) Haushaltsausgleich – Ausgleichsdefinitionen, einbezogene Rechnungen und Saldogrößen	3-16
3.2.1 Vorgaben durch den Leittext für eine doppelte Gemeindehaushalts- verordnung der Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder	3-16
3.2.2 Darstellung der heterogenen Situation bei den Länderkonzepten	3-18
3.2.3 Folgenabschätzung und Empfehlungen zur Vereinheitlichung	3-23
3.3 <i>Materielle</i> Vorschriften zur Erreichung eines (neuen doppelten) Haushalts- ausgleichs – Differierende Stufenkonzeptionen des „doppelten Föderalismus“	3-29
3.3.1 Empfehlungen durch den Leittext für eine doppelte Gemeindehaus- haltsverordnung der Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder	3-29
3.3.2 Darstellung der heterogenen Stufenkonzeptionen der Länder	3-33
3.3.3 Eine länderspezifische Besonderheit: Die Ausgleichsrücklage	3-46
3.3.4 Folgenabschätzung und Empfehlungen zur Vereinheitlichung	3-49
3.4 Heterogenität und daraus resultierender Standardisierungsbedarf – Harmonisierung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und Konsequenzen für die Adressaten eines kommunalen Haushalts	3-57
3.5 Zusammenfassung der Ergebnisse und Empfehlungen	3-59
Anlagen	3-62

Abbildungsverzeichnis Kapitel 3

Abbildung 3.1: Der integrierte Haushalts- und Rechnungsverbund

3-23

Tabellenverzeichnis Kapitel 3

Tabelle 3.1:	Übersicht Haushaltsausgleich, nach Bundesländern	3-22
Tabelle 3.2:	Übersicht der Ausgleichsstufen der Länder, nach IMK Reihenfolge (Leittext 2003)	3-36
Tabelle 3.3:	Synopse der Stufenkonzeptionen für den Haushaltsausgleich des (ordentlichen) Ergebnisses, nach Bundesländern	3-43
Tabelle 3.4:	Vorschlag zur Vereinheitlichung der Stufenkonzepte	3-54

Anlagenverzeichnis Kapitel 3

Anlage 3.1:	Gesamtübersicht Vorschriften zum Haushaltsausgleich, nach Bundesländern (Darstellung des Stufenkonzepts)	3-63
Anlage 3.2:	Übersicht differierender Bestandteile des Ergebnishaushalts, nach Bundesländern	3-74
Anlage 3.3:	Übersicht differierender Bestandteile auf der Passivseite der Vermögensrechnung, nach Bundesländern	3-81
Anlage 3.4:	Komprimierte Übersicht der Unterschiede in den Länderregelungen innerhalb der „Eigenkapital“-Position der Vermögensrechnung	3-89

Stand der verwendeten (haushalts-)rechtlichen Vorschriften Kapitel 3, sortiert nach Bundesländern

Baden-Württemberg:

- E-GO BW Entwurf Gemeindeordnung Baden-Württemberg, Stand: 8. August 2005.
- E-GemHVO BW Referentenentwurf / Gesetzesentwurf der Landesregierung zur Gemeindehaushaltsverordnung, Stand: 8. August 2005.

Bayern:

- GO BY Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. August 1998 (GVBl. 1998, S. 796).
- E-KommHV-Doppik BY Entwurf einer Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik), Stand: 30. August 2007.

Brandenburg:

- E-GO BB Entwurf der neuen Gemeindeordnung für das Land Brandenburg, Stand: 20. März 2006.
- E-GemHV-Doppik BB Referentenentwurf GemHV, Stand: 24. Mai 2006.
- E-KVerf BB Entwurf Kommunalverfassung des Landes Brandenburg aufgrund Entwurf des Gesetzes zur Reform der Kommunalverfassung und zur Einführung der Direktwahl der Landräte sowie zur Änderung sonstiger kommunalrechtlicher Vorschriften, Kommunalrechtsreformgesetz (*E-KommRRefG BB*), Stand: 28. August 2007, Kabinettsbeschluss.
- E-Begr-KommRRefG BB Begründung Gesetz zur Reform der Kommunalverfassung und zur Einführung der Direktwahl der Landräte sowie zur Änderung sonstiger kommunalrechtlicher Vorschriften, Begründung Kommunalrechtsreformgesetz, Stand: 28. August 2007, Kabinettsbeschluss.

Hessen:

- GO HE Hessische Gemeindeordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. März 2005 (GVBl. I S. 142), zuletzt geändert durch Gesetz vom 17.10.2005 (GVBl. 2005, S. 674, 686).
- GemHVO-Doppik HE Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde mit doppelter Buchführung (Gemeindehaushaltsverordnung) vom 2. April 2006 (GVBl. I 2006 Hessen, S. 235).

Mecklenburg-Vorpommern:

- E-KV MV Entwurf einer neuen Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg-Vorpommern, Stand: 24. Januar 2007.
- E-GemHVO-Doppik MV Entwurf einer Gemeindehaushaltsverordnung – Doppik in Mecklenburg-Vorpommern (Stand: 24. Januar 2007).

Niedersachsen:

- NGO Niedersächsische Gemeindeordnung in der Fassung vom 22. August 1996 (GVBl. S. 382), zuletzt geändert durch Gesetz vom 18. Mai 2006 (GVBl. S. 203).
- GemHKVO NI Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans sowie die Abwicklung der Kassengeschäfte der Gemeinden auf der Grundlage der kommunalen Doppik (Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung) vom 22. Dezember 2005 (GVBl. Niedersachsen Nr.31 / 2005, S. 458), berichtigt am 14. September 2006 (GVBl. Niedersachsen Nr.23 / 2006, S. 441).

Nordrhein-Westfalen:

- GO NW Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. Nordrhein-Westfalen 1994, S. 666 ff.), zuletzt geändert durch Gesetz vom 3. Mai 2005 (GV. Nordrhein-Westfalen 2005, S. 498).
- GemHVO NW Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen – Gemeindehaushaltsverordnung NW vom 14. November 2004 (GVBl. Nordrhein-Westfalen Nr. 41 vom 24. November 2004, S. 644).

Rheinland-Pfalz:

- GO RP Gemeindeordnung Rheinland-Pfalz in der Fassung vom 31. Januar 1994 (GVBl 1994, S. 153), zuletzt geändert durch Gesetz vom 2. März 2006 (GVBl. 2006, S. 57).
- GemHVO RP Gemeindehaushaltsverordnung Rheinland-Pfalz vom 18. Mai 2006 (GVBl. Rheinland-Pfalz Nr. 11 vom 30. Mai 2006, S. 203).

Schleswig-Holstein:

- GO SH Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. Februar 2003 (GVOBl. S. 57) zuletzt geändert durch Gesetz vom 12. Oktober 2007 (GVOBl. S. 452).
- GemHVO-Doppik SH Landesverordnung über die Aufstellung und Ausführung eines doppelhaushaltlichen Haushaltsplanes der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik) vom 15. August 2007 (Gesetz- und Verordnungsblatt Schleswig-Holstein 2007, S. 382).

Saarland:

- KSVG SL Kommunales Selbstverwaltungsgesetz Saarland (Gesetz 788) vom 15.01.64 (Amtsblatt 1964, S. 123), in der Fassung vom 27.6.1997 (Amtsblatt 1997, S. 682), zuletzt geändert durch Gesetz vom 29. August 2007 (Amtsblatt 2007, S. 1766).
- KomRwG SL Gesetz über das Neue Kommunale Rechnungswesen im Saarland (Gesetz 1598) – Kommunales Rechnungswesengesetz vom 12.07.06 (Amtsblatt 2006, S. 1614).
- KommHVO SL Kommunalhaushaltsverordnung vom 10. Oktober 2006 (Amtsblatt des Saarlandes, Nr. 47 vom 2. November 2006, S. 1842).

Sachsen:

- SächsGemO Arbeitsentwurf Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen, Stand: 27. September 2006.
- E-KommHVO-Doppik SN Arbeitsentwurf des Sächsischen Staatsministeriums des Innern zur Kommunalhaushaltsverordnung Doppik, Stand: 26. April 2007.

Sachsen-Anhalt:

- GO LSA Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt vom 5. Oktober 1993 (GVBl. LSA S. 568), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. März 2006 (GVBl. LSA S. 128).
- GemHVO-Doppik ST Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden im Land Sachsen-Anhalt nach den Grundsätzen der Doppik (Gemeindehaushaltsverordnung Doppik) vom 30. März 2006 (GVBl. Sachsen-Anhalt 2006, S. 204).

Thüringen:

- E-ThürGemHV-Doppik TH Entwurf Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik, Stand: 19. Juni 2007.
- E-ThürKommDoppikG Entwurf Gesetz für die Gemeindegewirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung – Gesetz über die kommunale Doppik, Stand: 31. Januar 2007.

Zusätzlich
(kein Bundesland) – siehe
auch Literaturverzeichnis:

IMK:

- IMK Leittext Doppik Innenministerkonferenz der Länder, Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ – Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“: Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen – Erläuterungen und Leittext, Jena 2003, Anlage 2 (neu) zum IMK-Beschluss vom 21. November 2003.

3.1 Einordnung und Definitionen

3.1.1 Relevanz und Einordnung

Die Einführung des neuen doppischen Haushalts- und Rechnungswesens auf der Grundlage des Ressourcenverbrauchskonzepts wäre weitgehend sinnlos, wenn die daraus resultierenden Informationen nicht für Steuerungszwecke herangezogen würden. Die zentrale Konsequenz, die aus den neuen Informationen zu Ressourcenaufkommen und -verbrauch (in der doppischen Systematik als Erträge und Aufwendungen bezeichnet) zwangsläufig gezogen werden muss, ist der pflichtmäßige Ausgleich dergleichen Positionen im Sinne der *intergenerativen Gerechtigkeit*. Jede Generation soll für die von ihr verbrauchten Ressourcen aufkommen bzw. diese selbst erwirtschaften (nicht weniger aber auch nicht mehr). Diese Maxime wird durch die Weiterentwicklung zur *interperiodischen Gerechtigkeit* auf die einzelne Periode heruntergebrochen: In jedem Haushalts- / Rechnungsjahr gilt der Deckungsgrundsatz von Soll- und Habenseite in den Ergebniskomponenten des neuen integrierten Verbunds. Der Ergebnishaushalt / die Ergebnisrechnung steht folglich im Mittelpunkt des neuen – auf dem Ressourcenverbrauchskonzept basierenden – Haushalts- und Rechnungsausgleichs. Darüber hinaus, ist allerdings auch ein Ausgleich der Finanzkomponenten (Finanzhaushalt und -rechnung; vgl. Kapitel 4 des Rechtsvergleichs) – quasi als Nebenbedingung – notwendig. Wie in Abschnitt 3.2.2 erläutert wird, ist also nicht nur ein Ausgleich in der Planung (*ex ante*), sondern auch in der Rechnung (*ex post*) zu suchen. Dieses Kapitel beschäftigt sich allerdings insbesondere mit der Planungsseite.

Während die *formellen* (Mindest-) Anforderungen an einen Haushaltsausgleich in den deutschen Bundesländern noch weitestgehend einheitlich geregelt sind, stellen sich die Definitionen und Vorschriften zum *materiellen* Haushaltsausgleich unterschiedlich dar. Die Frage *wie* genau / mit welchen Mitteln und Schritten ein Haushaltsausgleich zu erreichen ist, wird in den Bundesländern mit differierenden Stufenkonzepten und Haushaltsregimen beantwortet. Auch der Leittext der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder aus dem Jahre 2003 hatte *ex ante* – also zu einem Zeitpunkt in dem lediglich die drei doppischen „Vorreiterländer“ Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen ihre jeweiligen Konzepte entwickelt und als Entwürfe veröffentlicht hatten – wenig Harmonisierungswirkung in Bezug auf ein bundesweit weitgehend einheitliches Konzept zum kommunalen Haushaltsausgleich. Der von den Verfassern als „doppischer Föderalismus“ bezeichnete Zustand differierender Haushalts- und Rechnungsvorschriften in den Bundesländern beginnt in Bezug auf den Haushaltsausgleich bei den elementaren Definitionen von Aufwendungen und Erträgen sowie den Passivpositionen in der kommunalen Vermögensrechnung und setzt sich über die zum Teil im Detail stark unterschiedlichen Stufenkonzeptionen, Fristen und Ausweisvorschriften fort. Es sei an dieser Stelle bereits vorweggenommen, dass auch im Bereich des kommunalen Haushaltsausgleichs

einzelne Länderinteressen derart unterschiedliche Vorgaben, wie sie im folgenden dritten Kapitel aufgezeigt und erläutert werden, kaum rechtfertigen können.

Die Verbindung des thematischen Bereichs „Haushaltsausgleich“ zum ersten Kapitel „Bewertung (in der Eröffnungsbilanz)“ stellt die ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder dadurch her, dass sie – mit Verweis auf das Ressourcenverbrauchskonzept – innerhalb der Regelungen zum Haushaltsausgleich die Erwirtschaftung des Ressourcenverbrauchs (insbesondere der Abschreibungen) als wesentlich darstellt und daraus eine Verpflichtung zur Erfassung und Bewertung von (Neu-)Vermögen ableitet.¹ Nur durch eine Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögensbestandes einer Kommune kann auch der gesamte Aufwand erfasst und ein Ausgleich mit den im Haushaltsjahr erwirtschafteten Erträgen gesucht werden.

Der Bezug zum vierten Kapitel des Rechtsvergleichs „Finanzhaushalt und Finanzrechnung“ liegt in der Bedeutung dieser rein pagatorischen Komponenten innerhalb des integrierten Haushalts- und Rechnungsverbundes und in der Notwendigkeit deshalb auch einen Ausgleich in diesen zu suchen. Eine Kommune muss dauerhaft zahlungsfähig sein. Kapitel 4 ergänzt insofern die Ausführungen in diesem Kapitel, in dessen Zentrum – in Anlehnung an das Verständnis der IMK und die Erfordernisse bzw. den Fokus innerhalb der Ländervorschriften – der Haushaltsausgleich in den Ergebniskomponenten steht.

Im nun folgenden dritten Kapitel werden erstmals alle geltenden sowie im Entwurf befindlichen Vorschriften der Länder zum Haushaltsausgleich übersichtlich in Form einer Synopse zusammengestellt, mit den Vorgaben des IMK Leittextes Doppik abgeglichen, Folgen unterschiedlicher Haushaltskonzepte für den interkommunalen Vergleich abgeschätzt und darauf basierend Empfehlungen zur Vereinheitlichung gegeben. Es wird gezeigt, dass durch die – im Vergleich mit dem kameralen Haushaltsausgleich – vermeintlich strengeren Vorschriften des doppischen Ausgleichs das Handeln kommunaler Verantwortungsträger überschaubarer und dadurch auch kontrollierbar wird; dies ist im Sinne gegenwärtiger und zukünftiger Generationen von Bürgerinnen und Bürgern. In den „Hamburger Thesen“ wird sogar die Auffassung vertreten, dass das bisherige kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen durch eine unzulängliche Struktur und einen unzureichenden Informationsgehalt das Budgetrecht der Legislative faktisch ausgehebelt hat.² Ein gelungener oder misslungener Haushaltsausgleich ist ein wichtiger Indikator, ob die kommunalen Verantwortungsträger im Haushaltsjahr gut gewirtschaftet haben. Die Doppik ist lediglich eine Technik,

¹ Vgl. IMK (2003), S. 17.

² Vgl. Berens, W. u.a. (2007), S. 2. Die „Hamburger Thesen“ beschäftigen sich mit dem Wechsel von der Kameralistik zu einer integrierten Verbundrechnung mit outputorientierter Budgetierung. Sie wurden von den Professoren BERENS, BUDÄUS, BUSCHOR, FRISCHER, LÜDER, MUNDHENKE und STREIM publiziert. Darin wird das kamerale Haushalt- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen als nicht mehr vertretbar charakterisiert. Im vorliegenden Zusammenhang wird These 3 angesprochen.

die allerdings im Vergleich zur Kameralistik, erweiterte Informations- und dadurch Steuerungsmöglichkeiten bietet. Gerade in der größeren Transparenz liegt das Potential sowie das Ziel und kann auch gleichsam die Wirkung des Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens gesehen werden – dies wird beim Thema „Haushaltsausgleich“ deutlicher als bei jedem anderen Thema.

3.1.2 Definition der verwendeten Begriffe – Darstellung der heterogenen Situation bei den Länderkonzepten

Analysiert man die Unterschiede zwischen den Länderkonzepten in Bezug auf die Regelungen zum Haushaltsausgleich, so findet man diese bereits auf terminologischer Ebene. Dies erschwert einen direkten Vergleich der Haushaltsvorschriften erheblich. Sowohl das Verständnis, was als ordentlicher bzw. außerordentlicher Ertrag bzw. als ordentliche bzw. außerordentliche Aufwendung einzuordnen und auszuweisen ist, differiert von Bundesland zu Bundesland. Ein Überblick hierüber kann in Anlage 3.2 gewonnen werden. Die KGSt hat hierbei sämtliche Aufwands- und Ertragspositionen der Länder in einer Tabelle aufgelistet und mit dem Leittext-Beschluss der IMK des Jahres 2003 abgeglichen. Die Unterschiede sind insbesondere bei den Salden-Positionen von großer Bedeutung, da auf diese im Rahmen der Regelungen des Haushaltsausgleichs zurückgegriffen wird. Notwendig wäre ein bundesweit einheitliches Verständnis, was unter dem „außerordentlichen Ergebnis“ und unter „ordentlichem Ergebnis“ zu subsumieren ist, um einen länderübergreifenden Austausch und eine inter- / intra-gruppenspezifische Kommunikation bei Praktikern und Wissenschaftlern überhaupt zu ermöglichen. Eine „begriffliche Hygiene“ im Sinne genauer Definitionen und länderübergreifender Termini muss auch in Fragen des Haushaltsausgleichs als erster Schritt im Bemühen um eine Harmonisierung des bundesdeutschen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens gesehen werden. Es sei darauf hingewiesen, dass der Begriff „Ergebnis“ im Weiteren stets als der Saldo des Ergebnishaushalts / der Ergebnisrechnung verwendet wird; der Saldo des Finanzhaushalts / der Finanzrechnung wird als „Finanzergebnis“ bezeichnet.

Doch nicht nur der **zentrale Ergebnishaushalt (Gesamthaushalt) unterscheidet sich in Aufbau, Bezeichnungen und Saldenbildung**. Dies trifft auch für die **kommunale Bilanz / die Vermögensrechnung** zu. Da Jahresüberschüsse und -fehlbeträge aus dem Ergebnis auf der Passivseite der Bilanz unter der Position „Eigenkapital“¹ (IMK, BY, BB, HE, MV, NW, RP, SL, SH, ST, TH²) bzw. unter der Position „Nettoposition“ (NI) oder „Kapitalposition“ (BW, SN) ausgewiesen werden, ist diese insbesondere für den kommunalen Haushaltsausgleich von großer Bedeutung. Im Rahmen der Stufenkonzepte der Länder zur Erzielung eines Haushaltsausgleichs des (ordentlichen) Ergebnishaushalts werden Ergebnisrücklagen (aus ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis), länderspezifische Sonderpositionen des Eigenkapitals auf der Passivseite (wie beispielsweise die Ausgleichsrücklage), der Ausweis von Fehlbeträgen sowie die Verrechnung mit den entsprechenden Unterkonten des Eigenkapitals / der Netto- bzw. Kapitalposition angesprochen. Insofern ist es zunächst notwendig, die komplette Passivseite mit Ausnahme der Fremdkapitalpositionen in den kommunalen Bilanzen der Länder miteinander zu vergleichen; dies ist in

¹ Der Begriff „Eigenkapital“ hat im öffentlichen Sektor eine differente Bedeutung im Vergleich zum privaten Sektor und setzt sich indes auch anders zusammen. Vgl. Raupach, B./Stangenberg, K. (2006), S.109 ff. sowie Brede, H. (2007), S. 149 ff. Die privatwirtschaftliche Bedeutung / Zusammensetzung von EK findet sich – zum Vergleich – beispielsweise bei Bitz, M. u.a. (2005), S. 509 f.

² Die Erläuterung der verwendeten Länderkürzel findet sich im Abkürzungsverzeichnis.

Anlage 3.3 erfolgt. Die differierenden Bestandteile und Sonderwege der Länder beim Aufbau der Rechnung werden insbesondere dadurch ersichtlich, dass gleiche Positionen in gleicher Zeilenhöhe dargestellt sind. Die Verrechnung von Jahresüberschüssen / Jahresfehlbeträgen mit der entsprechenden Residualgröße „Eigenkapital / Netto- bzw. Kapitalposition“, die insbesondere am Ende eines mehrjährig nicht ausgeglichenen Haushalts in den Stufenkonzepten der Bundesländer gefordert wird, erfolgt mit den entsprechenden Unterkonten des Eigenkapitals / der Netto- bzw. Kapitalposition. Auch diese sind unterschiedlich bezeichnet und sollen hier kurz erwähnt werden, um sprachliche Verwirrung zu vermeiden: Inhaltlich entsprechen sich die Passivpositionen „Basisreinvermögen“ (IMK), „Basiskapital“ (BW, SN), Allgemeine Rücklage (BY, NW, SL und SH – in BY mit Zusatz „Nettoposition“), „Basis-Reinvermögen“ (BB, NI³), „Netto-Position“ (HE), „Kapitalrücklage“ (MV, RP, TH) und „Rücklagen“ (ST). Eine komprimierte Übersicht über die terminologischen Unterschiede in dieser Passivposition, findet sich nochmals in Anlage 3.4. Interessant ist ferner, dass in den Ländern Baden-Württemberg und Sachsen die Sonderposten als Teil der Kapitalposition (also quasi des dortigen Eigenkapitals) zählen.

Weitere Unterschiede terminologischer Art werden in den folgenden Abschnitten an den inhaltlich relevanten Stellen erläutert (beispielsweise die nahezu analoge Verwendung der Termini „Haushaltssicherungs-“, „Haushaltssolidierungs-“, „Haushaltsstrukturkonzept“ und „Haushaltssanierungs-“ bzw. „Haushaltssicherungsplan“ in Abschnitt 3.3.2 im Rahmen der Länder-Stufenkonzepte).

³ Vgl. Lüder, K. (2001), S. 51.

3.2 **Formelle Grundlagen für den (neuen doppischen) Haushaltsausgleich** **Ausgleichsdefinitionen, einbezogene Rechnungen und Saldogrößen**

3.2.1 **Vorgaben durch den Leittext für eine doppische Gemeindehaushaltsverordnung der Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder**

Im Rahmen des nun folgenden zweiten Abschnittes wird zunächst auf formelle Grundlagen für den neuen doppischen Haushaltsausgleich eingegangen, also auf die Rechnungen und Salden in denen ein Ausgleich anzustreben ist und welches „Ergebnis“ im Sinne eines Ausgleichs gemeint ist. *Wie* ein Ausgleich genau herbeizuführen ist – also die materiellen Grundlagen für den doppischen Haushaltsausgleich – wird im dritten Abschnitt erläutert.⁶

Der Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder hat sich sowohl im „Leittext für eine Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen“ als auch in den Erläuterungen hierzu weitgehend dem Thema des Haushaltsausgleichs angenommen. Der fünfte Abschnitt des Leittextes ist gänzlich dem „Haushaltsausgleich und Ausgleich von Jahresfehlbeträgen“ gewidmet.

Gemäß § 24 Haushaltsausgleich IMK Leittext Doppik ist der Haushaltsausgleich gegeben, **„wenn der Ergebnishaushalt unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen ist“**⁷. Ein Fehlbetrag im Ergebnis (Jahresfehlbetrag) soll – nach Maßgabe der IMK – dabei unverzüglich ausgeglichen und dies auch so ausgewiesen werden; spätestens habe dies im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr zu erfolgen.⁸ Hierbei wird ein Stufenkonzept empfohlen. In der „verengten Sichtweise der Kameralistik“⁹ wurde der Haushaltsausgleich auf der Grundlage von Einnahmen und Ausgaben gesucht (Ausgeglichenheit des Budgets – Budgetgleichgewicht¹⁰). Mit Einführung der doppelten Buchführung auf Basis des Ressourcenverbrauchsverfahrens wäre es rein theoretisch möglich, den Haushaltsausgleich auch weiterhin über einen Ausgleich des (die kamerale Ein- und Ausgabenrechnung ersetzenden) Finanzhaushalts [bzw. der Finanzrechnung] zu definieren (vgl. Kapitel 4). Die IMK bezieht diesen jedoch ausdrücklich auf die Größen des Ergebnishaushalts [bzw. der Ergebnisrechnung]: „Aufwand“ und „Ertrag“. Im Rahmen des Haushaltsausgleichs ist für die Innenminister und -senatoren eine Betrachtung des Ressourcenaufkommens und -verbrauchs wesentlich, da eine „ausschließliche Betrachtung der finanziellen Ressourcen“¹¹ mit dem ursprünglichen Ziel der Reformen des Haushaltsrechts – also der Offenlegung und Erwirtschaftung des Ressourcenverbrauchs (insbe-

⁶ Die Termini „formeller“ und „materieller Haushaltsausgleich“ wurden auch im herkömmlichen Haushaltsausgleich auf Basis des Geldverbrauchskonzeptes, dort allerdings für andere Zusammenhänge gebraucht. Im Rahmen des Ressourcenverbrauchskonzeptes sowie dieser Arbeit erfahren sie verständlicherweise eine neue Bedeutung.

⁷ IMK (2003), § 24, S. 54, Hervorhebungen durch die Verfasser.

⁸ Vgl. IMK (2003), § 25, S. 55.

⁹ IMK (2003), S. 17

¹⁰ Vgl. Schauer, R. (2007b), S. 75.

¹¹ IMK (2003), S. 17

sondere der Abschreibungen) – nicht konform wäre.¹² Also sind nach Maßgabe der Innenminister **alle Ressourcenverbräuche durch Ressourcenaufkommen in der gleichen Haushaltsperiode auszugleichen**. Die IMK geht in ihrem Leittext allerdings noch darüber hinaus und beschränkt den „Ausgleichsgrundsatz auf das *ordentliche* Jahresergebnis“¹³: Auf der ersten Stufe einer Deckungsregelung zum Haushaltsausgleich ist der „Ergebnishaushalt (...) in ordentlichen Erträgen und Aufwendungen unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren auszugleichen“¹⁴. Erst im Rahmen eines zu erweiternden Stufenkonzeptes können – falls alle Spar- und Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind – Sonder-Erträge und Mittel der Überschussrücklage aus Sonder-Erträgen zum Haushaltsausgleich verwendet werden (vgl. Abschnitt 3.3.1).¹⁵ Das Sonderergebnis ist gemäß Leittext und Erläuterungen der IMK jedoch stets getrennt zu ermitteln und einzubeziehen. Diese Priorisierung und Festlegung des Haushaltsausgleichs auf das ordentliche Ergebnis wird mit insgesamt vier Argumenten wie folgt begründet:¹⁶

- 1) Das außerordentliche (realisierte) Ergebnis sei durch außergewöhnliche, unregelmäßig auftretende und nicht planbare Erträge und Aufwendungen bestimmt; ein Ausgleich ist, so die IMK, daher vom *Zufall* bestimmt.
- 2) Ein *Ausgleich außergewöhnlicher Aufwendungen* durch Erträge einer Rechnungsperiode sei als „unbillig“ zu betrachten, zum Teil sei dies auch einfach nicht erfüllbar.
- 3) *Verwendet man außergewöhnliche Erträge* für den Haushaltsausgleich, so könne der Rechnungslegende eine wirtschaftliche Schieflage im Haushaltsjahr (sog. Unterdeckungssituation) verschleiern.
- 4) *Durch Vermögensveräußerungen* könne der *Deckungsgrundsatz* (Ausgleich laufender Aufwendungen durch laufende Erträge) *unterminiert* werden, weshalb der separate Ausweis von Erlösen aus Vermögensveräußerung zwangsläufig sei.

Zusammenfassend befürwortet die IMK also die **Beschränkung des Haushaltsausgleichs auf den ordentlichen Ergebnishaushalt**. Außerordentliche Ressourcenaufkommen und -verbräuche sollen aufgrund ihres verfälschenden Charakters nicht in den Ausgleich einbezogen, sondern separat ausgewiesen werden. Ein (verpflichtender) Ausgleich des Finanzhaushalts wird – auf Grundlage der Manipulationsgefahr und den Erfahrungswerten mit der Kameralistik – von Seiten der Innenminister und -senatoren im Leittext und den dazugehörigen Erläuterungen nicht gefordert.

¹² Vgl. IMK (2003), S. 17.

¹³ IMK (2003), S. 19, Hervorhebung durch die Verfasser.

¹⁴ IMK (2003), S. 19

¹⁵ IMK (2003), S. 18 ff.

¹⁶ Vgl. IMK (2003), S. 19.

3.2.2 Darstellung der heterogenen Situation bei den Länderkonzepten

Die deutschen Bundesländer haben auf der Grundlage des IMK Leittextes zum Teil stark differierende Vorschriften zum kommunalen Haushaltsausgleich in deren Haushalts- und Kassenverordnungen sowie in Gemeindeordnungen, Handreichungen und Erläuterungen entworfen bzw. bereits erlassen. Bezüglich der formalen Grundlagen und Regelungen für den Haushaltsausgleich **unterscheiden sich die Länder darin, ob sie eine Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen vornehmen** oder ein Gesamtressourcenaufkommens- bzw. -verbrauchskonzept verfolgen. Ferner existieren auch Länder, in denen neben Vorschriften zum Ausgleich des Ergebnishaushaltes auch eine zusätzliche Verpflichtung zum Ausgleich des Finanzhaushaltes besteht. Eine Synopse findet sich mit Tabelle 3.1 auf den folgenden Seiten. Eine umfassende Gesamtübersicht der haushaltsrechtlichen Vorschriften – sortiert nach Bundesländern – ist diesem Kapitel des Rechtsvergleichs Doppik als Anlage 3.1 beigelegt. Es sei darauf hingewiesen, dass wiederum nur die in den Bundesländern vorhandenen Vorschriften zum *kommunalen* Haushaltsausgleich analysiert werden (die Stadtstaaten Hamburg und Berlin fallen hier also heraus); aufgrund des den Verfassern zugänglichen Reformstandes bezüglich eines *kommunalen* Haushaltsausgleichs zum Bearbeitungszeitpunkt dieses Kapitels, wurde der Stadtstaat Bremen – trotz seiner kommunalen Ebene – herausgenommen und die Analyse auf die dreizehn „Flächenländer“ beschränkt.

Zunächst kann festgehalten werden, dass zwar **sämtliche analysierten Länder den Haushaltsausgleich** (unter anderem) **auf den Ergebnishaushalt beziehen** (gemäß Grundsatz des Haushaltsausgleichs nach § 24 IMK Leittext). Im Detail existieren jedoch immense Unterschiede in den genauen Formulierungen der haushaltsrechtlichen Vorschriften. Der Entwurf des Landes Baden-Württemberg und des Freistaats Sachsen fordert – wie von der IMK in den Erläuterungen zum Leittext spezifiziert – den Ausgleich des Saldos der **ordentlichen Erträge und Aufwendungen**¹⁷. In den Ländern Brandenburg¹⁸, Hessen, Niedersachsen und Sachsen-Anhalt werden darüber hinaus Regelungen zum getrennten (Soll-) Ausgleich des außerordentlichen Ergebnisses getroffen. In Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, im Saarland sowie in Schleswig-Holstein und Thüringen existieren hingegen „nur“ Vorschriften zum Ausgleich des Gesamtergebnishaushaltes; dort wird folglich nicht zwischen außerordentlichem und ordentlichem Ressourcenaufkommen bzw. außerordentlichen und ordentlichen Ressourcenverbräuchen unterschieden. In dieser Ländergruppe ist es der Gesamtsaldo (also die Summe *aller* Aufwendungen und Erträge), der im Ergebnishaushalt zu einem Ausgleich gebracht werden soll. Die fehlende Trennung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen wird meist mit einer engen Anlehnung an das HGB und das dort befindliche

¹⁷ Dies gilt stets unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren.

¹⁸ In Brandenburg gilt: In E-GemHV-Doppik BB § 21 Nr. 1 und § 25 Abs. 6 existieren Regelungen zum Ausgleich des außerordentlichen Ergebnisses. Lt. E-Begr-KommRRefG BB zu § 63, S. 132 stellen außerordentliche Erträge und Aufwendungen allerdings keine Grundlage für die Bewertung dar, ob ein Haushaltsausgleich erreicht wurde.

„enge, kaufmännische Begriffsverständnis vom außerordentlichen Ergebnis“ begründet, welches angeblich insbesondere Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen nicht umfasse. Die IMK betont in ihren Erläuterungen zum Leittext, dass bei Verfolgung eines Ausgleichs des Gesamtergebnisses die „geordnete kommunale Haushaltswirtschaft“ nicht gefährdet sei, „da bei Vermögensveräußerungen dem Grunde nach lediglich ein Vermögenstausch stattfindet und dies in der Bilanz offengelegt wird.“¹⁹ Die Länder Baden-Württemberg, Brandenburg, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein beschränken sich in ihren Vorgaben für die Kommunen auf einen Ausgleich des Ergebnishaushaltes.

Die verbliebenen Bundesländer – Bayern, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, das Saarland, Sachsen und Thüringen betonen in ihren Regelungen zum kommunalen Ausgleich **zusätzlich auch Aspekte des Finanzhaushaltes**. Bei Betrachtung dieser Bundesländer lassen sich dann nochmals zwei Gruppen bezüglich der Vorschriften für den Ausgleich des Finanzhaushalts unterscheiden.²⁰ Auf der einen Seite befinden sich die Länder Bayern, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und das Saarland. Diese fordern von ihren Städten, Gemeinden und Kreisen die Gewährleistung der dauerhaften Zahlungssicherheit, wobei dies ausdrücklich die Liquidität zur *Finanzierung zukünftiger Investitionen* (und Investitionsfördermaßnahmen) *umfassen* muss. Auf der anderen Seite findet man die Länder Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz sowie Thüringen, die ebenfalls zusätzlich Anforderungen hinsichtlich der Liquidität stellen²¹, allerdings soll diese dort lediglich zur planmäßigen *Tilgung* von *Investitionskrediten* ausreichen. Eine erweiterte Kredittilgungsbedingung gilt auch für Sachsen.²²

Die beiden erwähnten Gruppen verbindet, dass sie die Zahlungsfähigkeit der Kommune vor dem Hintergrund des Gebots kommunaler Investitionstätigkeit sicherstellen wollen. Sie unterscheidet jedoch, dass bei der ersten Gruppe der Ausgleich des Finanzhaushalts *unter anderem* zur Sicherung der *zukünftigen* Investitionen dient. Bei der zweiten Gruppe dient er hingegen *ausschließlich* dem Abtragen von *Alt-Verbindlichkeiten*, die aus vergangener Investitionstätigkeit der Kommune resultieren. Hier stehen sich also einerseits Zukunfts- und Vergangenheitsorientierung sowie andererseits auch Investitions- und (*Teil*²³)-Gläubigerschutz gegenüber. Es ist bemerkenswert, dass in drei Bundesländern die

¹⁹ IMK (2003), S. 19

²⁰ Dieser wird dann neben dem Ausgleich des Ergebnishaushalts und in NW und SL neben dem Verbot des Ausweises von negativem Eigenkapital (Summe Aktiva muss größer / gleich der Summe der Schulden sein) zum zweiten bzw. dritten Element des Haushaltsausgleichs. Aufgrund der unterschiedlichen Periodisierung kann der Finanzhaushalt in Bezug auf die Erreichung eines Ausgleichs im Haushaltsjahr durchaus vom Ergebnishaushalt abweichen.

²¹ Der Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen soll in diesen Ländern dazu ausreichen, die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Investitionskrediten zu decken; in MV zusätzlich: unter Berücksichtigung von vorzutragenden Beträgen aus Haushaltsvorjahren.

²² Vgl. § 72 Abs. 4 SächsGemO (Bedingungen für die Erstellung eines Haushaltsstrukturkonzepts): Dort heißt es implizit, dass der Saldo der Ein- und Auszahlungen den Betrag der ordentlichen Kredittilgung und des Tilgungsanteils der Zahlungsverpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften decken soll.

²³ Nur eine *Teilmenge der Gläubiger* wird erwähnt: die Gläubiger von Investitionskrediten. In Sachsen besteht ein umfassendes Gläubigerbefriedigungsgebot.

Landesgesetzgeber den dortigen Kommunen **auch konkrete Stufenkonzepte zur Erreichung eines Ausgleichs im Finanzhaushalt** vorgeben (vgl. Anlage 3.1). Dieser Ländergruppe sind Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen zuzuordnen. Weiterführende Analysen zu Unterschieden im Finanzhaushalt und in der Finanzrechnung siehe Kapitel 4.

Ferner sei darauf hingewiesen, dass in *sämtlichen* Ländern der „**Grundsatz der Gesamtdeckung**“ gilt. Dieser bestimmt, dass die (ordentlichen) Erträge des Ergebnishaushalts insgesamt zur Deckung der (ordentlichen) Aufwendungen des Ergebnishaushalts²⁴ UND die Einzahlungen des Finanzhaushaltes insgesamt zur Deckung der Auszahlungen des Finanzhaushaltes dienen (doppelter Haushaltsausgleich im doppischen System mit Priorisierung des Ergebnisausgleichs). Der Grundsatz enthält jedoch keine Anweisungen wie mit entsprechenden Fehlbeträgen umzugehen ist. In manchen Ländervorschriften steht der Grundsatz der Gesamtdeckung darüber hinaus in einer *erweiterten Form*. In Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen wird noch als drittes Kriterium vorgegeben, dass die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit und aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit verwendet werden sollen. In Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen gilt der Grundsatz in einer veränderten, erweiterten Form durch Einbezug von Überschüssen aus Verwaltungstätigkeit: Die Zahlungsüberschüsse *aus laufender Verwaltungstätigkeit* und die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sowie die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten (und inneren Darlehen)²⁵ sollen dort zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit dienen. Im Saarland gilt abschließend ein dritter, erweiterter Gesamtdeckungsgrundsatz: Übersteigen dort die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit die gleichnamigen Auszahlungen, ist der sich hierdurch ergebende Überschuss nach Abzug der für die Tilgung von Investitionskrediten erforderlichen Auszahlungen grundsätzlich zur Verminderung von Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahme zur Liquiditätssicherung zu verwenden.

Eine weitere Besonderheit ist, dass eine Gruppe von Ländern **ausdrücklich** einen **Ausgleich** sowohl **in Planung und Rechnung** fordert. Zu dieser Gruppe gehört Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, das Saarland, Sachsen-Anhalt und Thüringen. Ein Ausgleich soll also einerseits *ex ante* (Planung / Haushaltswesen) und *ex post* (Rechnungslegung) in den entsprechenden Komponenten (im Ergebnis und eventuell ergänzend im Finanzergebnis) gesucht werden. Es scheint selbstverständlich, dass ein Ausgleich bei der Aufstellung des Haushaltsplanes ebenso erreicht werden soll wie ein Ausgleich bei der Erstellung des Jahresabschlusses. Im Rahmen des

²⁴ Von den Bundesländern, die zwischen ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen unterscheiden, ist es nur Brandenburg und Niedersachsen, die dies auch konsistenterweise im Grundsatz der Gesamtdeckung fortsetzen. Die Länder Baden-Württemberg, Hessen, Sachsen und Sachsen-Anhalt sprechen bei der Formulierung des Grundsatzes der Gesamtdeckung merkwürdigerweise nur von „Erträgen“ und „Aufwendungen“, ohne diese näher zu differenzieren. Hier liegt eine Inkonsistenz zu den Regelungen im sonstigen Haushaltsrecht.

²⁵ Dies ist eine Ergänzung in der Ländervorschrift von Niedersachsen.

Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens muss selbstverständlich sichergestellt werden, dass sowohl Ist-Rechnung als auch Plan-Rechnung (das Budget) ausgeglichen sind.

	BW	BY	BB	HE	MV	NI	NW	RP	SL	SN	ST	SH	TH
Übersicht Haushaltsausgleich, nach Bundesländern:													
Ausgleich Ergebnishaushalt	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
↳ ordentlich	X	X ¹	X	X	X ²	X	X ¹	X ¹	X ¹	X	X	X ¹	X ¹
↳ außerordentlich			X	X		X					X		
Ausgleich Finanzhaushalt		X ³		X ³	X ^{4,5}	X ³	X ³	X ^{4,5}	X ³	4			X ^{4,5}
Ausgleich in Planung <i>und</i> Rechnung betont					X	X	X	X	X		X		X

Legende

X steht in den grauen Feldern, wenn Vorgaben für das jeweilige Bundesland zu diesem Ausgleichsgebiet gegeben sind.
Anmerkung: Bei terminologischen Unterschieden aber inhaltlicher Entsprechung sind die entsprechenden Felder markiert.

Textnoten:

- ¹ Es wird nicht zwischen ordentlichem/außerordentlichem Haushaltsausgleich unterschieden; der Gesamtsaldo (Summe *aller* Aufwendungen/Erträge) soll ausgeglichen sein.
- ² *Bezüglich des Haushaltsausgleichs* wird nach § 16 E-GemHVO-Doppik MV keine Unterscheidung in ordentliche und außerordentliche Erträge/Aufwendungen vorgenommen.
- ³ Beim *Finanzhaushalt* ist eine *dauerhafte Zahlungssicherheit sicherzustellen* – einschließlich der Liquidität zur Finanzierung künftiger Investitionen.
- ⁴ Der Saldo von ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen muss ausreichen, um die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Krediten für Investitionen zu decken. Dies gilt auch implizit durch § 72 Abs. 4 SächsGemO für Sachsen (Bedingungen für die Erstellung eines Haushaltsstrukturkonzepts).
- ⁵ In Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen existiert nicht nur, wie in den Textnoten 3 und 4 beschrieben, eine Verpflichtung zum Ausgleich des Finanzhaushalts, sondern diese Landesgesetzgeber geben ihren Kommunen auch konkrete Stufenkonzepte zur Erreichung eines Haushaltsausgleichs im Finanzhaushalt vor.
Grundsätzlich gilt in allen Länderregelungen der Grundsatz der Gesamtdeckung: Die (ordentlichen) Erträge des Ergebnishaushalts *dienen* insgesamt zur Deckung der (ordentlichen) Aufwendungen des Ergebnishaushalts UND die Einzahlungen des Finanzhaushaltes dienen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen des Finanzhaushaltes (doppelter Haushaltsausgleich im doppischen System mit Priorisierung des Ergebnisausgleichs). In MV, RP und TH gilt ein erweiterter Grundsatz: Zusätzlich sollen dort Einzahlungen aus Investitionstätigkeit und aus der Aufnahme von Investitionskrediten insgesamt zur Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit dienen. In NI und NW gilt ebenfalls ein erweiterter Grundsatz: Zusätzlich zu den beiden obigen Forderungen sollen dort die Zahlungsüberschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit und die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sowie die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten (und inneren Darlehen, Ergänzung NI) insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit dienen. Im SL gilt ein dritter, erweiterter Deckungsgrundsatz; zusätzlich gilt hier: Übersteigen die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, ist der hierdurch sich ergebende Überschuss nach Abzug der für die Tilgung von Investitionskrediten erforderlichen Auszahlungen grundsätzlich zur Verminderung von Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung zu verwenden.

Tab. 3.1: Übersicht Haushaltsausgleich, nach Bundesländern

Quelle: Eigene Darstellung.

3.2.3 Folgenabschätzung und Empfehlungen zur Vereinheitlichung

Die Forderung eines **Haushaltsausgleichs** wird in der Literatur zum Teil als **wichtigster Haushaltsgrundsatz** bezeichnet.²⁶ Mit Einführung der doppelten Buchführung auf der Basis des Ressourcenverbrauchsverfahrens und der damit verbundenen Installation und Priorisierung der Ergebnisrechnung ist zwangsläufig auch der Ausgleich des Ergebnishaushalt-Gesamthaushalts²⁷ in den Mittelpunkt des Haushaltsausgleichs gerückt²⁸: Die Deckung des Ressourcenverbrauchs durch das Ressourcenaufkommen wird zu dessen zentralem Kriterium.²⁹ Das neue Haushalts- und Rechnungswesen im Sinne der integrierten Verbundrechnung auf Basis des Ressourcenverbrauchskonzeptes ist quasi die Voraussetzung von sinnvollen Lösungsansätzen für Verschuldung und Haushaltsausgleich (vgl. sog. Hamburger These Nr. 6)³⁰. Die neue integrierte Verbundrechnung und -planung sieht einen auf das finanzielle Rechnungswesen abgestimmten Haushaltsplan vor (vgl. Abb. 3.1); der Ergebnishaushalt ist dabei das Planungsäquivalent der Ergebnisrechnung und der Finanzhaushalt die entsprechende Komponente für die Finanzrechnung³¹:

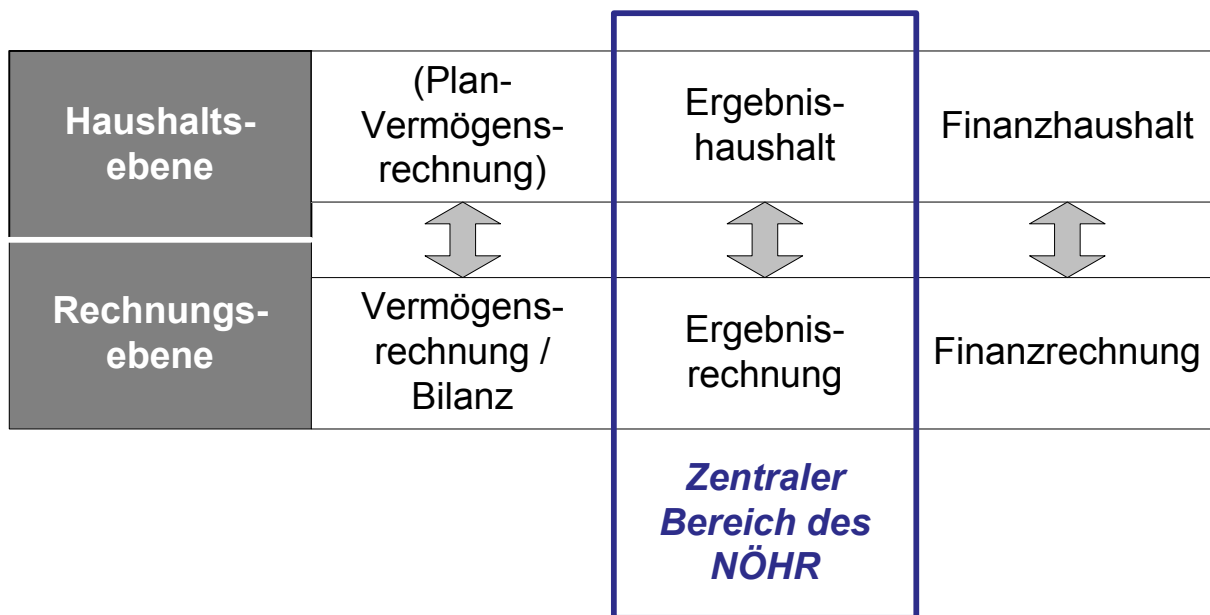


Abb. 3.1: Der integrierte Haushalts- und Rechnungsverbund

Quelle: Eigene Darstellung.

²⁶ Vgl. Schwarting, G. (2006a), S. 93, Rz. 126.

²⁷ Der Gesamthaushalt ist in Teilhaushalte für einzelne Budget- / Haushaltsbereiche zu untergliedern. Für die Teilhaushalte bedarf es jedoch keiner Deckungsregeln wie für den Ergebnishaushalt-Gesamthaushalt; weshalb sie auch im dritten Kapitel des Rechtsvergleichs nicht thematisiert werden. Sie dienen primär internen Steuerungszwecken. Für die Teilhaushalte ist lediglich festzulegen, wie bei Abweichungen zwischen veranschlagten und tatsächlichem Nettoaufwand zu verfahren ist. Dabei unterscheidet man eine Bruttobudgetierung (strenge Zweckbindung der Aufwendungen), eine beschränkte Nettobudgetierung (gegenseitige Deckungsfähigkeit einiger Aufwandspositionen verbunden mit einer beschränkten / unechten Deckungsfähigkeit von Erträgen) und eine reine Nettobudgetierung. Vgl. Lüder, K. (1998), S. 53, Lüder, K. (2001), S. 85 und Budäus, D. (2006), S. 153 f.

²⁸ Vgl. E-Begr-KommRRRefG BB zu § 63, S. 131 ff. Vgl. zudem auch Fischer, E. (2005), S. 81.

²⁹ Vgl. Geulmann, J. (2007), S. 22.

³⁰ Vgl. Berens, W. u.a. (2007), S. 3 – hier die „Hamburger These“ Nr. 6.

³¹ Vgl. weiterführend Budäus, D. u.a. (1999ff.), Gruppe 7, Seite 722.

Der Haushaltsausgleich wird jedoch nach **derzeit geltendem Recht** (noch) nicht zwangsläufig auf allen Ebenen der öffentlichen Finanzen und in allen Rechtsquellen auf die Ergebnisgrößen „Aufwand“ (verstanden als Reinvermögensminderung) und „Ertrag“ (Reinvermögensmehrung) bezogen. Für die staatlichen Haushalte gehört nach Art. 110 Abs. 1 GG der Grundsatz des Haushaltsausgleichs im Sinne eines *Gesamtausgleichskonzeptes* von Einnahmen und Ausgaben zu den kodifizierten formellen Budgetierungsgrundsätzen.³² Hier können die Einnahmen auch Deckungskredite umfassen und der geforderte Haushaltsausgleich ist damit lediglich als „formale Rationalität“ im Sinne einer Sicherung der Zahlungsfähigkeit der Kommune zu verstehen. Substantielle Bedeutung hingegen hat die Beschränkung der Kreditaufnahme nach Art. 115 Abs. 1 Satz 2 erster Halbsatz GG. Dieser bewirkt – sofern er korrekt angewandt wird – den Ausgleich des (Finanz-) Haushalts im Sinne eines Verbots der Finanzierung von konsumtiven Ausgaben mit Krediten.³³ Spätestens wenn sich das ressourcenverbrauchsorientierte Haushalts- und Rechnungswesen auf allen Ebenen durchsetzt, resultiert daraus notwendigerweise das Erfordernis einer Anpassung der erwähnten Haushaltsgrundsätze im GG und der analogen Bestimmungen in sämtlichen Länderverfassungen und -vorschriften. Eine gesetzliche Verankerung des Grundsatzes des Ergebnisausgleichs müsste den Grundsatz des Ausgleichs des Finanzhaushalts ersetzen, und auch die erwähnte Kreditaufnahmebeschränkung nach Art. 115 GG wäre nach LÜDER obsolet, da der Grundsatz des Ergebnisausgleichs strenger wäre.³⁴

„Nicht missbraucht werden sollte die Finanzrechnung dazu, in ihr bei unverändertem kameralistischen Haushalt die ebenfalls unveränderte kameralistische Haushaltsrechnung darzustellen und damit an das unveränderte kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen lediglich eine doppelte Finanzbuchhaltung anzuhängen.“³⁵ Auch auf die kommunale Ebene bezogen, müssen – wie in Abbildung 3.1 dargestellt – neues Haushalts- und Rechnungswesen Hand in Hand gehen und miteinander vernetzt sein. Daraus leitet LÜDER ab, dass auch für die Budgetierung die materiellen *Rechnungsgrundsätze* gelten, insbesondere der Grundsatz des Ergebnisausgleichs.³⁶ **Der Ausgleich des (ordentlichen) Ergebnishaushaltes ist deshalb zentrales Element eines ausgeglichenen Haushalts.** „Bei einem ausgeglichenen ordentlichen Jahresergebnis deckt der zahlungswirksame Ertragsüberschuss (unter anderem, Ergänzung der Verfasser) die Netto-Abschreibungen (...) und die Zuführungen zu Rückstellungen.“³⁷ Dies ist wohl auch Konsens zwischen den Bundes-

³² Analoge Bestimmungen gibt es in allen Landesverfassungen.

³³ Vgl. Lüder, K. (2006), S. 610. Hinter Art. 115 Abs. 1 GG steht die Annahme, dass durch Investitionen nachhaltige Nutzenpotentiale geschaffen werden, die die Belastung zukünftiger Perioden (auch mit Zinsen und Tilgungen) rechtfertigen *kann*. Vgl. Bolsenkötter, H./Poullie, M./Vogelpoth, N. (2007), S. 299.

³⁴ Vgl. Lüder, K. (2006), S. 611. Zur Frage, ob ein doppischer Haushaltsausgleich schwieriger als ein kameraler Ausgleich zu erreichen ist vgl. Fudalla, M. / Nowacki, J. / Wöste, C. (2004), S. 39 f. und Schwarting, G. (2006a), S. 97 ff., Rz. 134 ff.

³⁵ Lüder, K. (2004), S. 112

³⁶ Vgl. Lüder, K. (2006), S. 611.

³⁷ Vgl. Lüder, K. (1998), S. 52 und Lüder, K. (1999), S. 37. Ähnlich auch in Oser, R. (2006), S. 114 sowie Schwarting, G. (2006a), S. 98, Rz. 134, Bolsenkötter, H. (2007a), S. 159 sowie Bolsenkötter, H. / Poullie, M. / Vogelpoth, N. (2007), S. 298.

ländern: Alle (ordentlichen) Aufwendungen sind durch alle (ordentlichen) Erträge zu decken (doppischer Deckungsgrundsatz). Eingang finden eben *alle* Erfolgsgrößen, die dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind (Periodengerechtigkeit³⁸). Dies war in den im Jahr 2000 von der IMK verabschiedeten „Eckpunkte für ein kommunales Haushaltsrecht zu einem doppelischen Haushalts- und Rechnungssystem“ noch umstritten³⁹, ist wohl nun allerdings sogar unter den „Erweiterten Kameralisten“ Konsens.⁴⁰ Die Betrachtung des Ressourcenaufkommens und -verbrauchs kann für die Kommunen eine bedeutende Steuerungswirkung entfalten.

Diskutabel zwischen den Ländern scheint die **Trennung von ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen**. Es sei darauf hingewiesen, dass früher eine Unterteilung in den ordentlichen und den außerordentlichen Haushaltsplan üblich war – auf staatlicher Ebene ist diese erst mit der Haushaltsrechtsreform von 1969 entfallen. Allerdings verstand man damals unter Haushaltsausgleich (im Sinne des Geldverbrauchs-konzeptes) einen Ausgleich von laufenden Einnahmen und laufenden Ausgaben. Bemerkenswert ist dennoch die Aufteilung des zu jener Zeit geltenden Haushalts in die beiden Kategorien „ordentlich“ und „außerordentlich“. Mit der Einführung des Ressourcenverbrauchskonzeptes in den Kommunen erhält nun die Frage einer Separation des Haushaltsausgleichs in eine „ordentliche“ und eine „außerordentliche Komponente“ erneut Bedeutung. Die Brisanz der unterschiedlichen Länderregelung(en) in diesem Bereich liegt bei den Fällen von Erträgen (und Aufwendungen) aus kommunalen **Vermögensveräußerungen** (mit hohem Wert⁴¹ aus dem Bereich des Sachanlagevermögens). Diese, so die Argumentation der Befürworter eines Ausgleichs des *Gesamtergebnisses*, seien auch nach kaufmännischem Begriffsverständnis grundsätzlich *nicht gesondert* auszuweisen. Eine enge Anlehnung an geltendes Handelsrecht sei – vor dem Hintergrund der Erstellung einer Konzernbilanz (Konsolidierungsbemühungen hinsichtlich der Ergebnisrechnungen von Kernverwaltung und kommunalen Unternehmen) – deshalb nur konsequent. Die IMK betont, wie in Abschnitt 3.2.2. erwähnt, in ihren Erläuterungen zum Leittext, dass eine geordnete kommunale Haushaltswirtschaft dadurch allerdings nicht gefährdet sei, da bei Vermögensveräußerungen dem Grunde nach lediglich ein Vermögenstausch stattfindet und dies in der Bilanz offen gelegt würde.⁴² Allerdings verweist sie zugleich darauf, dass die erläuterte Konzeption eines Ausgleichs des Gesamtergebnisses „finanzwissenschaftlich umstritten“⁴³ sei. Neben der **volkswirtschaftlichen Fehlerhaftigkeit** des Konzeptes lässt sich jedoch

³⁸ Das Prinzip der Periodengerechtigkeit steht im Gegensatz zum Prinzip der Kassenwirksamkeit, dem die Kameralistik folgte.

³⁹ Vgl. IMK (2000), S. 9, II. 5. Dort war noch als Prüfungsauftrag definiert, zu kontrollieren, ob für bestimmte Aufwendungen (z.B. Abschreibungen aus auslaufender Nutzung, Pensionsrückstellungen) Ausnahmen von der Deckungspflicht erforderlich seien. Zur Herausnahme der Abschreibungen aus dem Haushaltsausgleich vgl. auch Freese, H. (2007), S. 75.

⁴⁰ Vgl. Quasdorff, E. (2005), S. 111.

⁴¹ Ansonsten wären diese von „untergeordneter Bedeutung“. Vgl. § 277 Abs. 4 HGB.

⁴² Vgl. IMK (2003), S. 19.

⁴³ IMK (2003), S. 20

auch zusätzlich eine **betriebswirtschaftliche Inkonsistenz** nachweisen, was im Folgenden zu zeigen ist:

Finanzwissenschaftlich ist das Konzept eines Gesamtausgleichs von ordentlichen und außerordentlichen Ergebnisbestandteilen bedenklich, da hierbei die Gefahr besteht, dass ein verzerrtes Bild der kommunalen Haushaltswirtschaft entsteht. Das außerordentliche Ergebnis ist durch unregelmäßig auftretende, außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen gekennzeichnet – ein Ausgleich erfolgt hier eher durch Zufall.⁴⁴ Vermögensveräußerungen mit betragsmäßig hohem Wert (insb. des Sachanlagevermögens) und außerhalb der Kerntätigkeit einer Verwaltung wirken als „sach- und zeitfremde Ereignisse“⁴⁵ stark verfälschend auf den Ergebnishaushalt (bzw. die Ergebnisrechnung). Fehlbeträge des ordentlichen Ergebnisses könnten in Folge mit Erträgen aus Veräußerung von Kommunalvermögen saldiert werden – hier würde dann die Prämisse der Generationengerechtigkeit durch das „Verzehren“ des Vermögens und zugleich der Wirtschaftsbasis zukünftiger Generationen verletzt. Jede Generation soll die von ihr verbrauchten Ressourcen durch entsprechende Abgaben ersetzen, „so dass sie das von ihrer Vorgänger-Generation empfangene öffentliche Vermögen uneingeschränkt der Nachfolger-Generation übergeben kann“⁴⁶. Lasten sollen nur aufgenommen werden, sofern diesen entsprechende Nutzenpotentiale gegenüberstehen.⁴⁷ Ergo: es soll **nicht zu Lasten künftiger Generationen gewirtschaftet** werden. „The focus is upon the immediate fiscal period. Each new year that the organization exists, it must be able to generate sufficient revenues to pay for current operating expenditures. (...) Thus, taxpayers should not be able to tax or borrow from future generations to pay for current services.“⁴⁸ Gerechtigkeit zwischen Generationen ist allerdings sehr abstrakt, gesetzlich nirgends kodifiziert⁴⁹, schwer zu definieren und ähnlich schwer zu kontrollieren. Deshalb macht es Sinn, die hochgesteckten Ziele auf die einzelne Periode herunter zu brechen. Bezogen auf die einzelne Rechnungsperiode wird aus dem Prinzip der **Intergenerativen Gerechtigkeit** der Grundsatz der **Interperiodischen Gerechtigkeit**.⁵⁰ Dieser besagt, dass der gesamte Ressourcenverbrauch durch die Erträge in jeder einzelnen Rechnungsperiode ausgeglichen werden soll (Grundsatz des Ergebnisausgleichs⁵¹).⁵²

Auch aus Sicht der **Betriebswirtschaft** ist die oben erwähnte Argumentationslinie deshalb faktisch inkorrekt, da auch in privaten Unternehmen eine Veräußerung von Vermögensgegenständen mit hohem Wert, die nicht im Rahmen der gewöhnlichen betrieblichen Ge-

⁴⁴ Vgl. Lüder, K. (1999), S. 36; siehe ferner auch Freese, H. (2007), S. 66.

⁴⁵ Vgl. E-Begr-KommRRefG BB, zu § 63, S. 132.

⁴⁶ Lüder, K. (1999), S. 7

⁴⁷ Vgl. Lüder, K. (1995), S. 1 und Blanke, B. u.a. (2005), S. 355.

⁴⁸ Ingram, R. W. / Petersen, R. / Martin, S. W. (1991), S. 11

⁴⁹ Vgl. Bolsenkötter, H. / Poullie, M. / Vogelpoth, N. (2007), S. 302.

⁵⁰ Vgl. Eibelshäuser, M. (2006), S. 619 f. und Witte, K. und Wixforth, G. (2007), S. 193 ff.

⁵¹ Vgl. Budäus, D. (2006), S. 15.

⁵² Glöckner, A. (2007), S. XXXV

schäftstätigkeit getätigt wurden (und darum geht es in diesem Falle⁵³) den außerordentlichen Erträgen zuzuordnen sind. Das Handelsgesetzbuch regelt in **§ 277 „Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung“ unter Absatz 4:**

Unter den Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ sind Erträge und Aufwendungen auszuweisen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen. Die Posten sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Satz 2 gilt auch für Erträge und Aufwendungen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.

Die faktische Vermischung von außerordentlichen Erträgen mit ordentlichen Erträgen und die dadurch entstehende Konsolidierungsmöglichkeit lässt sich also NICHT durch Verweis auf und Anlehnung an die Praxis eines ehrenwerten Kaufmanns des HGB rechtfertigen. Gleiche Fälle sind auch gleich zu behandeln. Insofern besteht kein Dissens zwischen Kernhaushalt und kommunalen, nach HGB bilanzierenden Unternehmen, wenn Vermögensveräußerungen im erwähnten Sinne separat als „außerordentliche Ergebnisse“ ausgewiesen werden. Innerhalb des „Konzerns Kommune“ resultieren daraus keine Probleme.

Darüber hinaus verweist die **öffentliche Betriebswirtschaftslehre** qua Existenz auf die Unterschiede zwischen privater und öffentlicher Wirtschaft: Es ist i.d.R. originäres Ziel eines privatwirtschaftlichen Unternehmens Gewinne durch Veräußerung von hergestellten Produkten (Vermögensgegenständen) und Leistungen zu generieren. Im Gegensatz zu Kommunen stellen Vermögensveräußerungen in der Privatwirtschaft daher den *Regelfall* dar, insofern findet dort korrekterweise eine Zuordnung der ergebniswirksamen Vorfälle zu dem ordentlichen (Betriebs-) Ergebnis statt – sofern sie eben nicht, wie beschrieben, die Kriterien des außerordentlichen Ertrags / Aufwands erfüllen. Dies ist für Kommunen nicht der Fall. Sie verfolgen kraft öffentlicher (Sach-)Zielsetzung lediglich sekundär Formalziele und betreiben nicht planmäßig im gewöhnlichen Tagesbetrieb die Veräußerung von Vermögensgegenständen (vgl. Kapitel 2). Selbst wenn kommunales Vermögen überhaupt (rechtlich und wirtschaftlich) veräußerbar ist, bleibt ein solcher Vorgang *stets* ein Spezialfall innerhalb der kommunalen Haushaltswirtschaft und ist als solcher auch auszuweisen.

Das **Resümee** muss folglich lauten, dass **eine Trennung von ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis zwingend** ist. Dies schon allein vor dem Hintergrund, die Ursachen des Fehlbetrags offen zu legen.⁵⁴ Vermögensveräußerungen sind, da sie (i.d.R.) *nicht* im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit einer Kommune erfolgen, in jeder Höhe und ohne Ausnahme – dem außerordentlichen Ergebnis zuzuordnen. Dieses ist separat auszuweisen und möglichst im Haushaltsjahr auszugleichen. **Ein Ausgleich von Fehlbeträgen des**

⁵³ Die Veräußerung von großen Werten an Sachanlagevermögen kann sicher auch nicht zu der gewöhnlichen Tätigkeit einer Verwaltung gezählt werden.

⁵⁴ Vgl. Budäus, D. (2006), S. 152.

ordentlichen Ergebnisses durch Überschüsse des außerordentlichen Ergebnisses et vice versa ist abzulehnen. Darauf wird in Abschnitt 3.3.4 nochmals eingegangen.

Eine funktionierende Kommune benötigt ferner auch Liquidität. Die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit erfordert, dass der Finanzhaushalt in Einzahlungen und Auszahlungen auszugleichen ist.⁵⁵ Die Sicherstellung einer Zahlungsfähigkeit muss *dauerhaft* sein (vgl. Kapitel 4). Dies ist für eine Kommune immens wichtig, da es sonst zu einer – bislang rechtlich nicht geregelt – Insolvenz kommen kann. Beide von einigen Bundesländern gebrauchten und im Abschnitt 3.2.2 erläuterten Begründungen zur Notwendigkeit einer dauerhaften Zahlungssicherheit (Finanzierung und Tilgung von Investitionen) sind richtig und für die dauerhafte Existenzsicherung einer Kommune wichtig. Eine ausschließliche Betrachtung der finanziellen Ressourcen wäre jedoch nicht mit dem Reformziel, das zur Einführung der Doppik geführt hat, vereinbar.⁵⁶ Gleichzeitig würde dadurch die – wie die IMK es ausdrückte – „verengte Sichtweise der Kameralistik“⁵⁷ weitergeführt. Kern des doppischen Haushaltsausgleichs ist folglich ein Ausgleich des Ergebnishaushalts – dieser ist daher auch der Kern des dritten Kapitels. Die Formulierung von weiteren Anforderungen für einen Haushaltsausgleich ist – beispielsweise im Sinne einer bindenden Restriktion in Form eines **zusätzlichen Ausgleichserfordernisses des Finanzhaushaltes** – wünschenswert.

Zur **Fristsetzung für die Erreichung eines Haushaltsausgleich** ist zu sagen, dass – wie es die IMK vorgibt – ein sinnvoller „Zeitraum vorgegeben werden soll, innerhalb dessen der Haushaltsausgleich mit vollständigem Ausgleich des Ressourcenverbrauchs erreicht werden muss“.⁵⁸ Diese Muss-Vorschrift sollte jedoch durch eine Soll-Vorschrift ergänzt werden. Bereits im ersten Jahr der Einführung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens *sollte* eine Kommune möglichst den Haushaltsausgleich anstreben. Zwangsläufig – auch mit der Setzung von Konsequenzen durch die Kommunalaufsicht – ist dann ein vernünftiger mittelfristiger verpflichtender Zeitrahmen (etwa fünf Jahre) denkbar.

⁵⁵ Vgl. Lüder, K. (1998), S. 54 und Lüder, K. (2001), S. 86 f.

⁵⁶ Vgl. Lucassen, U. (2004), Fach 2, S. 1272.

⁵⁷ IMK (2003), S. 17

⁵⁸ IMK (2003), S. 38

3.3 **Materielle Vorschriften zur Erreichung eines (neuen doppelhaushaltlichen) Haushaltsausgleichs – Differierende Stufenkonzeptionen des „doppelhaushaltlichen Föderalismus“**

3.3.1 **Empfehlungen durch den Leittext für eine doppelhaushaltliche Gemeindehaushaltsverordnung der Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder**

Die IMK stellte in ihren Eckpunkten für ein kommunales Haushaltsrecht im Jahre 2000 die Frage „in welcher Weise Fehlbeträge zu decken sind“.⁵⁹ Kern und Ziel eines Haushaltsausgleichs muss – wie zuvor beschrieben – **prioritär der unverzügliche und planmäßige Ausgleich von Jahresfehlbeträgen** (Jahresfehlbetrag wird hierbei definiert als ordentliche Erträge < ordentliche Aufwendungen; unter Ausgleich soll ein Verhältnis definiert werden, bei dem ordentliche Erträge \geq ordentliche Aufwendungen gilt) sein.⁶⁰ Die Kommunen sehen sich jedoch starken Schwankungen insbesondere der Ertragsentwicklung gegenüber. Hauptsächlich sind die Steuererträge der Städte, Gemeinden und Kreise nur schwer prognostizierbar. Aber auch die Aufwendungen ändern sich regelmäßig durch notwendige Anpassungen in den kommunalen Aufgabenfeldern und Strukturen (vgl. Kapitel 2, Abschnitt 2.3). Aufgrund dieses Faktums, insbesondere jedoch auch für die Übergangszeit zum Ressourcenverbrauchskonzept, bestätigt die IMK, dass es zu Situationen kommen kann, in denen ein „periodenscharfer Haushaltsausgleich“⁶¹ nicht immer möglich sei. Zu diesem Zweck müsse – gemäß Leittext des Jahres 2003 – der oben erwähnte doppelhaushaltliche Deckungsgrundsatz (Deckung der ordentlichen Aufwendungen durch die ordentlichen Erträge im Haushaltsjahr) modifiziert und die Erreichung eines Haushaltsausgleichs durch ein mehrstufiges Regelwerk ermöglicht werden.⁶² Für den Fall, dass der priorisierte Ausgleich „unter Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten nicht erreichbar“⁶³ ist, hat der Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ der IMK deshalb mehrere Möglichkeiten vorgegeben, wie ein Haushaltsausgleich erreicht werden kann, selbst wenn ordentliche Erträge nicht *per se* die ordentlichen Aufwendungen decken, also ein Ausgleich nach o.g. Definition nicht erreicht werden kann. Hierzu schlägt die IMK den Landesgesetzgebern vor, den Deckungsgrundsatz einerseits auf einen **mehrjährigen Zeitraum** auszudehnen und diesen zum anderen durch **mehrstufige Ausgleichsregeln** zu erweitern. Dabei gibt sie bereits in § 24 IMK Leittext Doppik ein vierstufiges Verfahren vor.⁶⁴

⁵⁹ Vgl. IMK (2000), S. 9, II. 5.

⁶⁰ Vgl. IMK (2003), S. 19.

⁶¹ IMK (2003), S. 18

⁶² Vgl. IMK (2003), S. 18.

⁶³ IMK (2003), S. 19

⁶⁴ IMK (2003), S. 18 und S. 54 f. § 24

1. *Gesonderte Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses / Sonderergebnisses einschließlich Vermögenserlöse,*
2. *Verwendung von Ergebnisrücklagen⁶⁵, wenn Sparmöglichkeiten und Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind,*
3. *Ausgleich über mehrere Haushaltsjahre (Genehmigung eines veranschlagten Fehlbetrages und Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes),*
4. *Verwendung von Eigenkapital / Basisreinvermögen bzw. Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital / Basisreinvermögen.*

Neben der Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses⁶⁶ ist also für die IMK zur Herstellung eines Finanzausgleichs auch die Auflösung von Rücklagen aus ordentlichen Ergebnisüberschüssen früherer Haushaltsjahre denkbar. In diesen beiden Fällen wäre also ein unverzüglicher Ausgleich von Jahresfehlbeträgen gewährleistet. Sollte auch dies zu keinem Haushaltsausgleich führen, ist auch die Veranschlagung eines Fehlbetrages im Jahresabschluss denkbar, sofern ein Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes möglich erscheint. § 25 IMK Leittext Doppik spezifiziert, dass ein Fehlbetrag höchstens drei Jahre vorgetragen werden darf.⁶⁷ Zuletzt soll der Fehlbetrag, wenn alle anderen Möglichkeiten ausgeschöpft sind, mit Eigenkapital / Basisreinvermögen verrechnet werden. Sofern kein Eigenkapital zur Verfügung steht, ist am Ende der Bilanz auf der Aktivseite der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen.⁶⁸

Im Falle eines Fehlbedarfs hat die IMK aufgrund des bereits bestehenden Konzeptes in Nordrhein-Westfalen auch die Ausgleichsrücklage als Möglichkeit zur Erfüllung der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erwähnt (allerdings außerhalb des Stufenkonzeptes). Diese besondere Rücklage wird – aufgrund ihres speziellen Charakters und ihrer Verbreitung in lediglich zwei Bundesländern – in Abschnitt 3.3.3 separat dargelegt und zugleich einer Beurteilung unterzogen.

Nach Willen der IMK kann ergänzend, wenn oben erwähnte Regeln zur Erreichung eines Haushaltsausgleichs nicht zielführend sind, ein Haushaltssicherungskonzept eingeführt werden. Auch dieses wird zusätzlich erwähnt, ist jedoch nicht Teil des eigentlichen Stufenkonzeptes. Das Haushaltssicherungskonzept soll der Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs dienen und über das Konsolidierungsziel, den Konsolidierungszeitraum und die zu ergreifenden Maßnahmen Rechenschaft legen.⁶⁹

⁶⁵ Auch die Rücklagen sind Teil des Eigenkapitals; in ihrer „Pufferfunktion“ sind diese jedoch anders einzuordnen als das Basisreinvermögen / Basiskapital / die allgemeine Rücklage / Kapitalrücklage, vgl. Abschnitt 3.3.4.

⁶⁶ Die IMK weist hierbei selbst auf Konzeptunterschiede hin; bei Ergebnisspaltung und Vermögenstrennung sei die Fehlbetragsdeckung aus den Rücklagen des ordentlichen Ergebnisses, des Sonderergebnisses und des Bewertungsergebnisses vorzusehen. Vgl. IMK (2003), S. 18 ff.

⁶⁷ Vgl. IMK (2003), S. 55, § 25 Abs. 1.

⁶⁸ Vgl. IMK (2003), S. 55, § 25 Abs. 2.

⁶⁹ IMK (2003), S. 18 und S. 54 f.

Im „Bericht über den Stand der Umsetzung der Reform des Gemeindehaushaltsrechts – Evaluierungsbericht, Stand September 2007“ hat der AK III ein **neues, differentes Stufenkonzept** definiert:⁷⁰

1. *Ausgleich von ordentlichen Erträgen und Aufwendungen, einschließlich Deckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren;*
2. *Verwendung der Ergebnismrücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses;*
3. *Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfen aller Ertragsmöglichkeiten;*
4. *Verwendung von Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses aus außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen (Sonderergebnis) oder der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses, wenn diese nicht für die unabwendbare Fortführung begonnener Maßnahmen benötigt werden;*
5. *Veranschlagung eines Fehlbetrages im Ergebnishaushalt, sofern im zweiten Folgejahr (viertes Finanzplanungsjahr) ein Haushaltsausgleich mindestens nach Stufe 4 nachgewiesen werden kann;*
6. *Veranschlagung eines Fehlbetrages im Ergebnishaushalt, wenn im Planjahr der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit im Finanzhaushalt mindestens der Höhe der ordentlichen Kredittilgung und des Tilgungsanteils der Zahlungsverpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften entspricht;*
7. *Veranschlagung eines Fehlbetrages im Ergebnishaushalt und Aufstellung eines Haushaltsstrukturkonzeptes, das den Haushaltsausgleich im vierten Folgejahr nach Stufe 4 nachweist;*
8. *(Diese achte Stufe ist eigentlich nicht als solche in der Liste, sie wird jedoch im darauffolgenden Text vom AK III definiert) Ist im Jahresrechnungsergebnis des vierten Folgejahres die Deckung des Fehlbetrages nicht möglich, ist der Fehlbetrag in der Schlussbilanz des vierten Folgejahres auf das Basiskapital zu verrechnen.*

In der neuen, überarbeiteten Version des IMK-Stufenkonzeptes wird also der eigentlich vor Beginn des Stufenkonzeptes anzustrebende Ausgleich von ordentlichen Erträgen und Aufwendungen (einschließlich der Deckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren) bereits als erste Stufe verstanden. Sinnvollerweise sind die Ergebnismrücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses den Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses in der Verwendung für den Haushaltsausgleich vorgelagert. Die alte Bezeichnung „Ergebnismrücklage“ (Stufe 2 im alten Konzept, vgl. die vorgehende Seite) umfasste sowohl außerordentliche wie ordentliche Rücklagen. Vergleichbar sind die neue Stufe 5 und die frühere Stufe 3. In Stufe 6 der neuen Stufenkonzeption erfolgt nun eine kuriose Vermischung eines Ausgleichs des Finanz- und des Ergebnishaushaltes, deren Sinn nur schwer verständlich ist. Neu ist, dass nunmehr auch die Aufstellung eines Haushaltsstrukturkonzeptes als Teil des Stufenkonzeptes definiert wird (siebte Stufe). Die Verrechnung mit Eigenkapital bleibt auch weiterhin als letzter Schritt erhalten.

⁷⁰ IMK (2007), S. 2-6

Da sich die Länder jedoch bei der Entwicklung der Ländervorschriften am Leittext von 2003 orientiert haben, wird dieser und das dort hinterlegte Stufenkonzept als Basis des Weiteren komparativen Vorgehens herangezogen – insbesondere in der „Übersicht der Ausgleichsstufen der Länder, nach IMK Reihenfolge“ (Tab. 3.2). Nur so wird ersichtlich, was die Ländergesetzgeber aus den Vorgaben der IMK gemacht haben.

In Abschnitt 3.3.4 wird eine Empfehlung für ein Stufenkonzept durch die Verfasser formuliert. Hier erscheint es dann – entgegen des oben beschriebenen Vorgehens – sinnvoller, das *neue* Stufenkonzept des AK III von 2007 als Vergleichsbasis zu verwenden. Es sei bereits an dieser Stelle vermerkt, dass die vorgegebenen Stufen des IMK Stufenkonzeptes von 2003 zwar von den Bundesländern bei der Erarbeitung ihrer Konzeptionen zum Umgang mit Haushaltsfehlbeträgen rezipiert wurden, dass die Staffelung in der Form wie sie die IMK in ihrem Leittext des Jahres 2003 vorsah, jedoch in keinem einzigen Bundesland übernommen wurde (vgl. hierzu den folgenden Abschnitt).⁷¹

⁷¹ Die IMK widerspricht jedoch dem eigenen Leittext und der dort vorgenommenen Stufung auch bereits in den Erläuterungen zum Leittext, da sie dort bestehende Länderregelungen aufnimmt/als möglich vorgibt. Vgl. IMK (2003), S. 20 in Abgleich mit S. 55, § 25 Abs. 1. In den Erläuterungen zum Leittext heißt es zur Fehlbetragsdeckung (§ 25), dass Fehlbeträge „unverzüglich, spätestens im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr zu veranschlagen“ sind. Ein **danach** verbleibender Fehlbetrag könne aus der Ergebnisrücklage gedeckt werden (Hessen) und auf das Basisreinvermögen verrechnet werden (Baden-Württemberg, Hessen), wenn ein Haushaltssicherungskonzept vorliege. Nach den Erläuterungen wäre also ein Einbezug der Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses (kurz: ordentliche Ergebnisrücklage) erst möglich, **nachdem** der Fehlbetrag bereits drei Jahre vorgetragen wurde und dieser nicht ausgeglichen werden konnte. Dies liest sich nach § 25 IMK Leittext Doppik anders. Dort heißt es, dass ein Fehlbetrag durch Entnahme aus der Rücklage aus Überschüssen des Ergebnishaushalts ausgeglichen werden darf. Erst **nachdem** dies nicht möglich sei, dürfe der Fehlbetrag auf höchstens drei Jahre vorgetragen werden. Im vorliegenden Text wurde stets dem IMK Leittext Vorrang eingeräumt.

3.3.2 Darstellung der heterogenen Stufenkonzeptionen der Länder

Die Stufenkonzeptionen / -regelungen der deutschen Bundesländer zum Erreichen eines Ausgleichs des (ordentlichen) Ergebnishaushalts sind stark different. Dies ist zunächst auf die in Abschnitt 3.2.2 erwähnte Gruppenbildung der Bundesländer zurückzuführen: Auf der einen Seite finden sich Länder, die das ordentliche und das außerordentliche Ergebnis separat ausweisen und möglichst einen Ausgleich für beide Salden zu erreichen suchen *und* auf der anderen Seite stehen die Länder, die die Summe *aller* Aufwendungen / Erträge als Gesamtergebnis ausweisen und in diesem Gesamtbetrag einen Ausgleich suchen:

In den Bundesländern Baden-Württemberg, Brandenburg, Hessen, Niedersachsen, Sachsen und Sachsen-Anhalt wird zwischen einem Haushaltsausgleich bei ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen unterschieden. Es ist richtigerweise zu erwarten, dass dies auch Auswirkungen auf die jeweiligen Regelungen des Stufenkonzeptes hat. Die Mehrheit der Bundesländer (namentlich Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, das Saarland, Schleswig-Holstein und Thüringen) sucht – entgegen der Vorgaben im IMK Leittext (Abschnitt 3.2.1) und in Widerspruch zu ökonomischen Überlegungen (Abschnitt 3.2.3) – allerdings einen Ausgleich für den Gesamtbetrag aller Aufwendungen durch den Gesamtbetrag aller Erträge. Das Stufenkonzept dieser Länder nimmt folglich auch keine Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen vor; wenn von „Auflösung der Rücklage aus Überschüssen des Ergebnisses der Vorjahre“ gesprochen wird, muss hier folglich das Gesamtergebnis gemeint sein.⁷²

Doch auch abgesehen von dieser beschriebenen, grundlegenden Zweiteilung der Länderstufenkonzepte gibt es vielfältige Unterscheidungen. Wie bereits erwähnt, folgt *kein* Bundesland in seiner Konzeption zum Haushaltsausgleich den genauen Vorschlägen des Leittextes der Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder von 2003, wie sie im vorherigen Abschnitt dargestellt wurde. Ein **Gesamtüberblick über die einzelnen Stufen**, die die Bundesländer ihren Städten, Gemeinden und Kreisen auferlegen, falls ein Jahresfehlbetrag offenkundig wird, bietet die Synopse in Tabelle 3.3. Als äußerst problematisch muss gesehen werden, dass es zum Teil Bundesland-intern Abweichungen und Widersprüche in den verschiedenen haushaltsrechtlichen Vorschriften gibt. Die Stufenkonzepte zum Haushaltsausgleich sind teilweise aus verschiedenen Vorschriften der jeweiligen Länder „zusammenzusuchen“. Beispielsweise setzt sich das Stufenkonzept des Landes *Mecklenburg-Vorpommern* aus den Vorschriften der E-GemHVO-Doppik MV und der E-KV MV zusammen – dies hat entsprechende Unklarheiten bezüglich der Reihenfolge der Schritte zur Folge. Gravierend sind in *Niedersachsen* auch die Ergänzungen der GO NI zum Stu-

⁷² Dies erklärt die Pfeile in Tabelle 3.3; diese zeigen, dass nicht – wie dies die Tabelle durch die Zeilen vorgibt – Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen und außerordentlichen Ergebnisses unterschieden werden; in den haushaltsrechtlichen Vorschriften der genannten Bundesländer werden also beide Zeilenangaben (also der Verbrauch von Rücklagen aus außerordentlichem und ordentlichem Ergebnis) als ein Schritt verstanden.

fenkonzept des Haushaltsausgleichs nach GemHKVO NI; gleiches gilt in *Thüringen* für das ThürKommDoppikG und die E-ThürGemHV-Doppik TH. In Tabelle 3.3 werden die **Stufenkonzepte für den Haushaltsausgleich des (ordentlichen) Ergebnisses** dennoch möglichst vergleichbar dargestellt. Die in den Spalten gegebenen Ziffern spiegeln die Abfolge der Konsolidierungsschritte wieder (also die Stufenkonzeption im eigentlichen Sinne), wie sie von den Kommunen im jeweiligen Bundesland zu gehen sind. Es ist möglich, dass eine Stufe in Unterschritte geteilt wird (Die erste Stufe lässt sich also untergliedern in 1.1., 1.2....) bzw. Schritte zusammen (auf gleicher Ebene) in den Ländervorschriften genannt sind (dann findet sich die gleiche Ziffer in mehreren Zeilen des jeweiligen Bundeslandes). Die Unterscheidung im Schriftbild dient der Wiedergabe der haushaltsrechtlichen Vorgaben einer Muss-Vorschrift (dicke Schriftlegung), einer Soll-Vorschrift (Unterstrich) und einer Kann / Darf-Vorschrift (kursiver Druck). Generell ist bei der Auslegung von Verordnungen vom Wortlaut auszugehen. Die Verwendung der Wörter „kann“, „soll“, „darf“ und „ist befugt“ in einer Vorschrift kennzeichnen i.d.R. das **Vorliegen eines Ermessensspielraums**, innerhalb dessen die Verwaltung ihre Entscheidungen nach „pflichtgemäßem Ermessen“ zu treffen hat.⁷³ „Soll-Vorschriften“ stehen in ihrer Bindungswirkung zwischen den „Kann-“ und den „Muss-Vorschriften“ und bedeuten i.d.R. eine strikte Verpflichtung zu einer bestimmten Verhaltensweise für den Regelfall, gestattet jedoch in atypischen Fällen eine Abweichung. Daher werden sie auch zu den Ermessens-Vorschriften gerechnet. Dabei müssen die Gründe, die für ein Abweichen ursächlich sind, nicht von der Verwaltung selbst zu vertreten sein. Eine Soll-Vorschrift bindet die Kommune also noch vergleichsweise stark an die haushaltsrechtlichen Regelungen. Dagegen sind „Kann-Vorschriften“ solche, durch die der Verwaltung ein wirkliches Ermessen eingeräumt wird. Es ist auch in Bezug auf den Haushaltsausgleich zwischen Entschließungs- bzw. Auswahlermessen zu unterscheiden. Von Entschließungsermessen spricht man, wenn die Verwaltung die Wahl hat, ob sie den Schritt in der Stufenkonzeption zum Haushaltsausgleich überhaupt ausführen möchte. Beim Auswahlermessen hat die Verwaltung lediglich die Wahl zwischen mehreren Verhaltensweisen. Letzteres würde bei Stufenkonzeptionen mit unklarer Abfolge vorliegen.⁷⁴ In einschlägigen juristischen Kommentaren wird ferner auch darauf hingewiesen, dass „kann“ ebenso wie „darf“ auch nur die Zuständigkeiten und / oder Ermächtigung der Verwaltung bedeuten kann: „eine im Gesetz für diesen Fall vorgesehene bestimmte Entscheidung zu treffen, zu der sie dann, wenn die rechtlichen Voraussetzungen dafür erfüllt sind, auch zugleich verpflichtet ist“⁷⁵. Letzteres käme dann einer „Muss-Vorschrift“ in Bezug auf die Bindungswirkung nahezu gleich. Ob die Kommune nun Ermessen oder lediglich eine Ermächtigung eingeräumt bekommt, ist Auslegungsfrage.⁷⁶ Manche Bundesländer sind konsistent in ihren Vorgaben von Muss-Vorschriften (beispielsweise Brandenburg), andere Bundesländer wechseln stark zwischen den drei Kategorien (beispielsweise Baden-

⁷³ Vgl. Ramsauer, U. (2005), S. 700, Rz. 41.

⁷⁴ Vgl. Detterbeck, S. (2006), S. 104 f., Rz. 313 f.

⁷⁵ Ramsauer, U. (2005), S. 701, Rz. 43

⁷⁶ Vgl. Ramsauer, U. (2005), S. 701, Tz. 42 ff. und Detterbeck, S. (2006), S. 106, Rz. 320 f.

Württemberg, Hessen und das Saarland. Es ist weitgehend unklar, ob die Unterscheidungen bewusst getroffen wurden und ob reine Zuständigkeit oder Ermessen im Sinne einer Ermächtigung im Falle der Verwendung von „Kann-Vorschriften“ eingeräumt werden soll. Zugleich könnten die Unterschiede möglicherweise auch lediglich auf redaktionelle Ungenauigkeiten zurückzuführen sein, weshalb hierauf im Weiteren nicht näher darauf eingegangen wird. Ausgegangen wird im Weiteren von der Annahme, dass die Regelungen – unter Bezugnahme auf obige Ausführungen – so zu verstehen sind, dass eine Kommune diesen zu folgen hat bzw. sich derer i.d.R. nicht entziehen kann. Genannte Tabelle gibt die Vorgaben der haushaltsrechtlichen Regelungen dennoch exakt als Übersicht wieder. Ziffern, die in eckige Klammern gesetzt sind, geben die maximale Zeitdauer des jeweiligen Konsolidierungsschrittes an, z.B. bei einem Haushaltssicherungskonzept die (max.) Zeitdauer, binnen derer ein Ausgleich zu erreichen ist. Ferner sei noch angemerkt, dass bei einem Vergleich der haushaltsrechtlichen Vorschriften von terminologischen Unterschieden abstrahiert werden muss. Die Länder benutzen zum Teil unterschiedliche Ausdrücke und Begrifflichkeiten für gleiche Inhalte (vgl. die Ausführungen in Abschnitt 3.1.2 sowie die Anlagen 3.1 bis 3.4). Weiter sei darauf hingewiesen, dass die im Folgenden aufgeführte Textanalyse dazu dienen soll, Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen den Ländern aufzuzeigen sowie Besonderheiten, Kuriositäten und Inkonsistenzen zu benennen. Die Reihenfolge der Länderstufen finden sich in Tabelle 3.3, die genauen Vorschriften sind einer Zusammenstellung in Anlage 3.1 zu entnehmen.

Ausgehend von den Vorgaben aus dem Leittext der IMK, werden zunächst nochmals die Stufen aufgeführt, die die IMK bereits in einer priorisierten Reihenfolge vorgab (diese sind nummeriert, weiß im Schriftbild sowie blau unterlegt). Weitere Konsolidierungsschritte, die in den Ländervorschriften erwähnt werden, sind darunter aufgelistet. Die folgende Tabelle 3.2 („Übersicht der Ausgleichsstufen der Länder“, also die Zeilenbedeutung in Tabelle 3.3, allerdings nach Reihenfolge des IMK Leittextes von 2003) zeigt quasi das **„Gesamtportfolio“ an Stufen**, derer sich die Bundesländer – wohlgermerkt in unterschiedlicher Abfolge, Kombination und Verpflichtungsgrad – zum Erreichen eines kommunalen Haushaltsausgleiches bedienen:

1. Gesonderte Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses / Sonderergebnisses einschließlich Vermögenserlöse,	<p>In der Tabelle 3.3/weiteren Analyse wie folgt wiedergegeben:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verwendung von Überschüssen des <u>außerordentlichen</u> Ergebnisses;
2. Verwendung von Ergebnisrücklagen, wenn Spar- und Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind	<p>Da in den Ländervorlagen zum Teil getrennt bzw. in anderer Kombination genannt, hier als zwei separate Schritte definiert:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausnutzung aller Spar-/ Ertragsmöglichkeiten, • Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses (<i>Vorjahre</i>);
3. Ausgleich über mehrere Haushaltsjahre (Genehmigung eines veranschlagten Fehlbetrages und Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes)	<p>In der Tabelle 3.3/weiteren Analyse wie folgt wiedergegeben:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vortrag von verbleibenden Fehlbeträgen;
4. Verwendung von Eigenkapital/ Basisreinvermögen bzw. Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital/ Basisreinvermögen	<p>In der Tabelle 3.3/weiteren Analyse wie folgt wiedergegeben:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verrechnung mit Basiskapital/ Eigenkapital/ Nettoposition (vgl. Anlage 3.4);
Zusätzliche Stufen, die nicht im IMK Leittext Doppik genannt werden:	
<ul style="list-style-type: none"> • Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des <u>außerordentlichen</u> Ergebnisses (<i>Vorjahre</i>); • Pauschale Kürzung von Aufwendungen – „(globale) Minderausgabe“; (richtiger Terminus, im Weiteren verwendet: globale <i>Minderaufwendung</i>) • Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (siehe hierzu Abschnitt 3.3.3); • Anzeige bei Aufsichtsbehörden; dort dann Aktivitäten/ Anordnungen zur Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft; • Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (so auch ergänzend von IMK Leittext erwähnt). 	

Tab. 3.2: Übersicht der Ausgleichsstufen der Länder, nach IMK Reihenfolge (Leittext 2003)
 Quelle: Eigene Darstellung.

Die beiden Stufen, die in *sämtlichen* Länderkonzepten genannt werden (vgl. Tab. 3.3), sind die Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses der Vorjahre sowie – obwohl nicht im IMK Leittext aufgeführt – die Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses der Vorjahre. Weit verbreitet sind in den Bundesländern auch Vorgaben zum Vortrag von verbleibenden Fehlbeträgen (zehn von dreizehn Ländern – als dritter Schritt vom IMK Leittext eigentlich verpflichtend vorgegeben), mit gleicher Häufigkeit finden sich die Regelungen zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (im IMK Leittext ergänzend als Soll-Vorschrift gegeben). In acht Ländern wird von den Kommunen erwartet, dass sie alle Spar- und Ertragsmöglichkeiten ausnützen⁷⁷.

⁷⁷ Es erklärt sich von selbst, dass dies nur für den *Haushaltsausgleich in der Planung* einschlägig ist. Für einen Ausgleich ex post, d.h. in der Rechnung, stehen diese Möglichkeiten natürlich nicht mehr zur Verfügung. Die Bundesländer treffen hier jedoch keine Unterscheidung in den rechtlichen Vorschriften.

Die Verrechnung des Jahresfehlbetrags mit Eigenkapital / Basisreinvermögen⁷⁸ (vierter Schritt laut IMK Leittext) wird in sieben von dreizehn Bundesländern geregelt. In sechs Ländern wird die Verwendung von Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses (eigentlich der erste Konsolidierungsschritt laut IMK Leittext) vorgegeben. Von Sondervorschriften und -wegen einzelner Bundesländer, die in dieser Form auch nicht im Leittext der IMK erwähnt sind, muss man bei Regelungen zur globalen Minderausgabe⁷⁹ (zwei Bundesländer), zu der Inanspruchnahme einer gesonderten Passivposition für den Ausgleich des Jahresfehlbetrags (zwei Bundesländer, vgl. den folgenden Abschnitt 3.3.3) sowie Regelungen zu der in den haushaltsrechtlichen Vorschriften explizit als eigener Schritt geregelten Anzeigepflicht bei Aufsichtsbehörden (zwei Bundesländer) sprechen.

Bevor die Ländervorschriften eingehend analysiert werden, soll noch übergreifend auf **vier Hauptunterscheidungspunkte** (abgesehen von der ohnehin differierenden Stufenabfolge) in den Ländervorschriften hingewiesen werden:

Der erste Punkt findet sich in der **gestatteten oder verbotenen Möglichkeit des Ausweises eines negativen Eigenkapitals sowie der Ausweisgelegenheit desselben auf der Aktivseite als gesonderter Bilanzposten**. Dies wird von der Mehrheit der Bundesländer verpflichtend vorgeschrieben. In Nordrhein-Westfalen, im Saarland und in Niedersachsen (dort allerdings lediglich als Soll-Vorschrift geregelt) ist diese Möglichkeit nicht gegeben. In diesen Ländern findet sich hier also eine Grenze für den maximal möglichen Eigenkapitalverzehr. Zugleich impliziert das beschriebene ausdrückliche Verbot des Ausweises eines negativen Eigenkapitals eine zusätzliche, besondere Bedingung des Haushaltsausgleichs: Die Summe der Aktiva muss dort die Summe der Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) übersteigen oder zumindest decken.⁸⁰

Der zweite, besonders bemerkenswerte Punkt liegt im **zweiseitigen Ausgleich von Fehlbeträgen**: In Hessen und Sachsen-Anhalt ist es verpflichtend, dass einerseits Fehlbeträge des ordentlichen Ergebnisses mit Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses ausgeglichen werden (dies ist insoweit keine Besonderheit, als es in einigen Bundesländern ähnlich geregelt ist) aber andererseits auch (und das ist das Spezifikum) Fehlbeträge des außerordentlichen Ergebnisses mit Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses saldiert

⁷⁸ Von der IMK so bezeichnet, jedoch existieren Unterschiede in den Bundesländern – vergleiche Abschnitt 3.1.2. In BW und SN: „Kapitalposition, Basiskapital“; in BY, NW, SL und SH: „Eigenkapital, Allgemeine Rücklage“ (BY mit Zusatz „Nettoposition“); in BB: „Eigenkapital, Basis-Reinvermögen“; in HE: „Eigenkapital, Netto-Position“; in MV, RP, TH: „Eigenkapital, Kapitalrücklage“; in NI: „Nettoposition, Basis-Reinvermögen“; in ST: „Eigenkapital, Rücklagen“ (Erläuterung der Aufzählung in dieser Fußnote: Nach dem Komma steht jeweils der untergeordnete Bilanzposten).

⁷⁹ Der in Baden-Württemberg und Sachsen verwendete Terminus „globale Minderausgabe“ ist irreführend, da Ausgaben im Finanzhaushalt erfasst werden; die beiden Länder verstehen unter Haushaltsausgleich jedoch den Ausgleich des Ergebnishaushalts. Der richtige Terminus lautet demnach „Minderaufwendung“; dieser wird im Folgenden für die Empfehlungen gebraucht. Auch für diesen Schritt gilt die Einschränkung, dass dies nur ex ante (d.h. Haushaltsausgleich in der Planung) möglich ist.

⁸⁰ Vgl. Schwarting, G. (2006c), S. 39, Rz. 36.

werden müssen. Auch in Niedersachsen ist dies, dort allerdings nur in Ausfertigung einer Soll-Vorschrift, geregelt.⁸¹

Ein dritter Unterscheidungspunkt besteht hinsichtlich des **Verständnisses und der Verwendung des Terminus „Haushaltssicherungskonzept“**. Dieser wird nur in den Ländern Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen verwendet. In Baden-Württemberg und Sachsen findet sich der Begriff „*Haushaltsstrukturkonzept*“ in den haushaltsrechtlichen Vorschriften, das Saarland verwendet „*Haushaltssanierungsplan*“ (im KSVG SL wird einmalig parallel auch von „Haushaltssicherungskonzept“ gesprochen). Einen begrifflichen Alleingang unternimmt auch Thüringen, indem es die Bezeichnung „*Haushaltssolidierungskonzept*“ wählt. Trotz differierender Bezeichnungen versteht man bundesweit einheitlich unter den genannten Begriffen eine schriftliche Ausführung der Kommune zu den *Ursachen* eines existenten Jahresfehlbetrags sowie zu den Schwierigkeiten diesen zu decken. Die verschiedenen Pläne und Konzepte dienen alle ferner dem Ziel, „im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen“⁸², wobei der Haushaltsausgleich als grundlegende Voraussetzung für diese gesehen wird.⁸³ Im Rahmen eines solchen Konzeptes / Plans werden also *verbindliche Festlegungen über das Konsolidierungsziel* und die zum Ausgleich ergriffenen bzw. notwendigen *Maßnahmen* im Sinne einer „Sanierungsstrategie“⁸⁴ getroffen – im weiteren Sinne dient es also der Haushaltsdisziplin.⁸⁵ Gemein ist daneben allen Konzepten, dass sie der Genehmigung und Kontrolle der Kommunalaufsichtsbehörden bedürfen.⁸⁶ Die Ausfertigungen unterscheiden sich allerdings darin, dass einige Bundesländer Angaben zum angestrebten *Zeitraum* bis zum Ausgleich (BW, BB, HE, MV, NI, SL, ST und TH), andere Länder Angaben zum angestrebten *Zeitpunkt* (NW, SN) des Ausgleichs fordern. Es bleibt zu vermuten, dass letztgenannter Unterschied jedoch für die Erreichung eines Haushaltsausgleichs wenig Bedeutung zukommt. Das *Haushaltsstrukturkonzept* in Sachsen legt ferner einen besonderen Fokus auf die Auswirkungen, die ergriffene bzw. zu ergreifende Maßnahmen auf die Ertrags- und Aufwandspositionen haben (können). In der Regel knüpft ein Haushaltssicherungskonzept am Kriterium des unausgeglichenen Haushaltes an, wobei die Länder auch hier Besonderheiten definieren. Hinsichtlich der Bedingungen, wann ein Haushaltssicherungskonzept notwendigerweise aufzustellen ist, haben die Bundesländer Nordrhein-Westfalen und das Saarland beispielsweise zusätzliche, nähere Spezifikationen getroffen (siehe unten).⁸⁷ Auch das Land Sachsen hat *neben einem mehrjährig unausgeglichen Ergebnishaushalt und erfolg-*

⁸¹ Kurioserweise als „ultima ratio“ in Freese, H. (2007), S. 75 beschrieben.

⁸² § 76 Abs. 2 GO NW

⁸³ Vgl. Dauber, G. (2007), S. 226. Allerdings fokussiert das Haushaltssicherungskonzept im doppelten Haushalts- und Rechnungswesen nicht allein auf die Sicherung der Liquidität, wie dort erläutert.

⁸⁴ Budäus, D. (2006), S. 153

⁸⁵ Vgl. Bolsenkötter, H. (2007a), S. 162.

⁸⁶ Zu den Auflagen im Genehmigungsverfahren vgl. weiterführend Schwarting, G. (2006b), S. 253 f., Rz. 497.

⁸⁷ Vgl. auch Bolsenkötter, H. (2007a), S. 160 f.

losen anderen Konsolidierungsschritten noch eine andere Voraussetzung definiert, die unabhängig von den ersten beiden Bedingungen zur Aufstellung eines Haushaltsstrukturkonzept führen kann: Wenn der Saldo der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit als Zahlungsmittelüberschuss oder -bedarf des Ergebnishaushalts nicht mindestens den Betrag der ordentlichen Kredittilgung und des Tilgungsanteils der Zahlungsverpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften deckt, ist ebenfalls ein Haushaltsstrukturkonzept aufzustellen. Da sich die Konzepte bis auf die wenigen erwähnten Unterschiede relativ ähnlich sind, wird in diesem Rechtsvergleich vereinfachend „Haushaltssicherungskonzept“ als Überbegriff gebraucht; dieser beinhaltet dann auch die Begriffe „Haushaltsstruktur-, Haushaltskonsolidierungskonzept“ sowie „Haushaltssanierungs-“ und „Haushaltssicherungsplan“.

Wenn alle Maßnahmen nicht den gewünschten Erfolg aufweisen, den Haushaltsausgleich in der Kommune sicherzustellen, kann die Aufsichtsbehörde (bzw. der Innenminister / die Innenministerin) auch einen Beauftragten (als „Kommissar“ bezeichnet) bestellen, der alle oder einzelne Aufgaben der kommunalen Organe übernimmt. Dies bedeutet (zum Teil) die Aufhebung der kommunalen Selbstverwaltung und ist ein Instrument, das bisher nur in wirklichen Ausnahmesituationen zur Anwendung kam.⁸⁸

Der vierte und letzte Unterscheidungsbereich, der vorab erwähnt werden soll, betrifft die **differierenden Fristsetzungen**, also die Regelungen zur zeitlichen Flexibilisierung des Haushaltsausgleichs. So wird nur in zwei Bundesländern die maximale Zeitdauer vorgegeben, binnen derer im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes ein Ausgleich des Ergebnishaushalts erreicht werden soll (Baden-Württemberg: fünf Jahre und Sachsen: vier Jahre). In den anderen Bundesländern, die eine solche Stufe vorsehen, werden keine Fristen vorgegeben, z.T. wird dort dann lediglich der Ergebnis- und Finanzplanungszeitraum als Anhaltspunkt erwähnt (dies würde dann auch einem Zeitrahmen von drei bis fünf Jahren entsprechen). Ferner gibt es auch gravierende Differenzen bezüglich der Fristsetzung für den Vortrag von verbleibenden Fehlbeträgen. Die maximale Dauer für diese variiert von Bundesland zu Bundesland: Während Niedersachsen, Sachsen⁸⁹ und Sachsen-Anhalt einen Vortrag für nur zwei Jahre zulässt, geben Baden-Württemberg und Bayern ihren Kommunen eine Frist von drei Jahren vor. Hessen, Rheinland-Pfalz⁹⁰ und Schleswig-Holstein liegen am oberen Ende der Fristenskala mit maximal fünf Jahren, in denen Fehlbeträge vorgetragen werden können. Mecklenburg-Vorpommern und Thüringen haben keine genauen Fristen genannt, auch hier wird nur auf den Finanzplanungszeitraum verwiesen. Einen Sonderweg bezüglich der Vorgabe von Fristen geht auch Rheinland-Pfalz mit dem Länderunikat einer Begrenzung der Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses auf höchstens fünf Haushaltsvorjahre.

⁸⁸ Vgl. Schwarting, G. (2006b), S. 256, Rz. 504 i.V.m. Bolsenkötter, H. (2007a), S. 158.

⁸⁹ Vgl. die Textnoten 14 bis 16 in Tabelle 3.3 für die genauen Sonderregelungen in Sachsen.

⁹⁰ Vgl. die Textnote 13 in Tabelle 3.3 für die genaue Sonderregelung in Rheinland-Pfalz.

Bei Gegenüberstellung der Länderkonzeptionen erkennt man Länder, die sich in ihren Vorschriften gleichen bzw. sich nur marginal (z.T. lediglich terminologisch oder durch ergänzende Schritte) unterscheiden. Es lassen sich im Groben **vier Ländergruppen** selektieren:

GRUPPE a) Hessen und Sachsen-Anhalt

Diese Gruppe zeichnet sich dadurch aus, dass die Kommunen zuerst zur Ausnutzung sämtlicher Spar- und Ertragsmöglichkeiten verpflichtet werden; erst danach werden die Rücklagen aus *ordentlichen* Überschüssen der Vorjahre aufgelöst bzw. Überschüsse des außerordentlichen Ergebnisses bzw. in Haushaltsvorjahren gebildete Rücklagen aus diesen verwendet.⁹¹ Gleichzeitig (Hessen) bzw. im Anschluss (Sachsen-Anhalt) muss ein Haushaltssicherungskonzept vorgelegt werden, das Ursachen, verbindliche Festlegungen über das Konsolidierungsziel, die dafür notwendigen Maßnahmen und den angestrebten Zeitraum bis zum Ausgleich festschreibt. Sobald ein Überschuss des ordentlichen Ergebnisses in den *folgenden* Haushaltsjahren vorliegt, soll der Fehlbetrag beim ordentlichen Ergebnis *unverzüglich* ausgeglichen werden. Nach fünf (Hessen) bzw. zwei (Sachsen-Anhalt) Jahren des möglichen Vortrags von verbleibenden Fehlbeträgen sind diese dann mit dem Eigenkapital (Hessen: „Netto-Position“; Sachsen-Anhalt: „Rücklagen“) zu verrechnen.

GRUPPE b) Nordrhein-Westfalen und das Saarland

Eine wirkliche Sonderstellung nimmt die ebenfalls kleine Ländergruppe ein, die der NKF-Konzeption folgt. Das Saarland schloss sich in seinen haushaltsrechtlichen Vorschriften nahezu exakt der nordrhein-westfälischen Variante des Stufenkonzeptes an. In beiden Ländern kann ein Fehlbetrag zunächst mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden; an dieser Stelle soll lediglich auf den folgenden Abschnitt 3.3.3 zu dieser besonderen Eigenkapitalposition verwiesen werden. Ferner schreiben die Vorgaben der beiden Bundesländer ihren Kommunen als zweiten Schritt die Anzeige des Haushaltsfehlbetrags bei Aufsichtsbehörden vor; dort sollen dann Aktivitäten zur Wiederherstellung einer geordneter Haushaltswirtschaft vorgenommen werden (unabhängig von einem Haushaltssicherungskonzept genannt). Nach Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde kann dann als nächster Schritt die allgemeine Rücklage verringert werden. In einem solchen Fall folgt jedoch nun automatisch die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts. Interessant an dieser Stelle ist, dass mit drei Oder-Bedingungen genau geregelt wird, wann ein solches aufgestellt werden muss:

- Wenn die allgemeine Rücklage im Haushaltjahr um mehr als $\frac{1}{4}$ reduziert wird ODER
- Wenn geplant ist, die allgemeine Rücklage in zwei aufeinanderfolgenden Jahren um mehr als $\frac{1}{20}$ zu verringern ODER
- Wenn innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.

⁹¹ Vgl. die Textnote 4 in Tabelle 3.3 sowie die detaillierten Ausführungen in Anlage 3.1 für die genaue Sonderregelung der Stufenabfolge in Hessen.

GRUPPE c) Bayern, Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein

Wenn der Ergebnishaushalt in diesen Ländern nicht ausgeglichen ist, sind die Jahresfehlbeträge zunächst durch Verrechnung mit dem Ergebnisvortrag der Haushaltsvorjahre auszugleichen. Führt die vorherigen Schritte nicht zu einem Haushaltsausgleich, wird dann in dieser Gruppe ein Vortrag auf neue Rechnung und ein Ausgleich durch Jahresüberschüsse innerhalb von fünf Haushaltsfolgejahren (in Bayern: drei) geregelt. Sind auch diese Bemühungen nicht zielführend, schreiben die drei Länder ihren Kommunen die Verrechnung mit der Eigenkapitalposition (in Bayern: „Allgemeine Rücklage – Nettoposition“; in Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen: „Kapitalrücklage“ sowie in Schleswig-Holstein: „Allgemeine Rücklage“) als dritten Schritt vor. Kurioserweise definiert die GemHVO RP auch *nach* der Verrechnung mit der Kapitalrücklage noch einen Vortrag des (eigentlich nicht mehr existenten) Fehlbetrags als vierten Schritt; der Vortrag soll solange erfolgen, bis er mit Jahresüberschüssen verrechnet werden könne. Da in diesem Bundesland allerdings auch die Möglichkeit eines negativen Eigenkapitals / nicht gedeckten Fehlbetrags gegeben ist, ist den Verfassern der Sinn einer weiteren Regelung des Vortrags nach Vollzug der Eigenkapitalverrechnung eines Fehlbetrags unklar.

GRUPPE d) Baden-Württemberg, Brandenburg, Niedersachsen und Sachsen

Dies ist die heterogenste Gruppe, zugleich mit den detailliertesten, vielstufigsten Konsolidierungskonzepten. Bis zu sieben Stufen (in Sachsen; in Baden-Württemberg immerhin noch fünf Stufen) werden hier den Kommunen vorgegeben.

Den vier genannten Bundesländern ist gemein, dass auf erster Stufe zur Erreichung eines Haushaltsausgleichs die Verwendung von Mitteln der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnissen steht. Mit Ausnahme von Niedersachsen ist damit zugleich die Verpflichtung verbunden, alle Spar- und Ertragsmöglichkeiten auszuschöpfen. Dies wird in Niedersachsen erst später, nämlich als Bedingung für eine Verrechnung des Fehlbetrags mit der Nettoposition, verpflichtend vorgegeben. In Baden-Württemberg, Brandenburg und Niedersachsen folgt dann die Verwendung von außerordentlichen Erträgen bzw. von Mitteln der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses, um den Fehlbetrag auszugleichen. In Sachsen ist dies erst der dritte Schritt; dort wird noch die Regelung einer globalen „Minderausgabe“ (richtiger Terminus wäre *Minderaufwendung*) vorgeschaltet, d.h. einer pauschalen Kürzung von Aufwendungen bis zu 1% – unter Angabe der zu kürzenden Teilhaushalte. Auch in Baden-Württemberg existiert die Regelung einer globalen Minderausgabe (richtig wäre: *Minderaufwendung*), dort allerdings – vertauscht mit der Abfolge in Sachsen – erst auf dritter Stufe der Ausgleichsbemühungen. Danach splittet sich die Gruppe d) auf: Brandenburg und Niedersachsen regeln in der Folge die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. In Baden-Württemberg, Niedersachsen und Sachsen wird zunächst ein Vortrag des Haushaltsfehlbetrags von (längstens) drei (BW) bzw. zwei (NI, SN) Haushaltsjahren vorgegeben. Doch auch dort wird danach ein Haushaltssicherungskonzept vorgegeben, das allerdings „Haushaltsstrukturkonzept“ genannt wird. Eine

Besonderheit unter den Länderregelungen ist auch die oben bereits angesprochene niedersächsische Regelung zum Ausgleich von Fehlbeträgen mittels Verrechnung der Netto-position: Als Bedingung ist hierbei die Ausschöpfung aller Ertrags- und Sparmöglichkeiten vorgelagert und die Verrechnung betragsmäßig auf die Höhe von Überschüssen begrenzt, die in Vorjahren in Basisreinvermögen umgewandelt wurden. In Sachsen werden zudem detaillierte Vorgaben zum Vortrag auf neue Rechnung bzw. zu der Veranschlagung eines Haushaltsfehlbetrags gemacht. Ferner müssen Kommunen des Freistaats im Rahmen des Haushaltsstrukturkonzepts spätestens im vierten Folgejahr den Haushaltsausgleich nachweisen. Verbleibt dennoch ein Fehlbetrag im vierten Folgejahr, so ist dieser mit dem Eigenkapital zu verrechnen, das in Sachsen als „Basiskapital“ bezeichnet wird.

GRUPPE e) Mecklenburg-Vorpommern sowie Thüringen

Wenn der Ergebnishaushalt in diesen Ländern nicht ausgeglichen ist, sind – wie in Gruppe c) – die Jahresfehlbeträge zunächst durch Verrechnung mit dem Ergebnisvortrag der Haushaltsvorjahre auszugleichen. Danach sollen zunächst alle Spar- und Ertragsmöglichkeiten ausgenutzt und innerhalb des Finanzplanungszeitraums ein Ausgleich durch Jahresüberschüsse versucht werden (Vortrag). Führten die vorherigen Schritte nicht zu einem Haushaltsausgleich, wird dann in dieser Gruppe ein Haushaltssicherungskonzept vorgeschrieben; in beiden Ländern sind jedoch hierfür keine Fristen gegeben.

Es sei ferner noch auf weitere **länderspezifische Besonderheiten** hingewiesen, die bisher unerwähnt blieben. Diese sind der Tabelle 3.3 unter dem Punkt „Besonderheiten“ zu entnehmen. Dort finden sich beispielsweise Vorschriften, wie mit einem Fehlbetrag beim außerordentlichen Ergebnis umzugehen (BW, BB, HE, NI, SN, ST) bzw. wie ein Fehlbetrag beim Finanzhaushalt auszugleichen ist. Ein länderspezifisches Unikat hat insbesondere Baden-Württemberg mit dem Saldo des Bewertungsergebnisses aufzuweisen, das mit entsprechender Rücklage auszugleichen ist.⁹² Ferner gelten in Mecklenburg-Vorpommern und auch in Thüringen im bundesweiten Vergleich erweiterte Ausweispflichten. Rheinland-Pfalz gibt in besonders detaillierter Weise seinen Kommunen vor, wie mit Jahresüberschüssen im Ergebnishaushalt zu verfahren ist. Hinzuweisen ist darüber hinaus auch auf die Vorschrift des NKF (in NW und im SL haushaltsrechtlich umgesetzt), dass sich eine Gemeinde nicht überschulden darf; eine Überschuldung liegt nach Willen der Landesgesetzgeber in Nordrhein-Westfalen und im Saarland vor, wenn in der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht ist. Daher gilt dort auch das bereits erwähnte Verbot des Ausweises eines negativen Eigenkapitals.

⁹² Vgl. Lüder, K. (1999), S. 36. Das Bewertungsergebnis nimmt die (unrealisierten) Erhöhungen und Minderungen der Veräußerungswerte von Gegenständen des realisierbaren Vermögens auf. Auch das Bewertungsergebnis ist nicht steuerbar; haushaltsrechtliche Vorgaben zu dessen Ausgleich wären daher wenig sinnvoll und effektiv.

	BW	BY	BB	HE	MV	NI	NW	RP	SL	SN	ST	SH	TH
Stufenkonzeptionen zum Haushaltsausgleich des (ordentlichen) Ergebnishaushalts, nach Bundesländern:													
Ausnutzung aller Spar-/ Ertragsmöglichkeiten	1.2		1.2	1	2.1	4.1				1.2	1		2
Pauschale Kürzung von Aufwendungen – (globale) Minderaufwendung	3 [1%]									2 [1%]			
Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses (Vorjahre)	1.1 ¹	1 ↑	1.1	2	1 ↑	1	3 ² ↑	1 [5 ³] ↑	3 ² ↑	1.1 ¹	2	1 ↑	1 ↑
Verwendung von Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses	2 ²²	↓	2	3.1/4 ⁴	↓	2	↓	↓	↓	3 ²²	3	↓	↓
Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses (Vorjahre)	2 ²²	1 ↓	2	3.1	1 ↓	2	3 ↓	1 ↓	3 ↓	3 ²²	3	1 ↓	1 ↓
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage							1 ⁵		1 ⁵				
Anzeige bei Aufsichtsbehörden; dort Aktivitäten/ Anordnungen zur Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft							2		2				
Aufstellung Haushaltssicherungskonzept	5 ⁶ [5]		3 [7 ⁷]	3.2 [8 ⁸]	2.2 [?]	4.2 ⁹	4 ¹⁰		4 ^{10, 11}	6 ⁶ [4]	4 [5]		4
Vortrag von verbleibenden Fehlbeträgen	4 [3]	2 [3]		5 [5]	2.2 [12 ¹²]	3 [2]		2 [5]/ 4 ¹³		4 [2 ¹⁴]/ 5 ¹⁵ /6 ¹⁶	4 [2]	2 [5]	3 [12 ¹²]
Verrechnung mit Basiskapital/ Eigenkapital/ Nettoposition		3		6 ¹⁷		4.2 ²³		3 ¹⁸		7	5	3 ¹⁹	
Zweiseitiger Ausgleich von Überschüssen und Fehlbeträgen des ordentlichen und außerordentlichen Ergebnisses	NEIN	NEIN	NEIN	JA	NEIN	JA	NEIN	NEIN	NEIN	NEIN	JA	NEIN	NEIN
Möglichkeit eines negativen Eigenkapitals und Ausweis des nicht-gedeckten Fehlbetrags in einer gesonderten Aktivposition	JA § 52 (3) E- GemHVO	JA § 24 (5) E- KommHV	JA § 77 (4) E- GemHV	JA § 25 (5) GemHVO Doppik	JA § 38 E- GemHVO	(NEIN) ²⁰ § 23 (5) Gem HKVO	NEIN § 76 (7) GO NW	(JA) ²¹ § 47 i.V.m § 18 GemHVO	NEIN § 82 (8) KSVG	JA § 51 (3) E- KomHVO	JA § 24 (2) GemHVO	JA § 50 (3) GemHVO	JA § 50 (4) i.V.m. § 41 Thür GemHV
Aufgrund ähnlicher Stufenkonzeption, Zugehörigkeit zu Gruppe...	d	c	d	a	e	d	b	c	b	d	a	c	e

Legende

- Die **Ziffern** geben die Reihenfolge der Konsolidierungsbemühungen wieder (Stufenkonzeption).
 - Dicke Schriftlegung = Muss-Vorschrift; Unterstrich = Soll-Vorschrift; kursive Schrift = Kann/Darf-Vorschrift.
 - Ziffern in [eckigen Klammern] geben die maximale Zeitdauer des Schrittes an, z.B. bei einem Haushaltssicherungskonzept die (max.) Dauer binnen derer ein Ausgleich zu erreichen ist bzw. die max. Dauer für einen Verlustvortrag; bei globalen Minderaufwendungen ist in den Klammern der max. Prozentwert definiert.
- Anmerkung:* bei terminologischen Unterschieden aber inhaltlicher Entsprechung sind die entsprechenden Felder markiert.

Textnoten:

- ¹ Nach § 24 E-GemHVO-Doppik BW eine Muss-, nach § 25 eine Kann-Vorschrift; gleiches gilt bei E-KomHVO-Doppik SN.
- ² In NW und SL als „allgemeine Rücklage“ bezeichnet; eine Verringerung derselben bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.
- ³ Lt. § 18 Abs. 4 GemHVO RP Abdeckung aus Jahresüberschüssen der *fünf* Haushaltsvorjahre durch Verrechnung mit dem Ergebnisvortrag.
- ⁴ Ab Schritt 4 gelten die Vorschriften für folgende Haushaltsjahre *nach* Erstellung des Haushaltssicherungskonzepts; Fehlbeträge sollen gem. Schritt 3.3 *unverzüglich* in den folgenden Haushaltsjahren ausgeglichen werden.
- ⁵ Die Ausgleichsrücklage ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Sie kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals gebildet werden, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen. Die Höhe der Einnahmen bemisst sich dabei nach dem Durchschnitt der drei Haushaltsjahre, die dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangehen. *Identisch* in NW und im SL geregelt: GO NW § 75 Abs. 3 sowie KomRwG SL Art. 1 § 2 Abs. 4.
- ⁶ In BW und SN als „Haushaltsstrukturkonzept“ bezeichnet.
- ⁷ In der E-GemHV-Doppik BB wird auf § 74 Abs. 5 E-GO BB verwiesen. Dort wird allerdings keine Frist für das Haushaltssicherungskonzept genannt.
- ⁸ In der GemHVO-Doppik HE wird auf § 92 Abs. 4 GO HE verwiesen. Dort wird allerdings keine Frist für das Haushaltssicherungskonzept genannt.
- ⁹ Über den Erfolg der Haushaltssicherungsmaßnahmen ist im folgenden Haushaltsjahr ein Haushaltssicherungsbericht zu erstellen und der Haushaltssatzung beizufügen (beide sind der Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen).
- ¹⁰ Bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörden; eine Erteilung erfolgt nur, wenn aus Konzept hervorgeht, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich wieder erreicht wird. Die Aufstellung eines Haushaltssicherungsplans ist nach § 76 Abs. 1 GO NW sowie § 82a KSVG SL verpflichtend, wenn: 1. die allgemeine Rücklage innerhalb des Haushaltsjahres um mehr als ein Viertel verringert wird ODER 2. geplant ist in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren den in der Vermögensrechnung des Vorjahres auszuweisenden Ansatz um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern ODER 3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.
- ¹¹ Im SL als „Haushaltssanierungsplan“ bezeichnet.
- ¹² Frist zum Ausgleich nicht gegeben; Vorgabe: innerhalb Finanzplanungszeitraum und Nachweis, wie dies erreicht werden soll.
- ¹³ Nach Verrechnung mit der Kapitalrücklage ist der Fehlbetrag so lange vorzutragen, bis er mit Jahresüberschüssen verrechnet werden kann.
- ¹⁴ Veranschlagung eines HH-Fehlbetrags, wenn im zweiten Folgejahr durch den Finanzplan ein ausgeglichener Ergebnishaushalt nachgewiesen wird.
- ¹⁵ Kann ein Nachweis nicht geführt werden, darf ein HH-Fehlbetrag veranschlagt werden, wenn der Zahlungsmittelsaldo im Planjahr mindestens dem Betrag der ordentlichen Kredittilgung und des Tilgungsanteils der Zahlungsverpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften entspricht.
- ¹⁶ Wenn die fünf Schritte nicht erfüllt sind, darf ein Haushaltsfehlbetrag veranschlagt werden; gleichzeitig muss ein Haushaltsstrukturkonzept aufgestellt werden.
- ¹⁷ Die Redaktion der GemHVO-Doppik HE hat hier eine Kann-Vorschrift eingepflegt; für den Fall eines nicht-vorhandenen Eigenkapitals eine Muss-Vorschrift zum Ausweis des Aktivpostens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“.
- ¹⁸ Verrechnung mit der sog. Kapitalrücklage (als Eigenkapitalposten).
- ¹⁹ Hier: Verrechnung zu Lasten der „Allgemeinen Rücklage“.
- ²⁰ Eine *negative Nettoposition* gilt als Zeichen nicht vorhandener Leistungsfähigkeit; wohl als „Soll-Nicht“-Vorschrift zu verstehen.

²¹ Der Haushalt gilt dann aber in der Rechnung als nicht ausgeglichen.

²² In BW und SN als „Sonderergebnis“ bezeichnet.

²³ Eine Verrechnung von Fehlbeträgen des ordentlichen (und außerordentlichen) Ergebnisses mit der um Rücklagen, Sonderposten und Ergebnisvorträge bereinigten Nettoposition (Basisreinvermögen) ist *unzulässig*, es sei denn, ein Abbau der Fehlbeträge ist trotz Ausschöpfung aller Ertrags- und Sparmöglichkeiten auf andere Weise nicht möglich (allerdings dann auch nur bis zur Höhe von Überschüssen, die in Vorjahren in Basisreinvermögen umgewandelt wurden, gestattet).

²⁴ Ein Haushaltsstrukturkonzept ist (neben den oben erwähnten Vorstufen eines unausgeglichenen Ergebnishaushalts) auch aufzustellen, wenn der „Saldo der Einnahmen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit als Zahlungsmittelüberschuss oder -bedarf des Ergebnishaushalts“ nicht mindestens den Betrag der ordentlichen Kredittilgung und des Tilgungsanteils der Zahlungsverpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften deckt.

Besonderheiten:	
BW	Fehlbetrag beim Sonderergebnis ist durch dergleichen Rücklage aus Überschüssen auszugleichen (Muss-Vorschrift); ansonsten Verrechnung zu Lasten des Eigenkapitals; länderspezifisches Unikat: Bewertungsergebnis , das mit entsprechender Rücklage auszugleichen ist (Muss-Vorschrift).
BB	Stufenkonzept zum Ausgleich des außerordentlichen Ergebnisses (Muss-Vorschriften): 1. Auflösung der Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses; 2. Vortrag.
HE	Verpflichtender zweiseitiger Ausgleich von Fehlbeträgen (ordentlicher Ertragsüberschuss mit außerordentlichem Aufwendungsüberschuss et vice versa!); die Frist zum Ausgleich des außerordentlichen Ergebnisses beträgt auch 5 Jahre (Soll-Vorschrift) – danach ebenfalls Verrechnung mit Eigenkapital (Kann-Vorschrift).
MV	Ausgleich für Planung und Rechnung gefordert; wenn der Finanzhaushalt nicht ausgeglichen ist: Vortrag auf neue Rechnung und ebenfalls Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraums durch Überschüsse; ferner existieren in MV erweiterte Ausweispflichten .
NI	Länderspezifische Besonderheit: Zweiseitiger Kann-Ausgleich von Fehlbeträgen (ordentlicher Ertragsüberschuss mit außerordentlichem Aufwendungsüberschuss et vice versa, wobei der Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses Priorität genießt); Stufenkonzept zum Ausgleich des außerordentlichen Ergebnisses : 1. Auflösung der Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses (Muss-Vorschriften); 2. Ausgleich des Fehlbetrags mit Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses (Kann-Vorschrift); 3. Sicherstellung einer Abdeckung via mittelfristiger Ergebnis- und Finanzplanung/Haushaltssicherungskonzept (Muss-Vorschrift).
NW	Ausgleich für Planung und Rechnung gefordert; Gemeinde darf sich nicht überschulden ; dies ist der Fall, wenn nach der Bilanz das EK aufgebraucht ist.
RP	Ausgleich für Planung und Rechnung gefordert; Detaillierte Vorschriften wie mit Jahresüberschüssen (Ergebnishaushalt) zu verfahren ist : 1. Ausgleich von Jahresfehlbeträgen, 2. Vortrag, 3. nach 5 Jahren Zuführung zur Kapitalrücklage; beim Finanzhaushalt sind sowohl Überschuss als auch Fehlbetrag vorzutragen.
SL	Gemeinde darf sich nicht überschulden ; dies ist der Fall, wenn nach der Vermögensrechnung das EK aufgebraucht ist.
SN	Fehlbetrag beim Sonderergebnis ist durch Entnahme aus der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses zu verrechnen; soweit dies nicht möglich ist, ist der Fehlbetrag zu Lasten des Basiskapitals zu verrechnen.
ST	Verpflichtender zweiseitiger Ausgleich von Fehlbeträgen (ordentlicher Ertragsüberschuss mit außerordentlichem Aufwendungsüberschuss et vice versa); zum Ausgleich von Fehlbeträgen des außerordentlichen Ergebnisses werden die ersten beiden Ausgleichsstufen zum Ausgleich von Jahresfehlbeträgen des ordentlichen Ergebnisses äquivalent angewandt.
TH	Erweiterte Ausweispflichten : Darstellung der Entwicklung des Ergebnisvortrags/der Verrechnung mit dem Jahresergebnis sowie des Saldos der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nach Verrechnung der Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Krediten für Investitionen im Anhang.

Tab. 3.3: Synopse der Stufenkonzeptionen für den Haushaltsausgleich des (ordentlichen) Ergebnisses, nach Bundesländern

Quelle: Eigene Darstellung.

3.3.3 Eine länderspezifische Besonderheit: Die Ausgleichsrücklage

Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) in Nordrhein-Westfalen sieht, wie bereits mehrfach erwähnt, noch eine weitere, unkonventionelle Möglichkeit zur Herstellung eines Haushaltsausgleichs vor. Ein Jahresfehlbetrag kann dort auch durch (teilweise) Auflösung der „Ausgleichsrücklage“ erreicht werden. Dieser Passivposten in der kommunalen Vermögensrechnung ist „zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Sie (die Ausgleichsrücklage, Anmerkung der Verfasser des Rechtsvergleichs) kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals gebildet werden, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen.“⁹³ Die Höhe der Einnahmen bemisst sich dabei nach dem Durchschnitt der drei Haushaltsjahre, die dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangehen. Dieser Sonderposten aus Eigenkapital wurde in seiner Existenz und in seinem Zweck zum Ausgleich von Jahresfehlbeträgen auch von der IMK in den Erläuterungen zum Leittext bestätigt. In letzteren heißt es, dass die „Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (...) auch als erfüllt (gilt, Ergänzung der Verfasser), wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (Ergebnisrücklage) gedeckt werden kann.“⁹⁴ Dies ist nicht durch die Aufsichtsbehörde genehmigungspflichtig, sondern liegt im Ermessen der bilanzierenden Kommune. Erst ein weiterer Verzehr von Eigenkapital, d.h. eine (teilweise) Auflösung des Passivpostens der „Allgemeinen Rücklage“⁹⁵ (Anmerkung: in den anderen Bundesländern als „Basis-Reinvermögen“, „Nettoposition“ oder „Basiskapital“ bezeichnet – vgl. Anlagen 3.3 und 3.4) ist mit einer Genehmigungspflicht durch die Kommunalaufsicht verbunden und führt zu Bedingungen und Auflagen für die Konsolidierung des Haushalts. Droht ein vollständiger Verzehr des Eigenkapitals – dies wird im NKF als „Überschuldung“ bezeichnet – ist ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen.⁹⁶ Die erwähnten Regeln zur Ausgleichsrücklage wurden nur in einem anderen Bundesland in nahezu identischer Form übernommen, dem Saarland.

In der Literatur zum Haushaltsausgleich im NKF wird immer wieder erwähnt, dass sich eine Kommune „nicht in der Weise verschulden darf, in der sie permanenten Eigenkapitalabbau betreibt, der durch eine negative Ergebnisrechnung erzeugt wird.“⁹⁷ Dies ist definitiv richtig, die **besondere Problematik der Ausgleichsrücklage** besteht allerdings nicht in deren Existenz und Wirkungen innerhalb des integrierten Verbundsystems. Auch in den Stufenkonzeptionen anderer Bundesländer ist es vorgesehen, dass Jahresfehlbeträge mit Basiskapital / Eigenkapital / der Nettoposition (vgl. Bayern, Hessen, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein – siehe hierzu Tab. 3.3) verrechnet werden. Der Unterschied zum NKF besteht allerdings darin, dass in den haushaltsrechtlichen Regelungen anderer Bundesländer einer Eigenkapital-Verrechnung zunächst andere Stufen vorge-

⁹³ GO NW § 75 Abs. 3 sowie KomRwG SL Art. 1 § 2 Abs. 4

⁹⁴ IMK (2003), S. 19 f.

⁹⁵ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), S. 343.

⁹⁶ Vgl. GO NW § 75 Abs. 3 sowie KomRwG SL Art. 1 § 2 Abs. 4.

⁹⁷ Quasdorff, E. (2005), S. 111

lagert sind und eine solche erst auf Stufe 3 bis 7 (also *nach* Ausnützung aller Spar- und Ertragsmöglichkeiten, *nach* der Auflösung von Rücklagen des (außer)ordentlichen Ergebnisses und Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses des Haushaltsjahres etc. und i.d.R. *nach* Genehmigung durch die Aufsichtsbehörden) möglich wird. Im NKF hingegen, steht die **Möglichkeit zur Verrechnung eines Jahresfehlbetrags auf der ersten Stufe** der Konzeption zum Haushaltsausgleich, d.h. noch vor sämtlichen anderen Konsolidierungsbemühungen zur Erreichung eines ausgeglichenen Ergebnishaushalts und „**frei von aufsichtsrechtlichen Maßnahmen**“ bzw. **ohne vorher eine „Warnlampe aufleuchten zu sehen“**⁹⁸. Die Problematik liegt darin, dass der Haushalt nach diesem Schritt weiterhin de facto nicht ausgeglichen ist, und *lediglich aufsichtsrechtlich* so gesehen wird. Für ausgeglichene Haushalte gilt in Nordrhein-Westfalen und im Saarland keine Genehmigungs-, sondern nur eine Anzeigepflicht.⁹⁹ Wie bereits in den Abschnitten zuvor und in Kapitel 1 des Rechtsvergleichs erwähnt, stellt das Eigenkapital lediglich eine Residualgröße von Vermögen (Aktivseite) sowie Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen auf der Passivseite) dar. Einen Jahresfehlbetrag (als definierten Eigenkapitalbestandteil – vgl. Anlage 3.3) durch **Ausbuchung eines anderen Eigenkapital-Postens** auszugleichen, hat damit **lediglich buchungstechnische Bedeutung** sowie Relevanz für den Ausweis im Rahmen der Erstellung des kommunalen Jahresabschlusses. Natürlich sieht das NKF vor, die Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung verpflichtend darzustellen¹⁰⁰ und genügt damit immerhin der Ausweis- und Informationspflicht. Die Tatsache, dass Kapital bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals „verbraucht“ wird, ohne dass dies darüber hinaus zwangsläufig weitere Konsequenzen für die Kommune hätte bzw. ohne dass die kommunal Verantwortlichen zuvor andere Konsolidierungsmaßnahmen wie z.B. die Ausnutzung aller Spar- oder Ertragsmöglichkeiten in Betracht ziehen müssen, erscheint dennoch bedenklich. Auch wenn der Verbrauch der Ausgleichsrücklage beschränkt ist, eröffnet letztere zumindest vorübergehend die Möglichkeit von haushaltspolitischen Gestaltungsmöglichkeiten, welche nicht mit dem Gedanken der Generationengerechtigkeit in Einklang zu bringen sind. Auf jeden Fall ist der *formelle* Haushaltsausgleich durch den Einsatz der Ausgleichsrücklage in Nordrhein-Westfalen und im Saarland leichter als in den anderen Bundesländern erreichbar.¹⁰¹ Die Ausgleichsrücklage in ihrer Ausgestaltung in den beiden Länderkonzepten – also in ihrer Stellung im Stufenkonzept des jeweiligen Bundeslandes und in ihrer inhaltlichen Konzeption – bedarf folglich vor dem Hintergrund von Generationen- und Periodengerechtigkeit einer Überprüfung. Die Ausgleichsrücklage ist ein von der Allgemeinen Rücklage

⁹⁸ Quasdorff, E. (2005), S. 111 f.

⁹⁹ In NW und im SL gilt eine Genehmigungspflicht nach neuem Haushaltsrecht erst, wenn die Ausgleichsrücklage aufgebraucht (bis zu 1/3 des EK) und/oder es bei der Aufstellung der Haushaltssatzung vorgesehen ist, einen Teil der allgemeinen Rücklage aufzubrechen. Dies ist nach Auffassung der Verfasser des Rechtsvergleichs entschieden zu spät, denn denkbar ist auch ein schleichender Abbau der Ausgleichsrücklage, der auf strukturelle Probleme schließen ließe und unbedingt sofortige Maßnahmen erforderlich machen würde, um den Haushaltsausgleich wieder zu erreichen.

¹⁰⁰ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), S. 194.

¹⁰¹ Vgl. hierzu auch Schwarting, G. (2006a), S. 97, Rz. 132 und Schwarting, G. (2006c), S. 43, Tz. 42.

(Eigenkapital) lediglich buchungstechnisch abgetrennter Teil, der die Funktion eines Puffers für Schwankungen des Jahresergebnisses einnehmen soll.¹⁰² Wie im folgenden Abschnitt gezeigt wird, ist dieser allerdings nur ein „fiktiver“ Puffer. Generell scheinen Puffer in den haushaltsrechtlichen Regelungen zum Ausgleich von Fehlbeträgen (in besonderen Notsituationen) sinnvoll, allerdings sollten dies – wenn möglich – „reale Puffer“ (Definition siehe Abschnitt 3.3.4) sein. Wird Eigenkapital (die Nettoposition) angetastet, sollte grundsätzlich ab dem ersten Euro die Aufsichtsbehörde eingebunden werden, damit diese Bedingungen und Auflagen formulieren kann, um sicherzustellen, dass dem weiteren Abbau von „fiktiven Puffern“ entgegengesteuert wird. Die Verwendung von Eigenkapitalbestandteilen (abseits der Rücklagen) für den Haushaltsausgleich sollte nicht zur „freien Dispositionsmasse“ kommunaler Haushaltspolitiker zählen und auch nicht zugelassen werden, ohne zuvor andere Ausgleichsanstrengungen unternommen zu haben.

¹⁰² Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2006), S. 415.

3.3.4 Folgenabschätzung und Empfehlungen zur Vereinheitlichung

Aus dem bundesweit uneinheitlich geregelten kommunalen Haushaltsausgleich folgt – wie aus Tabelle 3.1 und 3.3 ersichtlich wurde – eine unüberschaubare Ausgangslage, die in ihrer Fülle und Heterogenität wohl selbst unter Gesichtspunkten des Wettbewerbsföderalismus kaum zu begründen ist. Die „**doppische Konfusion**“ setzt sich folglich auch im Themenkomplex des Haushaltsausgleichs fort. Das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen ist in Bezug auf den Haushaltsausgleich bundesweit durch unterschiedliche Vorschriften und diverse Stufenkonzepte geprägt. Die Komplexität erhöht sich ferner noch dadurch, dass die Vorschriften zum Teil aus verschiedenen, untereinander teilweise nicht stimmigen Verordnungen zusammengesetzt sind sowie auf kommunaler Ebene die eingeräumten Ermessensspielräume (Kann- und Soll-Wahlrechte) zwangsläufig unterschiedlich ausgenutzt werden.

Dem Auseinanderentwickeln der Ländervorschriften konnte auch der Leittext zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts der Innenminister und -senatoren der Länder vom November 2003 nicht vorbeugen. Zum Teil wurde von den Landesgesetzgebern gegen das recht konkrete Stufenkonzept des IMK Leittextes verstoßen. Darüber hinaus lassen gegebene Spielräume und Entscheidungskorridore bewusst Raum für „landesspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede“.¹⁰³ Dies führt dazu, dass sich Kommunen in Deutschland mit derzeit höchst unterschiedlichen „Regimen“ zur Erreichung eines Haushaltsausgleichs konfrontiert sehen. Der gegebene Ermessenskorridor wurde von den Bundesländern dazu verwendet, eine kaum übersehbare **Fülle an unterschiedlichsten Regelwerken** zu schaffen, die sich sogar unterschiedlicher Terminologie bedienen und dadurch einen inter- und intragruppenspezifischen Austausch von kommunalen Praktikern und auch Wissenschaftlern nahezu unmöglich macht, sofern man sich nicht in die Regelungen eines jedes Bundeslandes separat hineinarbeitet und sich einen Überblick verschafft. Das vorliegende Kapitel dient mit seinen Synopsen unter anderem auch letzterem Zweck. Durch die Ausführungen, insbesondere die erwähnten Übersichtstabellen soll auch der kundige Leser, der sich jedoch unmöglich in allen Regelwerken auskennen kann, einen Überblick erhalten und in die Lage versetzt werden, sich mit Kolleginnen und Kollegen aus anderen Bundesländern auszutauschen. **Ziel** zukünftiger Projekte und Reformanstrengungen sollte es sein, einerseits einem **weiteren Auseinanderentwickeln entgegenzutreten aber auch Vorschläge zur Korrektur, Verbesserung und Vereinheitlichung** mit der Hoffnung **zu entwickeln**, dass diese in einer Evaluationsphase Gehör finden werden.

¹⁰³ IMK (2003), S. 7

Auch in Bezug auf die Regelungen zum Haushaltsausgleich sollte die föderale Heterogenität von einem ökonomischen Standpunkt auf ihre Notwendigkeit geprüft werden. **Ein möglichst bundesweit-einheitliches, konsistentes Stufenkonzept, identische Fristen und konkrete Vorgaben** (anstatt kaum verständlicher Wahlrechte wie ein Ausgleich zu suchen ist) hätte den Vorzug, zu mehr kommunaler Vergleichbarkeit beizutragen.

Zugleich würde sich die Akzeptanz des doppelten Haushalts- und Rechnungswesens weiter erhöhen. Wünschenswert wäre es auch, wenn die Kommunen alle Vorgaben zum Haushaltsausgleich innerhalb eines Bundeslandes gebündelt in einer Vorschrift finden könnten. Zum Teil müssen diese jedoch aus mehreren Verordnungen und Ordnungen zusammengesucht werden, teilweise auch mit der Problematik, dass dadurch die Stufenabfolge zur Erreichung eines Haushaltsausgleichs unklar wird und dass sich widersprechende Vorgaben finden. Empfehlenswert für die Ausgestaltung der Regelungen zum Haushaltsausgleich wäre auch die **Verwendung einer klaren, konsistenten Sprache – möglichst ohne Einräumung von Ermessensspielräumen** und auslegungsfähigen Ermächtigungshinweisen. Der Forderung, sich auf Regelungen für Mindeststandards zu beschränken, kann im Bereich des Haushaltsausgleichs keine Bedeutung geschenkt werden; dies gilt auch für Anpassungen der haushaltsrechtlichen Regelungen in Abhängigkeit von der Größenklasse der Kommune.¹⁰⁴ Nach Auffassung der Verfasser ist diesbezüglich das Land Brandenburg als mustergültig zu nennen, welches seinen Kommunen konsistente „Muss-Vorschriften“ vorgibt, die keine Auslegungsfragen aufwerfen bzw. offen lassen.

Ein Haushaltsausgleich soll primär, wie bereits in Abschnitt 3.2.3 resümiert, sicherstellen, dass sich ordentliche Erträge und ordentliche Aufwendungen ausgleichen und es zu keinem Jahresfehlbetrag kommt. Wie auch bereits angesprochen, verfügen die Kommunen durch immense jährliche Schwankungen insbesondere in der Ertragslage nicht über die mögliche eigenständige Dispositionskraft hierüber. Deshalb „wird man Schwankungen im Zeitablauf in einer gewissen Bandbreite um den Wert Null und damit auch das Auftreten von Fehlbeträgen akzeptieren müssen.“¹⁰⁵ Im Falle eines unabwendbaren Fehlbetrags bleibt nun also die Frage, wie weiter zu verfahren ist. Hierzu wird von der IMK die Erstellung von Stufenkonzepten angeregt. Klar muss sein, dass dabei solche Stufen Vorrang genießen sollten, die einen „realen Haushaltsausgleich“ ermöglichen. In der Literatur wird z.T. die Auffassung vertreten, dass Konsolidierungsstufen, die einen Haushaltsausgleich nur durch **Inanspruchnahme von Eigenkapitalpositionen** (hier sind die in Anlage 3.4 genannten Bestandteile des Eigenkapitals gemeint, nicht hingegen die Überschuss-Rücklagen der Haushaltsvorjahre bzw. positiven Ergebnisvorträge) **ermöglichen**, als „**Fiktion**“¹⁰⁶ zu betrachten sind. Ein Haushaltsausgleich wird dabei zwar einerseits hergestellt, de facto wird der Ausgleich jedoch zu Lasten eines Kapitalpuffers erreicht. Nun genießen Puffer sicherlich eine wichtige Bedeutung, da es in einer Kommune durch einen

¹⁰⁴ Vgl. die Forderungen der kommunalen Spitzenverbände in IMK (2007), Teil 4, S. 2.

¹⁰⁵ Lüder, K. (1999), S. 36

¹⁰⁶ Quasdorff, E. (2005), S. 131

eingeschränkten Dispositionsrahmen und vielfältige externe Einflüsse dazu kommen kann, dass diese (selbst bei größten Anstrengungen) den Haushaltsausgleichs nicht eigenständig erreichen können. Puffer sorgen also für „erwünschte Flexibilität in Haushaltsplanung und -vollzug“¹⁰⁷. Allerdings sind auch die Bedingungen und Hürden unter denen ein Puffer zur Herstellung der „Fiktion Haushaltsausgleich“ verwendet werden kann, klar zu definieren und die Verwendung mit klaren Konsequenzen zu verbinden. Ziel sollte es sein, zu vermeiden, dass das Aufbrauchen eines Puffers in der Kommune zur Normalität gereicht. Die in Nordrhein-Westfalen und dem Saarland geregelte Ausgleichsrücklage bringt zumindest die Gefahr einer dauerhaften, schleichenden Aufweichung der Haushaltsdisziplin mit sich. Klar ist daher auch, dass die Verwendung von endlichen Puffern eine zeitliche Beschränkung dieser Konsolidierungsschritte impliziert. Auch deshalb sind vor der Verwendung von Kapitalpuffern zunächst alle anderen Möglichkeiten auszuschöpfen. Zudem muss bei einem einmaligen nicht erreichten „realen Haushaltsausgleich“ (Ausgleich mit eigenen Kräften im Rahmen der haushaltsrechtlichen Dispositionsmöglichkeiten des Haushaltsjahres, ohne Verwendung von Puffern) auch klar sein, dass im darauffolgenden Haushaltsjahr ein ordentlicher Haushaltsausgleich zu suchen ist. Erleichtert wird dies meist insbesondere durch die erhöhten Zuweisungen im Rahmen des **kommunalen Finanzausgleichs**. Dieser ist für Gemeinden mit (dauerhaft) großen strukturellen Haushaltsproblemen zum Teil die einzige Möglichkeit, einen Haushaltsausgleich zu erreichen. Eine besondere Form des Ausgleichs von einmaligen Fehlbeträgen sind auch die **Sonderbedarfzuweisungen**, die – mit erheblichen Auflagen versehen – in einigen Bundesländern an jene Kommune geleistet werden, die aus eigener Kraftanstrengung keinen Ausgleich des Ergebnishaushaltes erzielen können.¹⁰⁸

Zunächst sollen nun die verschiedenen Stufen, die in einem oder mehreren Bundesländern zum Haushaltsausgleich vorgegeben sind, einer Beurteilung unterzogen werden. Gleichzeitig werden diese – sofern sie als geeignet erscheinen – in eine Reihenfolge gebracht, die aus Sicht der Verfasser sinnvoll erscheint:

¹⁰⁷ Vgl. Bolsenkötter, H./Poullie, M./Vogeloth, N. (2007), S. 298; ähnlich auch in Bolsenkötter, H. (2007a), S. 160.

¹⁰⁸ Vgl. Schwarting, G. (2006b), S. 255, Rz. 502. Zu den Bedingungen ihrer Gewährung zählt in der Regel, dass alle Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind. Sie müssen für jeden unausgeglichenen Haushalt neu bewilligt werden und beziehen sich auf das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres.

Priorität haben dabei Schritte, die einen **realen Haushaltsausgleich der Kommune im Haushaltsjahr aus eigener Kraft** ermöglichen (**STUFE 1 – nur ex ante, d.h. im Plan**). Hierzu zählt die Ausnutzung aller Spar- / Ertragsmöglichkeiten. Sinnvoll erscheint hier auch die in zwei Länderkonzepten erwähnte pauschale Kürzung von Aufwendungen, die sog. globalen Minderaufwendungen¹⁰⁹. Diese haben allerdings dort eine Grenze, wo Aufwendungen extern durch Gesetz (z.B. Sozialleistungen), Vertrag (z.B. Kreditvertrag) oder Bescheid (z.B. Umlagen der Gemeindeverbände) festgelegt sind. Neben den Pauschalkürzungen sind noch eine Menge anderer Konsolidierungsstrategien denkbar, wie z.B. die alleinige Kürzung des Sachaufwands, die Verbesserung von Erträgen, die Durchführung einer Aufgabenkritik etc.¹¹⁰ Es erklärt sich von selbst, dass Stufe 1 nur für den Haushaltsausgleich in der Planung einschlägig ist. Für einen Ausgleich ex post, d.h. in der Rechnung, stehen diese Möglichkeiten selbstverständlich nicht mehr zur Verfügung. Hier ist direkt bei Stufe 2 anzusetzen.

In dieser folgt die **Verwendung von Puffern, die aus eigener Kraftanstrengung der Kommune aus Haushaltsvorjahren resultieren** („echte“ Puffer) und die im Haushaltsjahr noch einen „quasi-realen“ Ausgleich erlauben (**STUFE 2**). Die Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses aber auch die Verwendung von positiven Ergebnisvorträgen des Haushaltsvorjahrs ist hierunter zu fassen.¹¹¹

Als nächste Konsolidierungsschritte sind dann solche vorzuziehen, die zwar **KEINEN Ausgleich im Haushaltsjahr ermöglichen**, die jedoch mittels **Ausweisverpflichtungen** den externen und internen Adressaten des Jahresabschlusses einen Einblick in die Haushaltslage ermöglichen und **Steuerungswirkungen für die kommenden Haushaltsjahre entfalten können (STUFE 3a)**. Der dazugehörige Schritt lautet „Vortrag von verbleibenden Fehlbeträgen“ mit einer entsprechenden suspensiven Wirkung. Dies sollte mit der Verpflichtung verbunden sein, dass der **unausgeglichene Haushalt den kommunalen Kontrollorganen gemeldet wird (Stufe 3b)**. Die Anzeige bei Aufsichtsbehörden bietet nämlich zugleich die Möglichkeit, dass dort dann auch bereits Aktivitäten eingeleitet und angeregt werden können, die mittelfristig wieder zur Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft führen.

Wenn auch im Folgejahr kein Ausgleich des Haushalts erreicht wird, sollte von der Kommune in Zusammenarbeit mit der Kommunalaufsicht verpflichtend ein Konzept erarbeitet werden, das die Chancen eines Ausgleichs in den folgenden Haushaltsjahren zumindest

¹⁰⁹ In BW und SN eigentlich als „Minderausgabe“ bezeichnet, hier wird korrekterweise der Terminus „Minderaufwendung“ verwendet.

¹¹⁰ Vgl. Schwarting, G. (2006b), S. 258 ff., Rz. 507 ff. Auf die einzelnen Konsolidierungsstrategien kann an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden; es wird im Weiteren nur jene weiterverfolgt, die auch in den offiziellen Stufenkonzepten der Länder erwähnt wird: die Pauschalkürzung. Auch die Aufgabenkritik wird beispielsweise schwierig durchzuführen sein, da nur ein geringer Prozentsatz an kommunalen Aufgaben als „freiwillig“ einzustufen ist – die Steuerungsmöglichkeiten der Kommune sind hier also ebenfalls äußerst gering. Vgl. auch Freese, H. (2007), S. 70.

¹¹¹ Es sei darauf verwiesen, dass auch die Rücklagen zu den Eigenkapitalpositionen zählen (vgl. Anlage 3.3); der Unterschied zu Stufe 5 ist, dass dieser Puffer *definitiv* durch die Kommune in den vergangenen Haushaltsjahren selbst erwirtschaftet und speziell mit der Zweckbestimmung des Ausgleichs geschaffen wurde.

erhöht (**STUFE 4**). Hierunter fällt die **Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts**; wobei die Verfasser aufgrund der Ausrichtung des Konzepts auf die Zukunft auch den Begriff „Haushaltskonsolidierungskonzept“ (vgl. Vorschlag von Sachsen-Anhalt) als am sinnvollsten erachten. Da der Terminus „Haushaltssicherungskonzept“ jedoch am gebräuchlichsten ist, wird dieser in diesem Kapitel verwendet. Der Fehlbetrag muss bei Aufstellung eines solchen Konzeptes – aufbauend auf Stufe 3 – weiterhin vorgetragen werden.

Wenn auch die Bemühungen der Aufsichtsbehörden zur Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft in einem mittelfristigen Zeitraum nicht zielführend sind, ist klar, dass die Kommune die Jahresfehlbeträge nicht mehr ausgleichen kann. In einem solchen Fall ist dann die **Herstellung eines „fiktiven“ Haushaltsausgleichs (STUFE 5) denkbar**, wobei dieser Schritt dann lediglich noch deklarativen Charakter hat. Er weist jedoch keine Steuerungswirkung mehr auf. Die Verwendung dieser nachrangigen Puffer („Quell-Vermögen“, die nicht unbedingt von der Kommune in den Haushaltsvorjahren erwirtschaftet sind,) sollte jedoch mit entsprechenden Ausweispflichten (z.B. Erläuterungen im Anhang) verbunden werden. Als solcher sekundärer Puffer zählt das Eigenkapital / die Nettosition.¹¹² Dessen Auflösung ist letztlich immer zu vermeiden – empfehlenswert ist jedoch eine **Restriktion, die vorsieht, dass dies (wenn überhaupt) nur in der Höhe geschehen darf, wie in den Vorjahren der Puffer aus Überschüssen aufgebaut wurde**. Insofern würde die Verwendung des Eigenkapitalpuffers auf jenen Bereich begrenzt, den die Kommune aus eigener Kraftanstrengung in den Vorjahren geschaffen hat.

Auf den Erläuterungen des Abschnitts 3.2.3 aufbauend, sind **Konsolidierungsschritte, die auf einer Vermischung von außerordentlichen und ordentlichen Ergebnissen resultieren, grundsätzlich abzulehnen**. Hieraus würde lediglich auch ein „fiktiver“ ordentlicher Haushaltsausgleich resultieren (beispielsweise durch den Ausgleich eines hohen Fehlbetrags des ordentlichen Ergebnisses mit hohen Ergebnisüberschüssen aus Vermögensveräußerung), dies allerdings ohne dass damit entsprechende Ausweispflichten verknüpft werden (wie dies bei Verwendung von Eigenkapital-Puffern i.d.R. der Fall ist). Zu den Schritten, die deshalb grundsätzlich abzulehnen sind, gehört die Verwendung der Überschüsse des außerordentlichen Ergebnisses im Haushaltsjahr. Auch die Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses ist vor diesem Hintergrund auszuschließen. Diese Ergebnisse aus Haushaltsvorjahren böten den Rechnungslegenden nämlich die Möglichkeit, außerordentliche Ergebnisse aus „nicht-operativer“ Tätigkeit der Kommune zu speichern und in den Folgejahren dann mit Fehlbeträgen aus der operativen Verwaltungstätigkeit zu vermischen.

Zu den Nachteilen einer sog. Ausgleichsrücklage und den Gründen, weshalb sie nicht in das Stufenkonzept eingebunden wird, siehe die Ausführungen in Abschnitt 3.3.3.

¹¹² Zur Bedeutung von Eigenkapital und Eigenkapitalveränderung im öffentlichen Rechnungswesen siehe Brede, H. (2007), S. 149 ff.

Aus den obigen Erläuterungen resultiert folgendes Stufenkonzept (Tab. 3.4):

Stufen zur Erreichung eines Haushaltsausgleichs des (ordentlichen) Ergebnishaushalts:	
STUFE 1 [Nur für Haushaltsausgleich in Planung]	„Realer“ Haushaltsausgleich aus eigener Kraft der Kommune im Haushaltsjahr: <ul style="list-style-type: none"> • Ausnutzung aller Spar-/ Ertragsmöglichkeiten; • Pauschale Kürzung von Aufwendungen – (globale) Minderaufwendungen.
STUFE 2	„Quasi-realer Haushaltsausgleich“ durch Verwendung von „echten“ Puffern aus eigener Kraftanstrengung der Kommune resultierend aus den Haushaltsvorjahren: <ul style="list-style-type: none"> • Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses (<i>Vorjahre</i>); Verwendung von positiven Ergebnisvorträgen.
STUFE 3 ↪ Stufe 3a ↪ Stufe 3b	KEIN Ausgleich im Haushaltsjahr, jedoch Ausweisverpflichtungen (Einblick in kommunales Gebaren und Steuerungswirkungen): <ul style="list-style-type: none"> • Vortrag von verbleibenden Fehlbeträgen; Verpflichtung zur Meldung bei kommunalen Kontrollorganen: <ul style="list-style-type: none"> • Anzeige bei Aufsichtsbehörden; dort Aktivitäten/ Anordnungen zur Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft.
STUFE 4	Erarbeitung eines Konzeptes, das einen Ausgleich in den folgenden Haushaltsjahren ermöglicht: <ul style="list-style-type: none"> • Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes.
STUFE 5	„Fiktiver“ Haushaltsausgleich durch Verwendung von Puffern („Quell-Vermögen“): <ul style="list-style-type: none"> • Verrechnung mit Basiskapital/ Eigenkapital/ Nettoposition; vorrangig nur bis zur Höhe von jenen Überschüssen, die in den Vorjahren in den Puffer eingestellt/ umgewandelt wurden.

Tab. 3.4: Vorschlag zur Vereinheitlichung der Stufenkonzepte

Quelle: Eigene Darstellung.

Auf der Grundlage des Vorschlag des obigen Stufenkonzepts und basierend auf den Erläuterungen in Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4 sollen nun das **neue Stufenkonzept der IMK** (aus dem Evaluierungsbericht 2007) sowie die vier Ländergruppen kurz analysiert werden.

Positiv am IMK-Konzept 2007 (vgl. Seite 3-31 ff.) ist, dass zwar Stufe 1 und 2 im Vergleich zum obigen Vorschlag vertauscht sind, jedoch zunächst ein Ausgleich des Haushaltes aus eigener Kraft vorgesehen ist. Die Vermischung von außerordentlichem und ordentlichem Ergebnis sollte grundsätzlich vermieden werden (auch die Verwendung der Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses). „Die Verrechnung eines Fehlbetrages beim ordentlichen Jahresergebnis mit dem außerordentlichen Ergebnis oder dessen Rücklagen sollte ausgeschlossen sein.“¹¹³ Der im Anschluss folgende Vortrag und die Erstellung eines Haushaltskonzeptes sowie letztlich die Verrechnung mit „fiktiven Puffern“ entspricht der obigen Reihenfolge. Fraglich ist die Bedeutung von Stufe 6 des neuen IMK-Stufen-

¹¹³ Vgl. Lüder, K. (1999), S. 38.

konzeptes, insbesondere weil der dort aufgeführten Bedingung keine Implikation folgt. Ist die Stufe so zu verstehen, dass eine Kommune solange Fehlbeträge anhäufen kann, wie sie zumindest eine Kreditdeckung erreicht, wäre dies abzulehnen.

Zu den Ländergruppen: Gruppe a) (Hessen und Sachsen-Anhalt) zeichnet sich ebenso wie Gruppe d) (Baden-Württemberg, Brandenburg, Niedersachsen und Sachsen) und Gruppe e) (Mecklenburg-Vorpommern sowie Thüringen) dadurch aus, dass sie, wie vorgeschlagen, zunächst den „realen“ Haushaltsausgleich aus eigener Kraft der Kommune im Haushaltsjahr ermöglichen. Zunächst sollen alle Spar- und Ertragsmöglichkeiten ausgenutzt werden, bevor weitere Schritte zur Konsolidierung eingeleitet werden. Der Vorschlag zur pauschalen Kürzung von Aufwendungen, der zu einem enormen Konsolidierungsdruck aus allen Ressorts führen und daher sinnvoll sein *kann*, wurde von den Ländern Baden-Württemberg und Sachsen aus der Gruppe d) unterbreitet. Die Gruppen a), c) (Bayern, Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein), d) und e) sehen auch den „quasi-realen Haushaltsausgleich“ durch Verwendung von „echten“ Puffern aus eigener Kraftanstrengung der Kommune aus Haushaltsvorjahren als einen der ersten Schritte vor – auch dies ist positiv zu beurteilen. Die Möglichkeit zur Verwendung von Überschüssen und zur Auflösung von Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses hingegen, ist bedauerlicherweise in allen Länderregelungen gegeben. Sie sollte dennoch überdacht werden, vgl. hierzu Abschnitt 3.2.3. Gleiches gilt auch für die Verwendung der Ausgleichsrücklage der Gruppe b) (Nordrhein-Westfalen und das Saarland), vgl. hierzu Abschnitt 3.3.3. Die Benachrichtigung von Aufsichtsbehörden zu einem relativ frühen Zeitpunkt (noch losgelöst von der Aufstellungspflicht eines Haushaltssicherungskonzepts) ist leider nur bei der Ländergruppe b) zu finden. Gleichzeitig sollte ein Vortrag auf kommende Haushaltsjahre erfolgen. Da es möglich ist, dass die Kommune nur ein einmalig schlechtes Haushaltsjahr verzeichnen musste, ist dies noch vor der Erstellung eines Konsolidierungskonzepts in Betracht zu ziehen. Dies wird auch von der Gruppe d) so gesehen. In Mecklenburg-Vorpommern ist vermutlich¹¹⁴ zeitgleich mit dem Fehlbetragsvortrag ein Haushaltssicherungskonzept zu erstellen; in Thüringen ist die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts gemäß ThürKommDoppikG dem Vortrag von verbleibenden Fehlbeträgen richtigerweise eindeutig nachgelagert. Die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts (vgl. die Gruppen a), b), d) und e)) als eine höhere Stufe in der Konzeption zur langfristigen Erreichung eines Haushaltsausgleichs, verpflichtet die Kommune zur Zusammenarbeit mit der Kommunalaufsicht und zur Offenlegung eines Plans, wie ein Ausgleich in den folgenden Haushaltsjahren erreicht werden kann. Dies ist daher (spätestens) an dieser Stelle des Stufenkonzepts als angebracht anzusehen. Bezüglich des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs durch Verwendung von Eigenkapital-Puffern, dem lediglich deklarative Bedeutung zu-

¹¹⁴ In der E-GemHVO-Doppik MV ist die Erstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nicht vorgesehen, in der E-KV MV wird dies jedoch erwähnt – unter der Voraussetzung, dass alle Sparmöglichkeiten ausgenutzt und Ertrags- und Einzahlungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind. Dies sind zwei zusätzliche Stufen, die lediglich in der Kommunalverfassung erwähnt werden. Eine Reihenfolge der Schritte ist daher unklar.

kommt, zeichnet sich keine klare Linie in den Länderkonzepten ab (so in HE und ST aus Gruppe a); BY, RP sowie SH aus Gruppe c); NI und SN aus Gruppe d) praktiziert). Das Problem, dass bei der Verwendung von Eigenkapital-Puffern Mittel zum Ausgleich gebraucht werden, die nicht im Haushaltsjahr oder den -vorjahren von der Kommune selbst erwirtschaftet wurden, sah wohl auch der Gesetzgeber im Land Niedersachsen. Aus diesem Grund hat dieser die sehr sinnvolle und empfehlenswerte Restriktion verabschiedet, dass zunächst alle Ertrags- und Sparmöglichkeiten ausgeschöpft sein müssen und dann auch nur eine Verrechnung mit der Nettoposition in der Höhe möglich ist, wie in den Vorjahren Überschüsse in Basisreinvermögen umgewandelt wurden. Es bleibt festzustellen, dass insbesondere die Regelungen der Ländergruppe d) den obigen Empfehlungen sehr nahe kommen; besonders positiv hervorzuheben ist hier das Stufenkonzept des Landes Sachsen.

3.4 Heterogenität und daraus resultierender Standardisierungsbedarf – Harmonisierung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und Konsequenzen für die Adressaten eines kommunalen Haushalts

Betrachtet man die zuvor beschriebenen unterschiedlichen Konzeptionen zum Haushaltsausgleich, die aus dem „doppischen Föderalismus“ resultieren, so stellt sich wiederum die Standardisierungsfrage. Wie bereits im ersten Kapitel des vorliegenden Rechtsvergleichs erläutert, gibt es **vier zentrale Argumente für eine bundesweit stärkere Vereinheitlichung des Haushaltsrechts**. Zunächst ist hier der **Abbau unnötiger Bürokratie** und die **Vermeidung von Transaktionskosten** zu nennen. Nimmt man die Landes- und Bundesebene noch hinzu, wird deutlich, dass aus bis zu 31 verschiedenen Regelwerken zum Haushaltsausgleich auch 31 Bürokratieapparate zur Pflege der Unterschiede resultieren – und hierbei handelt es sich um Unterschiede, die selbst mit föderalen Argumenten nicht begründbar sind. Es existiert keine Begründung, die die stark diverse Regellage von Kommunen, wie sie in den Tabellen 3.1 und 3.3 deutlich werden, rechtfertigen würde.

Ein drittes Argument zur Standardisierung der Regelungen ist, dass nur einheitliche Vorschriften zum Haushaltsausgleich gerade erst **interkommunale** (eventuell sogar ebenenübergreifende) **Vergleiche als Wettbewerbssurrogat** ermöglichen: „(...) Ein modernisiertes Haushalts- und Rechnungswesen (muss) dabei einheitliche Grundlagen aufweisen, um die öffentlichen Haushalte ebenenübergreifend transparent und komparabel zu halten (...) Dies entspricht dem verfassungsrechtlichen Gebot gemeinsamer Grundsätze im Interesse der Vergleichbarkeit der Haushalte (Art. 109 Abs. 3 GG). Ziel sollte deshalb sein (...) eine ebenenübergreifende Transparenz sicherzustellen und national und international vergleichbare Datengrundlagen zur Ableitung von Haushaltskennzahlen zu erhalten.“¹¹⁵ Standardisierung i.S.v. Vergleichbarkeit ermöglicht ein „Benchmarking“ von Kommunen anhand der Erreichung eines Haushaltsausgleichs. Dieses Faktum lässt einen Blick auf die Konsequenzen der beschriebenen, fragmentierten Ausgangslage zu. Informationen zur haushaltsrechtlichen Situation einer Kommune sind für die bereits im ersten Kapitel erwähnten zwei Informationsintermediäre sowie die staatlichen Kontrollstellen interessant:

Analysten, die für große institutionalisierte Fremdkapitalgeber arbeiten, sind an einheitlichen Informationen zum Haushaltsausgleich interessiert, auch wenn kommunale Ratings in Deutschland derzeit noch eher selten und aufgrund der fehlenden Insolvenzfähigkeit der Kommunen ohne große Bedeutung sind.

Auch die **sachkundige Presse**, die die BürgerInnen in der Funktion des Pseudo-Eigenkapitalgebers über das Wirtschaften der Kommune im vergangenen Haushaltsjahr informiert, ist an standardisierten Informationen zum Haushaltsausgleich interessiert. Man kann selbst von informierten BürgerInnen kaum erwarten, dass sie die Information eines Haushaltsausgleichs noch einmal einer bundeslandspezifischen kritischen Überprüfung

¹¹⁵ Präsident des Bundesrechnungshofes (2007), S. 158

unterziehen sollen. Denn wie bereits erwähnt, gibt es unbestreitbare, länderspezifische Unterschiede über die Schwere der Erreichung eines Haushaltsausgleichs. Vergleichbare Informationen zum Haushaltsausgleich können auch den politischen Druck auf die kommunal Verantwortlichen von unverantwortbaren Haushaltssituationen steigern.

Zuletzt sind die **staatlichen Kontrollstellen** als Empfänger der Information zu nennen, ob ein Haushalt ausgeglichen ist. Diese sind bereits durch die haushaltsrechtlichen Regelungen z.T. im Rahmen von Anzeigepflichten und der Aufstellung sowie Genehmigung von Haushaltssicherungskonzepten in die Stufenkonzeptionen zum Haushaltsausgleich des Ergebnishaushalts eingebunden. Auch der Kommunalaufsicht werden Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen, die zum Teil vorgesehenen Anordnungen zur Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft und die Durchsetzung von Disziplinarmaßnahmen erleichtert, wenn ein durchdachtes, einheitliches Konzept mit entsprechenden Muss-Vorschriften dem kommunalen Haushalten zugrunde gelegt wird. Insbesondere die verschiedenen Soll- und Kann-Vorschriften erzeugen derzeit eine Situation, in der Kommunen selbst im gleichen Bundesland auf unterschiedliche Art und Weise einen Haushaltsausgleich erzielen können. Doch selbst wenn alle Vorschriften für die Kommunen verpflichtend wären, wäre es dennoch sinnvoll, ein bundesweit einheitlicheres Haushaltsausgleichskonzept zu entwickeln, da die Kontrollstellen dann länderübergreifende Vergleiche vornehmen könnten. Dies würde durch die Offenlegung zu mehr Wettbewerb unter den Kommunen führen und einen zusätzlichen Anreiz bieten, auf einen ausgeglichen Haushalt hinzuwirken.

Zuletzt – als viertes und wohl grundlegendstes Argument – lässt sich ein Standardisierungsbedarf aus **Erfahrungsgesichtspunkten** ableiten. Wie man in den vorhergehenden Abschnitten sehen konnte, kann man „gute“ Regelungen zum Haushaltsausgleich anhand objektiver, vergleichbarer Kriterien identifizieren. Ob eine Vorschrift das Prädikat „gut“ erhält, hängt letztlich davon ab, ob diese hinsichtlich der Verfolgung des Oberziels des Ressourcenverbrauchskonzeptes „Erhaltung / Wiederherstellung von Generationengerechtigkeit“ als zielführend zu beurteilen ist. Regeln, die sich als wirkungsvoll für den Umgang mit Haushaltsfehlbeträgen / unausgeglichen Haushalten bewährt haben, sollten – verständlicherweise – im Sinne des „**best-practice**“-**Gedankens** auch auf andere Gebietskörperschaften übertragen und als verpflichtend festgeschrieben werden.

Als Fazit ist zu ziehen, dass insbesondere die Heterogenität der bundesweiten Vorschriften zum Haushaltsausgleich von Kommunen immensen Standardisierungsbedarf im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen offenbaren.

3.5 Zusammenfassung der Ergebnisse und Empfehlungen

Die Relevanz des Themas „Haushaltsausgleich“ ergibt sich dadurch, dass letztlich sämtliche Positionen in der Vermögens- und Ergebnisrechnung sowie den jeweiligen Planungs- äquivalenten und die mit diesen verbundenen Buchungen des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens direkt oder indirekt Auswirkungen auf die **zentrale Residualkomponente des Ressourcenverbrauchskonzeptes** haben und in diese münden.¹¹⁶ Wie im ersten Kapitel des „Rechtsvergleichs kommunale Doppik“ gezeigt wurde, haben beispielsweise unterschiedliche Wertansätze in der Vermögensrechnung über die Aufwandskomponente „Abschreibungen“ und den Ergebnissaldo auch entsprechende Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich.

Der Ergebnishaushalt hat Priorität im neuen doppelischen Haushaltswesen – entsprechend hat deren Ausgleich eine hohe Bedeutung für die Steuerung der Kommune.¹¹⁷ Im Rahmen des Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens **wird primär** über „eine leistungsbezogene Ziel- und Ergebnisverantwortung“ und damit **über den Ergebnishaushalt gesteuert**.¹¹⁸ Die Zentrierung des Haushaltsausgleichs auf den Ausgleich von (ordentlichen) Aufwendungen (verstanden als Reinvermögensminderung) und (ordentlichen) Erträgen (verstanden als Reinvermögensmehrung) ist eine zwangsläufige Folge der Einführung des Ressourcenverbrauchskonzeptes. Der Ausgleich von Einnahmen und Ausgaben (Haushaltsausgleich zur erforderlichen Liquiditätsversorgung), ist nicht länger weder zentraler Bestandteil der Berichterstattung gegenüber externen und internen Adressaten noch Ausgangspunkt zur Steuerung der Kommune. Der Ausgleich des Finanzergebnisses – in der Kernalistik als alleiniges Ziel verfolgt – sollte jedoch (möglichst) ergänzend von den Kommunen gefordert werden.¹¹⁹

Beim Ausgleich des Gesamtergebnishaushalts (als Kern des doppelischen Haushaltsausgleichs) ist zwingend auf eine **Trennung von ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis** zu achten. Ein Ausgleich von Fehlbeträgen des ordentlichen Ergebnisses durch Überschüsse des außerordentlichen Ergebnisses et vice versa ist aus ökonomischen Gründen aber auch aus Erwägungen einer gewissenhaften Rechenschaftslegung und Beachtung der Generationengerechtigkeit zu vermeiden. Schwankungen des ordentlichen Jahresergebnisses im Zeitablauf und in einer gewissen Bandbreite sind normal und zu akzeptieren. Dennoch muss die Maxime des neuen kommunalen Haushaltsausgleichs in

¹¹⁶ Wird verpflichtend vorgeschrieben, dass auch ein Ausgleich im Finanzhaushalt zu suchen ist, so gilt dies folglich für das gesamte integrierte Verbundsystem (Planung und Rechnung).

¹¹⁷ So auch in Budäus, D. (2006), S. 152.

¹¹⁸ Vgl. Schauer, R. (2007a), S. 18.

¹¹⁹ Dann allerdings verbunden mit einer *sinnvollen* Beschränkung der Kreditaufnahme, da nur so ein pflichtgemäßer Ausgleich der Finanzrechnung Wirkung zeigen kann. Vgl. den herkömmlichen Finanzausgleich; dieser war formal stets über die Möglichkeit neuer Schuldenaufnahme gewährleistet. Investitionen mit Nutzwerten für künftige Generationen und der Ausgleich wirtschaftlicher Schwankungen können allerdings durchaus sinnvoll bzw. erforderlich sein. Ein kategorischer Ausschluss jeglicher Staatsverschuldung ist vor diesem Hintergrund sicher nicht sinnvoll.

der Verfolgung des „**Pay as you use**“-Prinzips liegen, also in der simplen Logik, dass jede Generation für den Ressourcenverbrauch aufkommen soll, den sie auch auslöste bzw. zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse und Erfüllung der den Kommunen auferlegten öffentlichen Aufgaben aufwendete. Der Grundsatz des Ergebnisausgleichs basiert also auf der Forderung der Generationengerechtigkeit; heruntergebrochen auf die Haushaltsperiode (Periodengerechtigkeit) manifestiert sich dies im oben beschriebenen Ausgleich des gesamten (ordentlichen) Ressourcenverbrauchs durch den gesamten (ordentlichen) Ressourcenertrag in *jedem* Haushaltsjahr.

Der Haushaltsausgleich fungiert als Indikator von Haushaltsproblemen und macht auf überhöhte Aufwendungen bzw. schwache Erträge aufmerksam, deren Missverhältnis eben in einem nicht erreichten Ausgleich mündet. Gerade in der **Transparenz steuerungsrelevanter Größen** liegt der Hauptvorteil des neuen doppelhaushaltlichen Haushaltsausgleichs. Ob ein Haushaltsausgleich gelingt, ist deshalb sowohl für externe als auch interne Adressaten des kommunalen Jahresabschlusses eine zentrale Information und zugleich Ausgangs- und Ansatzpunkt der kommunalen Steuerung.

Zugleich muss allerdings auch klar sein, dass das Streben nach einem **Haushaltsausgleich lediglich eine Nebenbedingung** sein kann – die Kommune bleibt weiterhin vorrangig metaökonomischen Bedingungen verpflichtet. Eine sachzielbezogene Planungsrechnung wäre neben der Erreichung eines ausgeglichenen Haushalts deshalb als weiteres Steuerungsinstrument für öffentliche Verwaltungen mittelfristig zu ergänzen.¹²⁰

Die „**doppelhaushaltliche Konfusion**“ zeigt sich auch in einer Fülle und Heterogenität im Themenfeld des Haushaltsausgleichs. Die Ermessenskorridore des Leittextes Doppik der IMK wurden von den Landesgesetzgebern ausgenutzt und konkrete Vorgaben, insbesondere bezüglich des Stufenkonzeptes, wurden nicht beachtet. Folge ist eine kaum übersehbare Fülle an unterschiedlichsten Regelwerken, zum Teil mit Gebrauch unterschiedlicher Terminologien. Jedes Bundesland hat seinen Kommunen andere formelle und materielle Vorschriften sowie differente Stufenkonzepte zum Ausgleich des Ergebnishaushalts auferlegt. Die Komplexität erhöht sich noch durch die im Haushaltsrecht der Länder gegebenen Ermessensspielräume (Kann- und Soll-Wahlrechte) und die Verteilung haushaltsrechtlicher Vorschriften auf mehrere Quellen in einigen Bundesländern. Diese ökonomisch abzulehnende föderale Heterogenität sollte aus Gründen der Vergleichbarkeit und des Bürokratieabbaus einem Bemühen nach mehr Standardisierung weichen.

Zentrum eines einheitlicheren Haushaltsausgleichs sollte die Erreichung eines „realen Haushaltsausgleichs“ sein, folglich also eines Ausgleichs des Ergebnisses aus eigener Kraft der Kommune im Haushaltsjahr (dies gilt folglich nur ex ante). Sollte ein solcher nicht möglich sein, ist die Verwendung von „echten Puffern“ zu empfehlen, die definitiv aus

¹²⁰ Weiterführend zur Rechenschaftslegung von Kommunen siehe Eichhorn, P./Vogel, R. (2006), S. 189.

eigener Anstrengung der Kommune in den Haushaltsvorjahren resultieren. Dazu zählen die Überschussrücklagen, positive Ergebnisvorträge aber auch – wenn man wie in Niedersachsen entsprechende empfehlenswerte Restriktionen vorgibt – jener Teil des Eigenkapitals / der Nettoposition, der erst in den Haushaltsvorjahren aus Überschüssen generiert wurde. Die Erreichung eines Ausgleichs durch Inanspruchnahme von Puffern, die von der Kommune nicht erwirtschaftet wurden, sondern de lege seit Bestehen der Kommune oder ohne deren Zutun existieren (hierzu zählt das „Rest-Eigenkapital“, welches nicht in den letzten Haushaltsjahren durch Einstellung von Überschüssen entstand), wird in der Literatur zu Recht als „Fiktion“ („fiktiver Puffer“) bezeichnet und hat allenfalls deklarativen Charakter. Vor einem solchen Schritt sollte ein existenter Fehlbetrag besser vorgetragen werden und ein Ausgleich in der kommenden Haushaltsperiode, möglichst unter Assistenz und Zuhilfenahme der kommunalaufsichtlichen Expertise, versucht werden. Die Existenz eines Fehlbetrages über mehrere Perioden sollte allerdings verpflichtend die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts in Kooperation mit den kommunalen Aufsichtsbehörden nach sich ziehen. Ziel muss die Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft sein.

Ein bundeseinheitliches Haushaltsausgleichskonzept bzw. gemeinsam geltende Grundsätze für das Haushaltsrecht, die als „**best-practice**“ ermittelbar sind, wären für alle Adressaten (BürgerInnen, Fremdkapitalgeber, Informationsintermediäre und staatliche Kontrollstellen) sinnvoll. Durch vergleichbare Vorschriften würden bundesweit **Transaktionskosten** gemindert und **Bürokratie abgebaut**. Ziel sollte nicht nur eine interkommunale, sondern eine **ebenenübergreifende Vergleichbarkeit und Transparenz der Haushalte** sein. Mehr Vergleichbarkeit durch ein standardisiertes, konsistentes und durchdachtes Stufenkonzept würde ferner zu mehr Wettbewerb („Benchmarking“ als Wettbewerbssurrogat) unter den Kommunen führen und einfachere Rechenschaftslegung gegenüber dem Prinzipal Bürgerin / Bürger ermöglichen. Denkbar wäre dadurch auch die Initiierung eines zusätzlichen Anreizes für einen ausgeglichenen Haushalt, d.h. ein Anstoß auf den *unverzöglichen Ausgleich* von ordentlichen Erträgen und ordentlichen Aufwendungen hinzuwirken. Letzteres war Ausgangspunkt für die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzeptes und ist zugleich Ziel eines jeden Haushaltsjahres, auch wenn klar ist, dass die Kommunen durch immense jährliche Schwankungen insbesondere in der Ertragslage nicht über die mögliche eigenständige Dispositionskraft verfügen, jährlich einen Haushaltsausgleich aus eigener Anstrengung im Ergebnishaushalt zu erzielen. Gefragt ist folglich ein Regelwerk für den Haushaltsausgleich, das einerseits die erforderliche Flexibilität für unabänderliche Schwankungen beim Jahresergebnis aufweist, andererseits strukturelle Probleme möglichst früh aufdeckt und Maßnahmen zu deren Behebung automatisch einleitet. Die Doppik ist lediglich ein Instrument, der gelungene oder misslungene Haushaltsausgleich als dessen Residuum ein Indikator – ein Wert an sich. Die Informationen hieraus müssen verwendet werden, falls sie Steuerungswirkung entfalten sollen.

ANLAGEN KAPITEL 3

Haushaltsausgleich

Stand der verwendeten rechtlichen Vorschriften: Dezember 2007

Anlage 3.1: Gesamtübersicht Vorschriften zum Haushaltsausgleich – nach Bundesländern (Darstellung des Stufenkonzepts)

Bundesland	Regelungen
Baden-Württemberg <i>(E-GemHVO-Doppik BW § 24 f. und E-GO BW § 80)</i>	<p>Ausgleich Ergebnishaushalt: <i>Unverzüglicher</i> Ausgleich von ordentlichen Aufwendungen und Erträgen (Soll-Vorschrift) im Ergebnishaushalt; unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren.</p> <p>→ Wenn nicht ausgeglichen, gilt folgendes Stufenkonzept, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Verwendung von Mitteln der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses; <i>zugleich</i> Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten (Muss-Vorschrift § 24/Kann-Vorschrift § 25); 2. Verwendung <u>außerordentlicher</u> Erträge (Überschuss beim Sonderergebnis) bzw. von Mitteln aus der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses (sofern diese nicht für künftige Investitionen zu verwenden sind) (Kann-Vorschrift); 3. Pauschale Kürzung von Aufwendungen, bis zu 1% (globale Minderausgabe) (Kann-Vorschrift); 4. Vortrag; Haushaltsfehlbetrag kann (längstens) drei Haushaltsjahre vorgetragen werden; (spätestens) im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr ist ein ausgeglichener Ergebnishaushalt nach Nr. 1 UND Nr. 2 lt. Finanzplan¹²¹ zu erreichen; 5. Vortrag; Haushaltsstrukturkonzept als Muss-Nachweis (Ursachen, verbindliche Maßnahmen, <u>Laufzeit</u>), dass binnen fünf Jahren ein Ausgleich erreicht wird; wenn ein Konzept vorliegt, kann der verbleibende Fehlbetrag mit dem Basiskapital verrechnet werden. <p>Zur Deckung von (sonstigen) Fehlbeträgen: (§ 25)</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Fehlbetrag beim Sonderergebnis: Durch Entnahme aus der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses; falls nicht möglich: Verrechnung zu Lasten des Basiskapitals (Muss-Vorschrift). b) Fehlbetrag beim Bewertungsergebnis: Zu Lasten der Bewertungsrücklage zu verrechnen (Muss-Vorschrift).
Bayern <i>(E-KommHV-Doppik BY § 18, § 24 und GO BY Art. 64)</i>	<p>Ausgleich Ergebnishaushalt: Dieser soll <i>in jedem Jahr</i> ausgeglichen sein: Ausgleich des Gesamtbetrag der Aufwendungen durch den Gesamtbetrag der Erträge; Berücksichtigung ausgleichspflichtiger Fehlbeträge aus Vorjahren und heranziehbarer Rücklagen. → Wenn nicht ausgeglichen, gilt folgendes Stufenkonzept, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Unverzügliche</i> Verrechnung mit der Ergebnismrücklage (Soll-Vorschrift); 2. Jahresfehlbetrag wird vorgetragen; er ist spätestens nach drei Jahren auszugleichen; 3. Nach 3 Jahren: Verbleibender Fehlbetrag ist vom Eigenkapital abzubuchen (bzw. wenn kein Eigenkapital zur Deckung zur Verfügung steht, ist ein Aktivposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen). <p>Ausgleich Finanzhaushalt: Beim Finanzhaushalt ist zu gewährleisten, dass die dauerhafte Zahlungsfähigkeit (einschließlich der Liquidität zur Finanzierung künftiger Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen) sichergestellt ist.</p> <p>Zur Verwendung von Überschüssen: Jahresüberschuss, der nicht zum Ausgleich eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages benötigt wird, ist der Ergebnismrücklage ODER der Allgemeinen Rücklage zuzuführen.</p>

¹²¹ Lt. E-GemHVO-Doppik BW § 9 versteht man unter Finanzplan eine Übersicht über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen und des zu veranschlagenden ordentlichen Ergebnisses des Ergebnishaushalts und einer Übersicht über die Entwicklung der Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzhaushalts.

Brandenburg

(E-GemHV-
Doppik BB
§§ 21 und 25,
E-KVerf BB
§ 63 und
E-Begr-
KommRRRefG
BB zu § 63)

Ausgleich Ergebnishaushalt:

↳ *Ordentliches Ergebnis*: Ausgleich der **ordentlichen** Aufwendungen und ordentlichen Erträge im Ergebnishaushalt (Grundsatz der Gesamtdeckung); unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen des ordentlichen Ergebnisses aus Vorjahren. (Soll-Vorschrift).

→ Wenn nicht ausgeglichen, gilt folgendes Stufenkonzept, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen:

1. Verwendung von Mitteln aus der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses; *zugleich* Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten (Muss-Vorschrift);
2. Verwendung von Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses und von Mitteln aus der Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses (Muss-Vorschrift);
3. Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (Zeitraum und Maßnahmen festlegen – die Laufzeit des Haushaltssicherungskonzeptes soll lt. § 74 Abs. 5 GO BB fünf Jahre nicht überschreiten); Vortrag des verbleibenden „Fehlbetrags aus ordentlichem Ergebnis“ (Muss-Vorschrift).

↳ *Außerordentliches Ergebnis – besondere Vorschriften*:

Ausgleich von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen im Ergebnishaushalt;

unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen des außerordentlichen Ergebnisses aus Vorjahren (Soll-Vorschrift);

→ Wenn dann kein Ausgleich erreicht wird, gilt folgendes Stufenkonzept:

1. Verwendung von Mitteln aus der Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses (Muss-Vorschrift);
2. Verbleibende Fehlbeträge sind als „Fehlbeträge aus außerordentlichem Ergebnis“ vorzutragen (Muss-Vorschrift).

Zur Verwendung von Überschüssen:

↳ *Ordentliches Ergebnis*:

Übersteigt der Gesamtbetrag der ordentlichen Erträge den Gesamtbetrag der ordentlichen Aufwendungen, **ist** der Unterschiedsbetrag (Überschuss), soweit er nicht zur Abdeckung von Fehlbeträgen des ordentlichen Ergebnisses aus Vorjahren benötigt wird, der aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses gebildeten Rücklage zuzuführen.

↳ *Außerordentliches Ergebnis*: Überschuss beim außerordentlichen Ergebnis **ist** der Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses zuzuführen – sofern er nicht zum Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses des Haushaltsjahres bzw. zur Abdeckung von Fehlbeträgen des außerordentlichen Ergebnisses der Vorjahre benötigt wird.

Hessen

(GemHVO-
Doppik HE
§ 24 f. und
GO HE § 92
und
§ 114b)

Ausgleich Ergebnishaushalt:

↳ *Ordentliches Ergebnis*: Ausgleich von **ordentlichen** Aufwendungen durch ordentliche Erträge (**Soll-Vorschrift**).

→ Wenn Gesamtbetrag der ordentlichen Aufwendungen > Gesamtbetrag der ordentlichen Erträge (Fehlbedarf), gilt folgendes Stufenkonzept:

1. Nutzung/ Ausschöpfen aller Einsparungs- und Ertragsmöglichkeiten (**Muss-Vorschrift**);
2. Verwendung von Mitteln aus der ErgebnISRücklage aus ordentlichen Ergebnissen (**Muss-Vorschrift**);
3. a) Verwendung von Mitteln aus dem außerordentlichen Ergebnis des Ergebnishaushalts und aus der Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses der Vorjahre (sofern diese nicht für unabwiesbare Investitionen **oder zur vordringlichen außerordentlichen Tilgung von Krediten** zu verwenden sind) (**Darf-Vorschrift**);
b) **zugleich**: Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts (Ursachen, verbindliche Festlegungen über das Konsolidierungsziel, die dafür notwendigen Maßnahmen und der angestrebte Zeitraum bis zum Ausgleich) (**Muss-Vorschrift**);
4. Regelungen für die folgende Haushaltsjahre:
 - Sobald ein Überschuss des ordentlichen Ergebnisses in den *folgenden* Haushaltsjahren vorliegt, **soll** der Fehlbetrag beim ordentlichen Ergebnis *unverzüglich* ausgeglichen werden;
 - Ist dies nicht/ nur teilweise möglich, **darf** der Fehlbetrag mit Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses *folgender* Haushaltsjahre ausgeglichen werden (soweit diese nicht für die Finanzierung von unabwiesbaren Investitionen oder zur vordringlichen außerordentlichen Tilgung von Krediten benötigt werden);
 - Ist auch dies nicht möglich, **ist** der Fehlbetrag auf neue Rechnung vorzutragen (max. fünf Jahre);
 - Ein nach fünf Jahren noch nicht ausgeglichener Fehlbetrag **kann** mit Eigenkapital (Netto-Position) verrechnet werden; steht für den Ausgleich kein Eigenkapital zur Verfügung, **ist** der Aktivposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen.

↳ *Außerordentliches Ergebnis – besondere Vorschriften*: Ein Fehlbetrag beim außerordentlichen Ergebnis **soll** innerhalb von fünf Jahren ausgeglichen werden, ansonsten **kann** auch dieser mit dem Eigenkapital verrechnet werden.

Ausgleich Finanzhaushalt: Die Gemeinde **hat** ihre stetige Zahlungsfähigkeit sicherzustellen.

Zur Verwendung von Überschüssen: Übersteigt der Gesamtbetrag der ordentlichen Erträge den Gesamtbetrag der ordentlichen Aufwendungen unter **Berücksichtigung der Zins- und sonstigen Finanzerträge** bzw. -aufwendungen (Anmerkung der Verfasser des Rechtsvergleichs: Diese Erträge und Aufwendungen sind eigentlich Teil der außerordentlichen Erträge/ Aufwendungen), **ist** der Unterschiedsbetrag (Überschuss), soweit er nicht zur Abdeckung von Fehlbeträgen des außerordentlichen Ergebnisses benötigt wird, der aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses gebildeten Rücklage zuzuführen. Also ist ein **zweiseitiger** Ausgleich von Überschüssen und Fehlbeträgen möglich – ordentlicher Ertragsüberschuss mit außerordentlichem Aufwendungsüberschuss et vice versa!.

Mecklenburg-Vorpommern

(E-GemHVO-Doppik MV § 16 f. und E-KV MV § 43 Abs. 6 ff.)

Geringe inhaltliche Deckung von E-GemHVO und E-KV MV!

Ausgleich Ergebnishaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung), unter Berücksichtigung von noch nicht ausgeglichenen Fehlbeträgen aus Haushaltsvorjahren.

→ Wenn ein Jahresfehlbetrag vorliegt, gilt folgendes Stufenkonzept, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen: (Muss-Vorschrift)

1. Abdeckung des Jahresfehlbetrags aus Jahresüberschüssen der Haushaltsvorjahre (Verrechnung mit Ergebnisvortrag);
2. - Vortrag auf neue Rechnung und Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes (Nachweis, wie der Jahresfehlbetrag durch zukünftige Jahresüberschüsse ausgeglichen werden soll).
- Ergänzung in § 43 Abs. 6 E-KV MV: Kann der Haushaltsausgleich trotz Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten sowie Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten nicht erreicht werden, **ist** ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen (Ursachen, Maßnahmen um Haushaltsausgleich und eine geordnete Haushaltswirtschaft auf Dauer sicherzustellen sowie Konsolidierungszeitraum); das Konzept ist jährlich fortzuschreiben.

Ausgleich Finanzhaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung)

→ Wenn nicht ausgeglichen (Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen reicht nicht, um die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Krediten für Investitionen zu decken – unter Berücksichtigung von vorgetragenen Beträgen): (Soll-Vorschrift)

- Vortrag auf neue Rechnung und Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes durch Überschüsse (es ist ein Nachweis erforderlich, wie dies innerhalb des Finanzplanungszeitraumes erreicht werden soll).
- Ergänzung in § 43 Abs. 6 E-KV MV: Kann der Haushaltsausgleich trotz Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten sowie Ausschöpfung aller Einzahlungsmöglichkeiten nicht erreicht werden, **ist** ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen (Ursachen, Maßnahmen um Haushaltsausgleich und eine geordnete Haushaltswirtschaft auf Dauer sicherzustellen sowie Konsolidierungszeitraum); das Konzept ist jährlich fortzuschreiben.

Ein erweiterter Grundsatz der Gesamtdeckung verlangt zudem, dass Einzahlungen aus Investitionstätigkeit und aus der Aufnahme von Investitionskrediten insgesamt zur Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit dienen.

Zur Verwendung von Überschüssen:

↳ *Ergebnishaushalt:* ein dort ausgewiesener Jahresüberschuss **ist** in folgender Reihenfolge zu verwenden:

1. Abdeckung von Jahresfehlbeträgen der Haushaltsvorjahre;
2. Vortrag auf neue Rechnung (unter dem Posten „Ergebnisvortrag“).

↳ *Finanzhaushalt:* Ein im Finanzhaushalt ausgewiesener Überschuss (Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen – unter Berücksichtigung von vorzutragenden Beträgen aus Haushaltsvorjahren > Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Krediten) **ist** vorzutragen.

Zur weitreichenden Offenlegung:

Entwicklung des Ergebnisvortrags und Entwicklung des Saldos der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (nach Verrechnung der Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Krediten für Investitionen) **sind** im **Anhang** darzustellen.

Niedersachsen

(GemHKVO NI
§ 23f. und
GO NI § 82)

Geringe
inhaltliche
Deckung von
GemHKVO NI
und GO NI!

Ausgleich Ergebnishaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung)

↳ Ordentliches Ergebnis: Ausgleich **ordentliche** Erträge und Aufwendungen.

→ Wenn ein Fehlbetrag beim ordentlichen Ergebnis existiert, gilt das folgende Stufenkonzept:

1. Auflösung der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses (**Kann-Vorschrift**);
2. Deckung mit Überschuss des außerordentlichen Ergebnisses oder der Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses (**Kann-Vorschrift**);
3. Sicherstellung der Abdeckung in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung durch Vortrag (**Kann-Vorschrift**) und Ausgleich spätestens im zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr;
4. - Ausschöpfung aller Ertrags- und Sparmöglichkeiten (**Muss-Vorschrift**);
- Eine Verrechnung von Fehlbeträgen des ordentlichen (und außerordentlichen) Ergebnisses mit der um Rücklagen, Sonderposten und Ergebnisvorträgen bereinigten Nettoposition (Basisreinvermögen) ist *unzulässig*, es sei denn ein Abbau der Fehlbeträge ist trotz Ausschöpfung aller Ertrags- und Sparmöglichkeiten nicht auf andere Weise möglich (dann ist eine Verrechnung – allerdings auch nur bis zur Höhe von Überschüssen, die in Vorjahren in Basisreinvermögen umgewandelt wurden – gestattet) (**Kann-Vorschrift**);
- Gleichzeitig (da ein Haushaltsausgleich nicht erreicht werden konnte): Erstellung eines Haushaltssicherungskonzepts (**Muss-Vorschrift**); (Inhalt: Zeitraum des Haushaltsausgleichs, Maßnahmen zum Abbau eines ausgewiesenen Fehlbetrags und zur Vermeidung eines neuen Fehlbetrags); über den Erfolg der Haushaltssicherungsmaßnahmen ist im folgenden Haushaltsjahr ein Haushaltssicherungsbericht zu erstellen und der Haushaltssatzung beizufügen (beide sind der Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen).

↳ Außerordentliches Ergebnis: Ausgleich der außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen.

→ Falls ein Fehlbetrag vorliegt, gilt folgendes Stufenkonzept:

1. Auflösung der Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses (**Muss-Vorschrift**);
2. Ausgleich mit Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses (**Kann-Vorschrift**); sofern diese nicht zum Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses benötigt werden (Priorität eines Ausgleichs des ordentlichen Ergebnisses) ist ein zweiseitiger Kann-Ausgleich von Fehlbeträgen (Rücklagen aus Überschüssen ordentlicher Erträge mit Fehlbeträgen bei außerordentlichen Aufwendungen et vice versa!) möglich;
3. und 4. Schritt sind wie beim ordentlichem Ergebnis (siehe oben)!

Ausgleich Finanzhaushalt: Beim Finanzhaushalt **ist** zu gewährleisten, dass die Liquidität sowie die Finanzierung der kommunalen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sichergestellt ist.

Es gilt zudem ein **erweiterter Grundsatz der Gesamtdeckung**: Die Zahlungsüberschüsse *aus laufender Verwaltungstätigkeit* und die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sowie die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und inneren Darlehen dienen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit.

<p>Fortsetzung Niedersachsen</p>	<p>Zur Verwendung von Überschüssen: Die Überschussrücklagen sind Teil der Nettoposition; ihnen werden die Jahresüberschüsse durch Beschluss über den Jahresabschluss zugeführt. Überschussrücklagen dürfen in Basisreinvermögen umgewandelt werden, wenn keine Fehlbeträge aus Vorjahren abzudecken sind, der Haushalt ausgeglichen ist und nach der geltenden mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung keine Fehlbeträge zu erwarten sind.</p> <p>Besonderheit: Eine negative Nettoposition gilt als Zeichen nicht vorhandener Leistungsfähigkeit.</p>
<p>Nordrhein- Westfalen (GO NW § 75 f. und GemHVO NW § 5)</p>	<p>Ausgleich Ergebnishaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung <u>und Rechnung</u>) (Muss-Vorschrift). Ausgleich, wenn Gesamtbetrag Erträge \geq Gesamtbetrag Aufwendungen; → Wenn nicht ausgeglichen, gilt folgendes Stufenkonzept, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen und damit eine stetige Aufgabenerfüllung zu sichern: (Muss-Vorschrift)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Inanspruchnahme Ausgleichsrücklage (bis 1/3 des EK, max. bis 1/3 der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen; die Steuereinnahmen bemessen sich hierbei mittels Durchschnittsbildung der letzten drei Haushaltsjahre) (Muss-Vorschrift); 2. Anzeige bei Aufsichtsbehörden; dort sind Aktivitäten zur Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft zu veranlassen (Muss-Vorschrift); 3. Verringerung der Allgemeinen Rücklage (nach Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde) (Kann-Vorschrift – es folgt dann jedoch automatisch Schritt 4); 4. Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (Muss-Vorschrift) (Inhalt: Angestrebter Zeitpunkt des Ausgleich), wenn <ul style="list-style-type: none"> - die allgemeine Rücklage im Haushaltjahr um mehr als 1/4 reduziert wird ODER - geplant ist, in zwei aufeinanderfolgenden Jahren die allgemeine Rücklage um mehr als 1/20 zu verringern ODER - innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die Allgemeine Rücklage aufgebraucht wird. <p>Ausgleich Finanzhaushalt: Beim <i>Finanzhaushalt</i> ist zu gewährleisten, dass eine <i>dauerhafte Zahlungssicherheit</i> – einschließlich der Liquidität zur Finanzierung künftiger Investitionen – gewährleistet ist (Muss-Vorschrift). Es gilt zudem ein erweiterter Grundsatz der Gesamtdeckung: Die Zahlungsüberschüsse <i>aus laufender Verwaltungstätigkeit</i> und die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sowie die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten dienen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit.</p> <p>Besonderheit: Die Kommune darf sich nicht überschulden; dies ist der Fall, wenn der Bilanz zufolge das EK aufgebraucht ist.</p>

Ausgleich Ergebnishaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung)

Ausgleich unter Berücksichtigung von Ergebnisvorträgen aus den Haushaltsvorjahren.

→ Wenn der Ergebnishaushalt nicht ausgeglichen ist (Jahresfehlbetrag), gilt Folgendes, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen (**alles Muss-Vorschriften**):

1. Abdeckung aus Jahresüberschüssen der fünf Haushaltsvorjahre durch Verrechnung mit dem Ergebnisvortrag;
2. Vortrag auf neue Rechnung und Ausgleich innerhalb der fünf Haushaltsfolgejahre durch Jahresüberschüsse (Ein Nachweis, wie dies erreicht werden soll, ist zu erstellen);
3. Danach folgt die Verrechnung mit der Kapitalrücklage;
4. Der Fehlbetrag wird so lange vorgetragen, bis er mit dem Jahresüberschuss verrechnet werden kann.

Ausgleich Finanzhaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung)

Der Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen reicht aus, um die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Investitionskrediten zu decken.

→ Wenn dieser nicht ausgeglichen ist, gilt Folgendes, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen (**Muss-Vorschrift**):

1. Der nicht gedeckte Betrag ist vorzutragen.

Es gilt zudem ein **erweiterter Grundsatz der Gesamtdeckung**: Die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit und aus der Aufnahme von Investitionskrediten dienen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit.

Besonderheit: In der Bilanz **soll kein negatives Eigenkapital** („Nicht durch EK gedeckter Fehlbetrag“) ausgewiesen werden, sonst gilt der Haushalt in der Rechnung als nicht ausgeglichen.

Zur Verwendung von Überschüssen:

↳ *Ergebnishaushalt:* Ein im Ergebnishaushalt ausgewiesener Jahresüberschuss – *nach Berücksichtigung der Veränderungen des Sonderpostens für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich* – **ist** in folgender Reihenfolge zu verwenden (**alles Muss-Vorschriften**):

1. Abdeckung von Jahresfehlbeträgen der fünf Haushaltsvorjahre;
2. Vortrag auf neue Rechnung (Ergebnisvortrag);
3. Wird der Jahresüberschuss (also der Ergebnisvortrag) innerhalb der folgenden fünf Jahre nicht zum Haushaltsausgleich gebraucht, ist dieser der Kapitalrücklage zuzuführen.

↳ *Finanzhaushalt:* Ein übersteigender Betrag ist dort vorzutragen (**Muss-Vorschrift**).

Saarland

(KommHVO SL
§ 16, KomRwG
SL Art. 1
§ 2 sowie
KSVG SL §§ 82
und 82a)

Ausgleich Ergebnishaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung)

Ausgleich in jedem Haushaltsjahr: Es liegt ein Ausgleich des Ergebnishaushaltes vor, wenn gilt:

Gesamtbetrag Erträge \geq Aufwendungen

→ Wenn der Ergebnishaushalt nicht ausgeglichen ist (Jahresfehlbetrag), gilt Folgendes, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen:

1. Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (bis 1/3 des EK, max. bis 1/3 der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen; die Steuereinnahmen bemessen sich hierbei mittels Durchschnittsbildung der letzten drei Haushaltsjahre) (**Muss-Vorschrift**);
2. Weist die Gemeinde trotzdem einen Fehlbetrag aus, so hat sie dies der Kommunalaufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen; letztere kann in diesem Fall Anordnungen treffen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen (**Muss-Vorschrift**);
3. Verringerung der Allgemeinen Rücklage nach Genehmigung durch die Kommunalaufsicht (**Kann-Vorschrift**);
4. Aufstellung eines Haushaltssicherungsplans (Zeitraum und Maßnahmen/ Schritte) – dieser bedarf der Genehmigung der Kommunalaufsichtsbehörden (**Muss-Vorschrift**), wenn:
 - die allgemeine Rücklage innerhalb des Haushaltsjahres um mehr als ein Viertel verringert wird;
 - geplant ist, in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren den in der Vermögensrechnung des Vorjahres auszuweisenden Ansatz um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern;
 - innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die Allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.

Ausgleich Finanzhaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung)

Die **Liquidität** der Gemeinden **ist** zusätzlich **sicherzustellen**, einschließlich der Finanzierung der Investitionen.

Es gilt zudem ein **erweiterter Grundsatz der Gesamtdeckung**: Übersteigen die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, ist der hierdurch sich ergebende Überschuss nach Abzug der für die Tilgung von Investitionskrediten erforderlichen Auszahlungen grundsätzlich zur Verminderung von Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung zu verwenden.

Besonderheit: Die Kommune **darf** sich **nicht** überschulden; dies ist der Fall, wenn der Vermögensrechnung zufolge das EK aufgebraucht ist.

Sachsen

(E-KomHVO-
Doppik SN
§ 24 ff. und
SächsGemO
§ 72)

Ausgleich Ergebnishaushalt: *Unverzüglicher* Ausgleich der **ordentlichen** Aufwendungen und Erträge im Ergebnishaushalt, unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus den Vorjahren.

→ Wenn dieser nicht ausgeglichen ist, gilt Folgendes, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen:

1. Auflösung der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses; *zugleich* Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten (**Muss-Vorschrift nach § 24; Kann-Vorschrift nach § 25**);
2. Pauschale Kürzung von Aufwendungen um 1% (globale Minderausgabe, unter Angabe der zu kürzenden Teilhaushalte) (**Kann-Vorschrift**);
3. Verwendung außerordentlicher Erträge und Mittel der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses (sofern diese nicht für die unabweisbare Fortführung begonnener Maßnahmen benötigt werden) (**Kann-Vorschrift**);
4. Vortrag auf neue Rechnung: Veranschlagung eines Haushaltsfehlbetrags, wenn im zweiten Folgejahr durch den Finanzplan ein ausgeglichener Ergebnishaushalt nachgewiesen wird (**Kann-Vorschrift**);
5. Kann ein solcher Nachweis nicht geführt werden, wird ein Haushaltsfehlbetrag veranschlagt, falls der Zahlungsmittel-saldo im Planjahr mindestens dem Betrag der ordentlichen Kredittilgung und des Tilgungsanteils der Zahlungsverpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften entspricht (**Darf-Vorschrift**);
6. Wenn auch dies nicht erfüllt ist, **darf** ein Haushaltsfehlbetrag veranschlagt werden (**Darf-Vorschrift**); ferner **ist** ein Haushaltsstrukturkonzept (Inhalt: Maßnahmen und deren Auswirkungen auf die Ertrags- und Aufwandspositionen und der Zeitpunkt der Wirksamkeit) aufzustellen (**Muss-Vorschrift**), das den Haushaltsausgleich spätestens im vierten Folgejahr nachweist;
7. Verbleibender Fehlbetrag ist im vierten Folgejahr auf das Basiskapital zu verrechnen (**Muss-Vorschrift**).

Besonderheit:

- Ein **Fehlbetrag beim Sonderergebnis** ist durch Entnahme aus der Rücklage aus Überschüssen des Sonderergebnisses zu verrechnen. Soweit dies nicht möglich ist, ist der Fehlbetrag zu Lasten des Basiskapitals zu verrechnen.
- Ein **Haushaltsstrukturkonzept** ist (neben den oben erwähnten Vorstufen eines unausgeglichenen Ergebnishaushalts) **auch aufzustellen**, wenn der „Saldo der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit als Zahlungsmittelüberschuss oder -bedarf des Ergebnishaushalts“ **nicht mindestens den Betrag der ordentlichen Kredittilgung** und des Tilgungsanteils der Zahlungsverpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften **deckt**.

Sachsen- Anhalt

(GemHVO-
Doppik ST
§§ 17 und 23 f.
sowie GO LSA
§§ 90 und 92)

Ausgleich Ergebnishaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung)

- ↳ *Ordentliches Ergebnis:* Ausgleich zum *nächstmöglichen Zeitpunkt*: Gesamtbetrag der **ordentlichen** Aufwendungen und Erträge. → Wenn nicht ausgeglichen, d.h. der Gesamtbetrag der ordentlichen Aufwendungen > dem Gesamtbetrag der ordentlichen Erträge, gilt Folgendes, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen:
1. Auflösung der Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses des Ergebnisplans (**Kann-Vorschrift**), **sofern** alle Sparmöglichkeiten ausgenutzt und alle Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind (soweit dies vertretbar und geboten scheint) (**Muss-Vorschrift**);
 2. Verwendung außerordentlicher Erträge und Überschüsse aus der Rücklage aus dem außerordentlichem Ergebnis des Ergebnisplans (**Kann-Vorschrift**);
 3. Aufstellung eines Haushaltskonsolidierungskonzepts (Ursachen/Maßnahmen/Zeitraum) – nur bei ordentlichem Ergebnis (**Muss-Vorschrift**) und Vortrag eines Fehlbetrags auf neue Rechnung; dies **kann höchstens zwei Jahre** getan werden;
 4. Verrechnung mit dem Eigenkapital; steht hier nicht ausreichend Eigenkapital zur Verfügung: Ausweis von negativem EK auf der Aktivseite der Bilanz (Bilanzposition: „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“) (**Muss-Vorschrift**).
- ↳ *Außerordentliches Ergebnis:* Hier sind dann o.g. Schritte 1. und 2. äquivalent auf außerordentliche Aufwendungen anzuwenden.
- ➔ Also ist ein **zweiseitiger** verpflichtender Ausgleich von Überschüssen und Fehlbeträgen möglich – ordentlicher Ertragsüberschuss mit außerordentlichem Aufwendungsüberschuss et vice versa!

Zur Verwendung von Überschüssen:

- ↳ *Ordentliches Ergebnis:* Übersteigt der Gesamtbetrag der ordentlichen Erträge den Gesamtbetrag der ordentlichen Aufwendungen, **ist** der Saldo (Überschuss), soweit er nicht zum Ausgleich des **außerordentlichen** Ergebnisses benötigt wird, der aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses gebildeten Rücklage zuzuführen.
- ↳ *Außerordentliches Ergebnis:* Übersteigt der Gesamtbetrag der außerordentlichen Erträge den Gesamtbetrag der außerordentlichen Aufwendungen, **ist** der Saldo (Überschuss), soweit er nicht zum Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses benötigt wird, der aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses gebildeten Rücklage zuzuführen.

Schleswig- Holstein

(GemHVO-
Doppik SH
§§ 19 und 26
sowie GO SH
§ 75)

Ausgleich Ergebnishaushalt: Ausgleich, wenn der **Gesamtbetrag** Erträge \geq dem Gesamtbetrag der Aufwendungen;

→ Wenn er nicht ausgeglichen ist (Jahresfehlbetrag) gilt Folgendes, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen:

1. Verwendung von Mitteln der Ergebnissrücklage (**Soll-Vorschrift**);
2. Vortrag des Jahresfehlbetrages bis zu fünf Jahre lang (**Muss-Vorschrift**);
3. Wenn nach fünf Jahren der Haushalt nicht ausgeglichen ist: Ausgleich mit der Allgemeinen Rücklage (**Kann-Vorschrift**).

Zur Verwendung von Überschüssen: Zuführung zur Ergebnissrücklage oder zur Allgemeinen Rücklage (**Muss-Vorschrift**).

Thüringen

(E-
ThürGemHV-
Doppik TH
§§ 14 und 18 f.
sowie Thür-
KommDoppikG
§ 3 f.)

Geringe
inhaltliche
Deckung von
E-ThürGemHV
und Thür-
KommDoppikG!

Wenn ein **Ausgleich des Ergebnishaushalts** (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung) unter Berücksichtigung von nicht ausgeglichenen Fehlbeträgen aus Haushaltsvorjahren nicht erreicht wird ODER ein im Ergebnisplan ausgewiesener Fehlbetrag unter Berücksichtigung von noch nicht verrechneten Jahresüberschüssen aus Vorjahren nicht mindestens ausgeglichen ist, gilt Folgendes, um einen Haushaltsausgleich zu erreichen:

1. Abdeckung aus den Jahresüberschüssen der Haushaltsvorjahre (**Muss-Vorschrift**);
2. Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten sowie Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten (**Muss-Vorschrift**);
3. Vortrag auf neue Rechnung und Nachweis des Ausgleichs innerhalb des Finanzplanungszeitraums durch Jahresüberschüsse (notwendig: Nachweis, wie dies erreicht werden soll) (**Muss-Vorschrift**);
4. Erstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (Inhalt: Ursachen; Maßnahmen, durch die der Haushaltsausgleich und eine geordnete Haushaltswirtschaft auf Dauer sichergestellt werden sollen; Zeitraum, innerhalb dessen der Haushaltsausgleich wieder erreicht werden kann (Konsolidierungszeitraum)) (**Muss-Vorschrift**). Das Haushaltssicherungskonzept bedarf der Genehmigung durch die Rechtsaufsichtsbehörde; er ist im Konsolidierungsraum fortzuschreiben und öffentlich zugänglich zu machen.

Ausgleich Finanzhaushalt: (Anmerkung: Ausgleich von Planung und Rechnung) Der Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen reicht aus, um die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Investitionskrediten zu decken – unter Berücksichtigung von vorzutragenden Beträgen.

Der erweiterte Grundsatz der Gesamtdeckung verlangt zudem, dass Einzahlungen aus Investitionstätigkeit und aus der Aufnahme von Investitionskrediten insgesamt zur Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit dienen.

→ Wenn der Finanzhaushalt nicht ausgeglichen ist, gilt um einen Haushaltsausgleich zu erreichen:

1. Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten sowie Ausschöpfung aller Einzahlungsmöglichkeiten (**Muss-Vorschrift**);
2. Vortrag auf neue Rechnung und Nachweis des Ausgleichs innerhalb des Finanzplanungszeitraums durch Überschüsse (Nachweis, wie dies erreicht werden soll) (**Muss-Vorschrift**);
3. Wie Schritt 4 beim Ausgleich des Ergebnishaushalts (**Muss-Vorschrift**).

Zur Verwendung von Überschüssen:

- ↳ *Ergebnishaushalt:*
 1. Abdeckung von Jahresfehlbeträgen der Haushaltsvorjahre (**Muss-Vorschrift**);
 2. Vortrag auf neue Rechnung (Ergebnisvortrag) (**Muss-Vorschrift**).
- ↳ *Finanzhaushalt:*
 1. Vortrag (**Muss-Vorschrift**).

Besonderheiten zum Ausweis: Die Entwicklung des Ergebnisvortrags sowie die Verrechnung mit dem Jahresergebnis und die Entwicklung des Saldos der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nach Verrechnung der Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Krediten für Investitionen ist im Anhang darzustellen (**Muss-Vorschrift**).

Anlage 3.2: Übersicht differierender Bestandteile des Ergebnishaushalts, nach Bundesländern; Quelle: KGSt

IMK	Baden-Württemberg	Bayern
Ordentliche Erträge	Ordentliche Erträge	Ordentliche Erträge
1. Steuern und ähnliche Abgaben,	1. Steuern und ähnliche Abgaben,	1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen	2. Zuweisungen und Zuwendungen (nicht für Investitionen), Umlagen und aufgelöste Investitionszuwendungen und -beiträge,	2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfererträge	3. sonstige Transfererträge,	3. sonstige Transfererträge,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	4. öffentlich-rechtliche Entgelte (ohne Investitionsbeiträge),	4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte	5. privatrechtliche Leistungsentgelte,	5. Auflösung von Sonderposten,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen	6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,	6. privatrechtliche Leistungsentgelte,
7. sonstige ordentliche Erträge	7. Zinsen, Darlehensrückflüsse und ähnliche Erträge,	7. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
8. aktivierte Eigenleistungen	8. aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen	8. sonstige ordentliche Erträge,
9. Bestandsveränderungen	9. sonstige ordentliche Erträge;	9. aktivierte Eigenleistungen,
10. Finanzerträge	Ordentliche Aufwendungen	10. Bestandsveränderungen,
Ordentliche Aufwendungen	10. Personalaufwendungen,	Ordentliche Aufwendungen
11. Personalaufwendungen	11. Versorgungsaufwendungen,	11. Personalaufwendungen,
12. Versorgungsaufwendungen	12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,	12. Versorgungsaufwendungen,
13. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	13. planmäßige Abschreibungen,	13. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
14. bilanzielle Abschreibungen	14. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Aufwendungen,	14. planmäßige Abschreibungen,
15. Transferaufwendungen	15. Transferaufwendungen (unter anderem Abschreibungen auf Investitionsförderungsmaßnahmen) und	15. Transferaufwendungen,
16. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	16. sonstige ordentliche Aufwendungen;	16. sonstige ordentliche Aufwendungen,
17. sonstige ordentliche Aufwendungen	Veranschlagtes ordentliches Ergebnis	Saldo Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit außerdem
(Saldo Finanzerträge / -aufwendungen)	17. Ergebnisabdeckungen aus Vorjahren;	17. Finanzerträge,
Saldo Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit	Saldo ordentliches Ergebnis	18. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
Saldo ordentliches Ergebnis	18. realisierbare außerordentliche Erträge und	Saldo Finanzerträge / -aufwendungen
18. außerordentliche Erträge	19. realisierbare außerordentliche Aufwendungen.	Ordentliches Jahresergebnis
19. außerordentliche Aufwendungen	Veranschlagtes Sonderergebnis	19. außerordentliche Erträge,
Saldo außerordentliches Ergebnis	Veranschlagtes Gesamtergebnis	20. außerordentliche Aufwendungen.
Saldo Jahresergebnis		Saldo außerordentliches Ergebnis
		Saldo Jahresergebnis
Legende der Hervorhebungen: (Abgleich mit IMK-Beschluss)	Gesonderte Position (nicht im IMK-Leittext): rot unterlegt Andere Bezeichnung als im IMK-Leittext: Gestrichelter Rahmen ----, gelb Andere Position als im IMK-Leittext: Eckiger Rahmen ^^^, grün	

Brandenburg**Ordentliche Erträge**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfererträge,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige ordentliche Erträge,
8. aktivierte Eigenleistungen,
9. Bestandsveränderungen,

Ordentliche Aufwendungen

10. Personalaufwendungen,
11. Versorgungsaufwendungen,
12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. Abschreibungen,
14. Transferaufwendungen,
15. sonstige ordentliche Aufwendungen,

16. Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit

17. Zinsen und sonstige Finanzerträge,
18. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen,

Saldo ordentliches Ergebnis**Außerordentliches Ergebnis**

20. außerordentliche Erträge,
21. außerordentliche Aufwendungen

22. außerordentliches Ergebnis**Gesamtergebnis****Hessen****Ordentliche Erträge**

1. privatrechtliche Leistungsentgelte,
2. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
3. Kostenersatzleistungen und -erstattungen,
4. Bestandsveränderungen und aktivierte Eigenleistungen,
5. Steuern und steuerähnliche Erträge einschließlich Erträge aus gesetzlichen Umlagen,
6. Erträge aus Transferleistungen,
7. Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für lfd. Zwecke und allgemeine Umlagen,
8. Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Investitionszuweisungen, ...
9. sonstige ordentliche Erträge,

Ordentliche Aufwendungen

10. Personalaufwendungen,
11. Versorgungsaufwendungen,
12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,

13. Abschreibungen,

14. Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse sowie besondere Finanzaufwendungen,
15. Steueraufwendungen einschl. Aufwendungen aus gesetzlichen Umlageverpflichtungen,

16. Transferaufwendungen,

17. sonstige ordentliche Aufwendungen,

Verwaltungsergebnis

18. Finanzerträge,
19. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,

Finanzergebnis**Ordentliches Ergebnis**

20. außerordentliche Erträge,
21. außerordentliche Aufwendungen.

Saldo außerordentliches Ergebnis**Saldo Jahresergebnis**

Mecklenburg-Vorpommern

(Ordentliche Erträge)

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfererträge,
3. Erträge der sozialen Sicherung,
4. Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. Privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
8. Andere aktivierte Eigenleistungen,
9. Sonstige laufende Erträge,
- (10. Summe der laufenden Erträge aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 1 bis 9),)

Ordentliche Aufwendungen

11. Personalaufwendungen,
12. Versorgungsaufwendungen,
13. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
14. Abschreibungen auf immaterielle Vgst. des Anlagevermögens und auf Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung der Verwaltung,
15. Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die üblichen Abschreibungen überschreiten,
16. Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferaufwendungen,
17. Aufwendungen der sozialen Sicherung,
18. Sonstige laufende Aufwendungen,
- (19. Summe der laufenden Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 11 bis 18),)
- 20. Laufendes Ergebnis aus Verwaltungstätigkeit (Saldo der Nummern 10 und 19),**

21. Zinserträge und sonstige Finanzerträge,
22. Zinsaufwendungen und sonstige Finanzaufwendungen,

23. Finanzergebnis (Saldo der Nummern 21 und 22),

24. Ordentliches Ergebnis (Summe der Nummern 20 und 23),

25. Außerordentliche Erträge,
26. Außerordentliche Aufwendungen,
- 27. Außerordentliches Ergebnis (Saldo der Nummern 25 und 26),**
- 28. Jahresergebnis (Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag) vor Veränderung der Rücklagen (Summe der Nummern 24 und 27),**

29. Einstellung in die Kapitalrücklage,
30. Entnahme aus der Kapitalrücklage,
31. Jahresergebnis (Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag) vor Veränderung der zweckgebundenen Ergebnisrücklagen (Saldo der Nummern 28, 29 und 30),
32. Einstellung in die Rücklage für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich,
33. Entnahme aus der Rücklage für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich,
34. Jahresergebnis (Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag) vor Veränderung der sonstigen zweckgebundenen Ergebnisrücklagen (Saldo der Nummern 31, 32 und 33),
35. Einstellung in sonstige zweckgebundene Ergebnisrücklagen,
36. Entnahme aus sonstigen zweckgebundenen Ergebnisrücklagen,
37. Jahresergebnis (Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag) (Saldo der Nummern 34, 35 und 36).

Niedersachsen

Ordentliche Erträge

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen, außer für Investitionstätigkeit,
3. Auflösungserträge aus Sonderposten,
4. sonstige Transfererträge,
5. öffentlich-rechtliche Entgelte, außer Beiträge und ähnliche Entgelte für Investitionstätigkeit,
6. privatrechtliche Entgelte,
7. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
8. Zinsen und ähnliche Finanzerträge,
9. aktivierte Eigenleistungen,
10. Bestandsveränderungen und
11. sonstige ordentliche Erträge.

Ordentliche Aufwendungen

1. Aufwendungen für aktives Personal,
2. Aufwendungen für Versorgung,
3. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
4. Abschreibungen,
5. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,
6. Transferaufwendungen und
7. sonstige ordentliche Aufwendungen.

Saldo ordentliches Ergebnis

1. die außerordentlichen Erträge sowie
2. die außerordentlichen Aufwendungen.

Saldo außerordentliches Ergebnis

Saldo Jahresergebnis

Nordrhein-Westfalen

Ordentliche Erträge

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfererträge,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige ordentliche Erträge,
8. aktivierte Eigenleistungen,
9. Bestandsveränderungen,
10. Personalaufwendungen,
11. Versorgungsaufwendungen,
12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. bilanzielle Abschreibungen,
14. Transferaufwendungen,
15. sonstige ordentliche Aufwendungen,

Saldo ordentliches Ergebnis

16. Finanzerträge,
17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen

Finanzergebnis

Saldo ordentliches Ergebnis

18. außerordentliche Erträge,
19. außerordentliche Aufwendungen.

Saldo außerordentliches Ergebnis

Saldo Jahresergebnis

Rheinland-Pfalz

Ordentliche Erträge

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfererträge,
3. Erträge der sozialen Sicherung,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
8. andere aktivierte Eigenleistungen,
9. sonstige laufende Erträge,
- (10. Summe der laufenden Erträge aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 1 bis 9),)

Ordentliche Aufwendungen

11. Personalaufwendungen,
12. Versorgungsaufwendungen,
13. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
14. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und auf Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung der Verwaltung,
15. Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die üblichen Abschreibungen überschreiten,
16. Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferaufwendungen,
17. Aufwendungen der sozialen Sicherung,
18. sonstige laufende Aufwendungen,

20. laufendes Ergebnis aus Verwaltungstätigkeit (Saldo der Nummern 10 und 19),

21. Zins- und sonstige Finanzerträge,
22. Zins- und sonstige Finanzaufwendungen,

23. Finanzergebnis (Saldo der Nummern 21 und 22),

24. Ordentliches Ergebnis (Summe der Nummern 20 und 23),

25. außerordentliche Erträge,
26. außerordentliche Aufwendungen,

27. Außerordentliches Ergebnis (Saldo der Nummern 25 und 26),

28. Jahresergebnis (Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag) (Summe der Nummern 24 und 27),

29. Einstellung in den Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich,
30. Entnahme aus dem Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich,
31. Jahresergebnis nach Berücksichtigung der Veränderung des Sonderpostens für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich (Saldo der Nummern 28, 29 und 30).

Sachsen-Anhalt

Ordentliche Erträge

- a) Steuern und ähnliche Abgaben,
- b) Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
- c) sonstige Transfererträge,
- d) öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
- e) privatrechtliche Leistungsentgelte,
- f) Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
- g) sonstige ordentliche Erträge,
- h) aktivierte Eigenleistungen,
- i.) Bestandsveränderungen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit,
- j) Finanzerträge,

Ordentliche Aufwendungen

- a) Personalaufwendungen,
- b) Versorgungsaufwendungen,
- c) Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
- d) bilanzielle Abschreibungen,
- e) Transferaufwendungen, Umlagen,
- f) Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen,
- g) sonstige ordentliche Aufwendungen,

Saldo ordentliches Ergebnis

3. außerordentliche Erträge,
4. außerordentliche Aufwendungen.

Saldo außerordentliches Ergebnis

Saldo Jahresergebnis

Schleswig-Holstein

Ordentliche Erträge

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfererträge,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige ordentliche Erträge,
8. aktivierte Eigenleistungen,
9. Bestandsveränderungen,

Ordentliche Aufwendungen

10. Personalaufwendungen,
11. Versorgungsaufwendungen,
12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. bilanzielle Abschreibungen,
14. Transferaufwendungen,
15. sonstige ordentliche Aufwendungen,

Saldo Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit

16. Finanzerträge,
17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen

Saldo Finanzergebnis

Saldo ordentliches Ergebnis

18. außerordentliche Erträge,
19. außerordentliche Aufwendungen.

Saldo außerordentliches Ergebnis

Saldo Jahresergebnis

Thüringen

Ordentliche Erträge

- a) Steuern und ähnliche Abgaben,
- b) Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfererträge,
- c) Erträge der sozialen Sicherung,
- d) öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
- e) privatrechtliche Leistungsentgelte,
- f) Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
- g) Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
- h) andere aktivierte Eigenleistungen,
- i) sonstige laufende Erträge,
- (j) Summe der laufenden Erträge aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 1.a bis 1.i.)

Ordentliche Aufwendungen

- a) Personalaufwendungen,
- b) Versorgungsaufwendungen,
- c) Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
- d) Abschreibungen auf immaterielle VgSt. des Anlagevermögens und auf Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung der Verwaltung,
- e) Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die üblichen Abschreibungen überschreiten,
- f) Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferaufwendungen,
- g) Aufwendungen der sozialen Sicherung,
- h) sonstige laufende Aufwendungen,
- (i) Summe der laufenden Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 2.a bis 2.h.)

3. laufendes Ergebnis aus Verwaltungstätigkeit (Saldo der Nummern 1.j und 2.i),

4. Zins- und sonstige Finanzerträge,

5. Zins- und sonstige Finanzaufwendungen,

6. Finanzergebnis (Saldo der Nummern 4 und 5),

7. Ordentliches Ergebnis (Summe der Nummern 3 und 6),

8. außerordentliche Erträge,
9. außerordentliche Aufwendungen,

10. Außerordentliches Ergebnis (Saldo der Nummern 8 und 9),

11. Jahresergebnis vor Berücksichtigung der Veränderung des Sonderpostens für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich und vor der Veränderung der Rücklagen (Summe der Nummern 7 und 10),

12. Einstellung in den Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich,

13. Entnahme aus dem Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich,

14. Jahresergebnis vor Berücksichtigung der Veränderung der Rücklagen (Saldo der Nummern 11, 12 und 13),

15. Einstellung in die Kapitalrücklage,

16. Entnahme aus der Kapitalrücklage,

17. Jahresergebnis vor Veränderung der zweckgebundenen Ergebnismrücklage (Saldo der Nummern 14, 15 und 16),

18. Einstellung in die zweckgebundene Ergebnismrücklage,

19. Entnahme aus der zweckgebundenen Ergebnismrücklage,

20. Jahresergebnis (Saldo der Nummern 17, 18 und 19).

Anlage 3.3: Übersicht differierender Bestandteile auf der Passivseite der Vermögensrechnung, nach Bundesländern

IMK	Baden-Württemberg	Bayern	Brandenburg
IMK Leittext Doppik § 52 Vermögensrechnung (Bilanz)	E-GemHVO-Doppik BW § 52 Vermögensrechnung (Bilanz)	E-KommHV-Doppik BY § 85 Vermögensrechnung (Bilanz)	E-GemHV-Doppik BB § 47 Bilanz
(4) Passivseite:	(4) Passivseite:	(3) Passivseite:	(4) Passivseite
1. Eigenkapital/Nettoposition,	1. Kapitalposition 1.1 Basiskapital 1.2 Rücklagen 1.2.1 Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses 1.2.2 Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses 1.2.3 Bewertungsrücklage für Überschüsse des Bewertungsergebnisses 1.2.4 Zweckgebundene Rücklagen 1.2.5 Sonstige Rücklagen 1.3 Ergebnis 1.3.1 Ergebnisvortrag aus Vorjahr 1.3.2 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	1. Eigenkapital 1.1. Allgemeine Rücklage (Nettoposition) 1.2. Rücklagen aus nicht ertragswirksam aufzulösenden Zuwendungen 1.3. Ergebnisrücklagen 1.4. Verlustvortrag 1.5. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	1. Eigenkapital 1.1 Basis-Reinvermögen 1.2 Rücklagen aus Überschüssen 1.2.1 Rücklage aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses 1.2.2 Rücklage aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses 1.3 Sonderrücklage 1.4 Fehlbetragsvortrag 1.4.1 Fehlbetrag aus ordentlichem Ergebnis 1.4.2 Fehlbetrag aus außerordentlichem Ergebnis

Fortsetzung von Seite 3-81

IMK	Baden-Württemberg	Bayern	Brandenburg
2. Sonderposten,	1.4 Sonderposten 1.4.1 für Investitionszuweisungen 1.4.2 für Investitionsbeiträge	2. Sonderposten	2. Sonderposten 2.1 Sonderposten aus Zuweisungen der öffentlichen Hand 2.2 Sonderposten aus Beiträgen, Baukosten- und Investitionszuschüssen 2.3 sonstige Sonderposten

Fortsetzung von Seite 3-83

Hessen	Mecklenburg-Vorpommern	Niedersachsen	Nordrhein-Westfalen
2. Sonderposten	2. Sonderposten:	1.4 Sonderposten	2. Sonderposten
a) Sonderposten für erhaltene Investitionszuweisungen, -zuschüsse und Investitionsbeiträge	2.1 Sonderposten zum Anlagevermögen:		
aa) Zuweisungen vom öffentlichen Bereich	2.1.1 Sonderposten aus Zuwendungen;	1.4.1 Investitionszuweisungen und -zuschüsse	2.1 für Zuwendungen
bb) Zuschüsse vom nicht öffentlichen Bereich	2.1.2 Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten;	1.4.2 Beiträge und ähnliche Entgelte	2.2 für Beiträge
cc) Investitionsbeiträge	2.1.3 Sonderposten aus Anzahlungen für Anlagevermögen;		
	2.2 Sonderposten für den Gebührenaussgleich;	1.4.3 Gebührenaussgleich	2.3 für den Gebührenaussgleich
	2.3 Sonderposten mit Rücklageanteil;	1.4.4 Bewertungsausgleich	
		1.4.5 Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten	
b) sonstige Sonderposten	2.4 Sonstige Sonderposten;	1.4.6 Sonstige Sonderposten	2.4 Sonstige Sonderposten

Rheinland-Pfalz	Saarland	Sachsen	Sachsen-Anhalt
GemHVO RP § 47 Bilanz	KommHVO SL § 42 Vermögensrechnung (Bilanz)	E-KomHVO-Doppik SN § 51 Vermögensrechnung	GemHVO-Doppik ST § 46 Vermögensrechnung (Bilanz)
(5) Die Passivseite der Bilanz ist mindestens wie folgt in der angegebenen Reihenfolge zu gliedern:	(4) Die Passivseite der Vermögensrechnung ist mindestens in die Posten zu gliedern:	(4) Passivseite:	(4) Passivseite
1. Eigenkapital 1.1 Kapitalrücklage	1. Eigenkapital 1.1 Allgemeine Rücklage	1. Kapitalposition a) Basiskapital, b) Rücklagen <i>cc) Rücklagen aus nicht ertragswirksam aufzulösenden Zuwendungen,</i> aa) Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses, bb) Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses,	1. Eigenkapital a) Rücklagen
1.2 Sonstige Rücklagen	1.2 Ausgleichsrücklage	dd) Sonderrücklagen und sonstige Rücklagen;	b) Sonderrücklagen
1.3 Ergebnisvortrag		c) Ergebnis aa) Ergebnisvorträge aus den Vorjahren,	c) Ergebnisvortrag
1.4 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	1.3 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	bb) Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag;	d) Jahresüberschuss / -fehlbetrag

Fortsetzung von Seite 3-85

Rheinland-Pfalz	Saarland	Sachsen	Sachsen-Anhalt
2. Sonderposten	2. Sonderposten	2. Sonderposten	2. Sonderposten
2.1. Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich			
2.2 Sonderposten zum Anlagevermögen:			
2.2.1 Sonderposten aus Zuwendungen	2.1 aus Zuwendungen	a) Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen,	a) Sonderposten aus Zuwendungen
2.2.2 Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	2.2 aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	b) Sonderposten für Investitionsbeiträge,	b) Sonderposten aus Beiträgen
2.2.3 Sonderposten aus Anzahlungen für Anlagevermögen			
2.3 Sonderposten für Gebührenaussgleich	2.3 für den Gebührenaussgleich	c) Sonderposten für den Gebührenaussgleich,	c) Sonderposten für den Gebührenaussgleich
2.4 Sonderposten mit Rücklageanteil			
2.5 Sonderposten aus Grabnutzungsentgelten			
2.6 Sonderposten aus Anzahlungen für Grabnutzungsentgelte			
2.7 Sonstige Sonderposten	2.4 Sonstige Sonderposten	d) Sonstige Sonderposten;	d) Sonstige Sonderposten

Fortsetzung von Seite 3-87

Schleswig-Holstein	Thüringen
2. Sonderposten,	2 Sonderposten:
	2.1 Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich,
	2.2 Sonderposten zum Anlagevermögen:
2.1 für aufzulösende Zuschüsse,	2.2.1 Sonderposten aus Zuwendungen,
2.2 für aufzulösende Zuweisungen,	
2.3 für Beiträge,	2.2.2 Sonderposten aus Beiträgen und ähnliche Entgelten,
2.3.1 aufzulösende Beiträge,	
2.3.2 nicht aufzulösende Beiträge,	2.2.3 Sonderposten aus Anzahlungen,
2.4 für Gebührenausgleich,	2.3 Sonderposten für den Gebührenausgleich,
	2.4 Sonderposten mit Rücklageanteil,
2.5 für Treuhandvermögen,	
2.6 für Dauergrabpflege,	
2.7 für sonstige Sonderposten,	2.5 Sonstige Sonderposten.

Der kursiv gedruckte und grau unterlegte Posten der Vermögensrechnung ist nicht in der Reihenfolge dargestellt, wie er den haushaltsrechtlichen Vorschriften entnommen werden kann. Dies dient dem Vergleich der Vorschriften.

Sofern man die Tabellenseiten nebeneinanderlegt, ergibt sich ein umfassender Überblick über die länderspezifischen Unterschiede in der Struktur der kommunalen Vermögensrechnung / Bilanz.

Quelle: Eigene Darstellung.

Anlage 3.4: Komprimierte Übersicht der Unterschiede in den Länderregelungen innerhalb der „Eigenkapital“-Position der Vermögensrechnung

Quelle: Eigene Darstellung.

► **Bezeichnung** dieser (übergeordneten) **Passiv-Position**:

„*Eigenkapital*“: IMK-Leittext, Bayern, Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen;

„*Nettoposition*“: Niedersachsen;

„*Kapitalposition*“: Baden-Württemberg, Sachsen.

► Innerhalb der o.g. „Eigenkapital“-Positionen entsprechen sich die folgenden Unterpositionen; hier handelt es sich um **die eigentlichen „Residualgrößen“**, d.h. jene Größen in die das Jahresergebnis eingeht:

„*Basisreinvermögen*“: IMK-Leittext;

„*Basis-Reinvermögen*“: Brandenburg, Niedersachsen;

„*Basiskapital*“: Baden-Württemberg, Sachsen;

„*Allgemeine Rücklage*“: Bayern, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Schleswig-Holstein – in Bayern mit dem Zusatz „Nettoposition“;

„*Nettoposition*“: Hessen;

„*Kapitalrücklage*“: Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Thüringen;

„*Rücklagen*“: Sachsen-Anhalt.

RECHTSVERGLEICH KOMMUNALE DOPPIK

KAPITEL 4

Finanzhaushalt und Finanzrechnung

Stand der verwendeten rechtlichen Vorschriften: September 2008

Inhaltsverzeichnis Kapitel 4

Finanzhaushalt und Finanzrechnung

Abbildungsverzeichnis	4-3
Tabellenverzeichnis	4-4
Anlagenverzeichnis	4-5
Stand der verwendeten (haushalts-)rechtlichen Vorschriften, sortiert nach Bundesländern	4-6
4.1 Einordnung	4-11
4.2 Finanzhaushalt und Finanzrechnung als immanenter Bestandteil des integrierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungsverbunds – Zusammenhang der Systemkomponenten	4-13
4.3 Länderspezifische Gestaltungsunterschiede im kommunalen Haushaltsrecht	4-17
4.3.1 Der Finanzhaushalt	4-17
a) Bedeutung des Finanzhaushalts	4-17
b) Haushaltsrechtliche Vorgaben zum Finanzhaushalt in den Bundesländern	4-17
c) Auswertung der Analyse des Haushaltsrechts zum Finanzhaushalt und Beurteilung	4-33
4.3.2 Die Finanzrechnung	4-37
a) Bedeutung der Finanzrechnung	4-37
b) Theoretische Grundlage der haushaltsrechtlichen Regelungen zur Erstellung der Finanzrechnung	4-37
c) Haushaltsrechtliche Vorgaben zur Finanzrechnung (Aufbau und Gliederung) in den Bundesländern	4-44
d) Auswertung der Analyse des Haushaltsrechts zur Finanzrechnung und Beurteilung	4-51
4.4 Das Zahlungssziel – Zahlungsströme als Betrachtungsobjekt: <i>Zeitraumbezogene</i> Darstellung sämtlicher Zahlungsströme und deren Steuerung	4-56
4.5 Das Liquiditätsziel – Zahlungsfähigkeit als Betrachtungsobjekt: <i>Zeitpunktbezogene</i> Darstellung und Steuerung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes	4-57
4.6 Die Perspektive der Mittelherkunft und -verwendung – Planung und Rechenschaft von / über Finanzierungsquellen und Ermächtigungen für (investive) Zahlungsströme	4-61
4.7 Lenkungsmöglichkeiten – Aussagekraft des Finanzhaushalts und der Finanzrechnung	4-63
4.8 Neue finanzstatistische Anforderungen – Änderungen für die kommunale Finanzstatistik	4-65
4.9 Zusammenfassung der Ergebnisse	4-70
Anlagen	4-72

Abbildungsverzeichnis Kapitel 4

Abbildung 4.1:	Die äquivalenten Komponenten im doppelten Haushalts- und Rechnungsverbund – Einordnung des Finanzhaushalts/der Finanzrechnung	4-13
Abbildung 4.2:	Elemente des integrierten Haushalts- und Rechnungsverbundes und deren Verknüpfungen	4-14
Abbildung 4.3:	Heterogenität/Homogenität innerhalb der ausgewiesenen Ländergruppen zum Finanzhaushalt	4-35
Abbildung 4.4:	Möglichkeiten der Erstellung der Finanzrechnung	4-38
Abbildung 4.5:	Zusammenhänge zwischen Finanz- und Ergebnisrechnung	4-40
Abbildung 4.6:	Kriterien und Zonen des Liquiditätsziels	4-59

Tabellenverzeichnis Kapitel 4

Tabelle 4.1:	Regelungen IMK Leittext zum Finanzhaushalt	4-18
Tabelle 4.2:	Ermittlungsmethoden des Finanzhaushalts, nach Ländern	4-21
Tabelle 4.3:	Unterschied beim Saldenausweis im Finanzhaushalt, nach Bundesländern	4-22
Tabelle 4.4:	Unterschiede in den Ländervorschriften bezüglich der Staffelpositionen und der Saldenbildung im Finanzhaushalt	4-25
Tabelle 4.5:	Detaillierungsgrad der Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit bei direkter Ermittlung des Finanzhaushalts	4-28
Tabelle 4.6:	Detaillierungsgrad der Zahlungen aus Investitionstätigkeit und eventuelle Zusatzinformationen in den Bundesländern	4-29
Tabelle 4.7:	Detaillierungsgrad der Zahlungen aus Finanzierungstätigkeit und eventueller Zusatzinformationen bzw. Abweichungen in den Bundesländern	4-31
Tabelle 4.8:	Versuch einer Gruppenbildung bei den Ländervorschriften zum Finanzhaushalt	4-34
Tabelle 4.9:	Vereinfachtes Schema der indirekten Ermittlung der Finanzrechnung	4-42
Tabelle 4.10:	Regelungen des IMK Leittextes zur Finanzrechnung	4-45
Tabelle 4.11:	Saldenbildung im Rahmen der baden-württembergischen Finanzrechnung	4-47
Tabelle 4.12:	Saldenbildung im Rahmen der hessischen Finanzrechnung	4-48
Tabelle 4.13:	Saldenbildung im Rahmen der sächsischen Finanzrechnung	4-48
Tabelle 4.14:	Versuch einer Gruppenbildung bei den Ländervorschriften zur Finanzrechnung	4-51
Tabelle 4.15:	Muster für die Finanzrechnung	4-53
Tabelle 4.16:	Definition des Liquiditätssaldos	4-57

Anlagenverzeichnis Kapitel 4

Anlage 4.1:	Gesamtübersicht der Vorschriften zum Thema „Finanzhaushalt/-rechnung“ – nach Bundesländern	4-73
Anlage 4.2:	Übersicht (Gesamt-) <i>Finanzhaushalt</i> in den Bundesländern – in Abgleich mit dem IMK Leittext	4-128
Anlage 4.3:	Übersicht (Gesamt-) <i>Finanzrechnung</i> in den Bundesländern – zusammen mit dem IMK Leittext	4-142
Anlage 4.4:	Übersicht <i>Teilfinanzhaushalt</i> in den Bundesländern – zusammen mit dem IMK Leittext	4-146
Anlage 4.5:	Übersicht <i>Teilfinanzrechnung</i> in den Bundesländern – zusammen mit dem IMK Leittext	4-152

Stand der verwendeten (haushalts-)rechtlichen Vorschriften Kapitel 4, sortiert nach Bundesländern

Baden-Württemberg:

E-GemHVO BW Arbeitsentwurf zur Verordnung des Innenministeriums über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO), Stand: 21. Dezember 2007.

Bayern:

KommHV-Doppik BY Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik) vom 15. Oktober 2007, Verordnung ist mit Wirkung vom 1. Januar 2007 in Kraft getreten (GVBl. S. 678).

Brandenburg:

KomHKV BB Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden (Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung) vom 14. Februar 2008 (GVBl. II/08, S.14).

Hessen:

GemHVO-Doppik HE Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde mit doppelter Buchführung (Gemeindehaushaltsverordnung) vom 2. April 2006 (GVBl. I 2006 Hessen, S. 235).

Mecklenburg-Vorpommern:

GemHVO-Doppik MV Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts – Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik vom 25. Februar 2008 (GVBl. MV, S. 34).

Niedersachsen:

GemHKVO NI Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans sowie die Abwicklung der Kassengeschäfte der Gemeinden auf der Grundlage der kommunalen Doppik (Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung) vom 22. Dezember 2005 (Nds. GVBl. Nr.31/2005, S. 458), zuletzt geändert am 27. November 2007 (Nds. GVBl. S. 683).

**Nordrhein-
Westfalen:**

GemHVO NW Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen – Gemeindehaushaltsverordnung NW vom 16. November 2004 (GVBl. Nordrhein-Westfalen Nr. 41 vom 24. November 2004, S. 644).

Rheinland-Pfalz:

GemHVO RP Gemeindehaushaltsverordnung Rheinland-Pfalz vom 18. Mai 2006 (GVBl. Rheinland-Pfalz Nr. 11 vom 30. Mai 2006, S. 203), zuletzt geändert durch Verordnung vom 28. Dezember 2007 (GVBl. 2008 S. 23).

Schleswig-Holstein:

GemHVO-Doppik SH Landesverordnung über die Aufstellung und Ausführung eines doppelhaushaltlichen Haushaltsplanes der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik) vom 15. August 2007 (Gesetz- und Verordnungsblatt Schleswig-Holstein 2007, S. 382).

Saarland:

KommHVO SL Kommunalhaushaltsverordnung vom 10. Oktober 2006 (Amtsblatt des Saarlandes, Nr. 47 vom 2. November 2006, S. 1842), zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. November 2007 (Amtsblatt des Saarlandes 2007, S. 2393).

Sachsen:

GO SN Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen in der Fassung der Bekanntmachung vom 18. März 2003 (GVBl. S. 55), zuletzt geändert durch Gesetz vom 7. November 2007 (SächsGVBl. S. 478).

SächsKomHVO-Doppik Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirtschaft nach den Regeln der Doppik – Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik vom 8. Februar 2008 (SächsGVBl. S. 202).

E-SächsKomHVO-Doppik Änderungsentwurf der Sächsischen Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik (Stand: 28. Mai 2008).

Sachsen-Anhalt:

GemHVO-Doppik ST Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden im Land Sachsen-Anhalt nach den Grundsätzen der Doppik (Gemeindehaushaltsverordnung Doppik) vom 30. März 2006 (GVBl. Sachsen-Anhalt 2006, S. 204).

Thüringen:

E-ThürGemHV-Doppik Entwurf Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (Stand: 01. Juli 2008).

Zusätzlich
(kein Bundesland) – siehe
auch Literaturverzeichnis:

DRSC:

DRS 2 Deutscher Rechnungslegungs-Standard Nr. 2 „Kapitalflussrechnung“ vom 29. Oktober 1999 (BAnz. 2000 S. 10189), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Deutschen Rechnungslegungs-Änderungsstandards Nr. 3 vom 29. Juli 2005 (BAnz. Nr. 164a vom 31. August 2005).

IMK:

IMK Leittext Doppik Innenministerkonferenz der Länder, Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ – Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“: Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen – Erläuterungen und Leittext, Jena 2003, Anlage 2 (neu) zum IMK-Beschluss vom 21. November 2003.

IMK Evaluierungsbericht Doppik Innenministerkonferenz der Länder, Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“: Bericht über den Stand der Umsetzung der Reform des Gemeindehaushaltsrechts – Evaluierungsbericht, Stand: September 2007.

4.1 Einordnung

Der Finanzhaushalt und die Finanzrechnung werden in den doppelischen Reformen meist vernachlässigt, obgleich beide hinsichtlich Existenz, Ausgestaltung und Steuerungsrelevanz (zu Teilen) eine Besonderheit des Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens sind. Diese beiden Finanzmodule des doppelischen Haushalts- und Rechnungsverbundes beschäftigen sich mit Ein- und Auszahlungen sowie deren Saldo (dem Zahlungsmittelbestand) und dokumentieren diese(n) für kommunale Kontroll- und Lenkungs-zwecke.

Das kamerale Haushalts- und Rechnungswesen als reine Einnahmen- und Ausgabenrechnung wird für eine demokratische und wirtschaftliche Steuerung eines modernen, komplexen und dezentral organisierten Gemeinwesens als nicht mehr geeignet angesehen.¹ Der mögliche Fehlschluss, dass man sich nunmehr ausschließlich auf das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch fokussiert, sollte daraus jedoch nicht gezogen werden und ist auch nicht die Idee hinter der Umstellung auf die Doppik in Form eines integrierten Haushalts- und Rechnungsverbunds. Die Beschäftigung mit Zahlungsströmen und /-bestand im Rahmen des ex ante Finanzhaushalts und der ex post Finanzrechnung ergänzt nach Umstellung auf die Doppik hingegen die zentralen ressourcenbasierten Ergebnismodule (Ergebnishaushalt und -rechnung) und schließt so Dokumentations- und Steuerungslücken. Der Finanzhaushalt übernimmt beispielsweise bezüglich der Veranschlagung vermögenswirksamer Zahlungen (Investitionen) auch die Funktion des kamerale Vermögenshaushalts,² denn nur im Finanzhaushalt sind z.T. Geschäftsvorfälle zu ersehen, die aufgrund (noch) fehlender Ressourcenwirkungen nicht in der Ergebnisrechnung ausgewiesen sind, aber u.U. auf Jahre hin die Finanzen einer Kommune belasten können.

Dieses Kapitel geht daher zunächst auf die Rolle der Finanzmodule im doppelischen Verbund ein und zeigt den Zusammenhang der einzelnen Systemkomponenten auf. Dabei wird deutlich, dass der Finanzhaushalt und die Finanzrechnung zahlreiche Überschneidungen mit dem Ergebnishaushalt und der Ergebnisrechnung, aber auch mit der Vermögensrechnung aufweist (Abschnitt 4.2). Danach werden die Grundstrukturen des Finanzhaushalts und der Finanzrechnung herausgearbeitet und die diesbezüglich existenten bundeslandspezifischen Unterschiede im kommunalen Haushaltsrecht aufgezeigt (Abschnitt 4.3). Hierbei wird der Leittext der Innenministerkonferenz aus dem Jahre 2003 stets als Referenz herangezogen. Die Vielzahl der auf dieser Grundlage erarbeiteten und in den Ländervorschriften kodifizierten Terminologien, Gliederungs- und Detaillierungsunterschiede bei den ausgewiesenen Zahlungspositionen sowie die Menge an Differenzen bei der Saldenbildung müssen überraschen.

¹ Vgl. Berens, W. u.a. (2007), S. 109 und Bundesrechnungshof / Präsident des Bundesrechnungshofes (2007), S. 158.

² Vgl. Lüder, K. (1998), S. 69.

Auf diesen rechtlichen Grundlagen aufbauend, geht dieses vierte Kapitel des Rechtsvergleichs danach auf die Zielsetzungen ein, die mit den genannten Komponenten des Haushalts- und Rechnungsverbundes verfolgt werden. Dabei kommen dem Finanzhaushalt / der Finanzrechnung vielseitige Aufgaben zu. Elementar sind dabei das verfolgte Zahlungsziel (d.h. die zeitraumbezogene Darstellung sämtlicher Zahlungsströme und Steuerung mit diesen Daten – vgl. Abschnitt 4.4) und das Liquiditätsziel (d.h. die zeitpunktbezogene Darstellung der Veränderung und Steuerung des Zahlungsmittelbestandes – Abschnitt 4.5). Gleichsam lassen sich aus den in den Plänen und Rechnungen enthaltenen Informationen Aussagen über Mittelherkunft und -verwendung, respektive auch über die Planung und Rechenschaft von / über Finanzierungsquellen und Ermächtigungen für (investive) Zahlungsströme treffen (Ausführungen hierzu finden sich in Abschnitt 4.6). Zusammengefasst erkennt man, dass auch im Finanzhaushalt / in der Finanzrechnung mögliche und notwendige Lenkungsmöglichkeiten der kommunalen Entscheidungsträger liegen (Abschnitt 4.7). Auch auf der Grundlage solcher aussagekräftigen Informationen über die zukünftige / tatsächliche finanzielle Lage der Kommune können und müssen Entscheidungen getroffen werden.

Nach der Umstellung auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen ist es notwendig, dass die Kommunen ihrer Verpflichtung hinsichtlich der Daten für die Finanzstatistik nachkommen. Abschnitt 4.8 ist daher den Änderungen gewidmet, die eine doppische Umstellung auf die kommunale Finanzstatistik hat und umgekehrt, welche veränderten finanzstatistischen Anforderungen mit dem doppischen Haushalts- und Rechnungswesen auf die Kommunen zukommen (bzw. bereits zugekommen sind). Abgerundet wird das Kapitel mit einer Zusammenfassung der wesentlichsten Ergebnisse.

Die Überschneidungen des Kapitels mit den vorherigen Kapiteln des Rechtsvergleichs Doppik liegen auf der Hand: Wie im dritten Kapitel „Haushaltsausgleich“ gezeigt wurde, geben einige Bundesländer ihren Kommunen auch den verpflichtenden Ausgleich des ex ante Finanzhaushalts und der ex post Finanzrechnung vor (vgl. Kapitel 3, S. 3-18 ff. – die Länder, in denen ein Ausgleich verpflichtend ist, sind dort in Tabelle 3.1 auf S. 3-22 benannt). Die Implikationen eines ausgeglichenen Finanzhaushalts und einer ausgeglichenen Finanzrechnung wurden im Rahmen dieses dritten Kapitels bereits erläutert. Im zweiten Kapitel „Planung“ wurde ferner als zentrales, der mittel- bis langfristigen Planung dienendes und den Finanzhaushalt ergänzendes NÖHR-Element der Finanzplan erwähnt. Die Ziel- und Kennzahlenorientierung der Kommune umfasst selbstverständlich auch die Liquidität und generell die finanzielle Lage der Kommune – als eine wesentliche, die (materielle) Existenz sichernde formale Nebenbedingung. Die im Folgenden dargelegten Ausführungen sind daher auch unter dem Aspekt der strategischen Steuerung einer Kommune zu sehen, welcher die Informationen aus dem Finanzhaushalt und der Finanzrechnung dienen.

4.2 Finanzhaushalt und Finanzrechnung als immanenter Bestandteil des integrierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungsverbunds – Zusammenhang der Systemkomponenten

Das neue, reformierte öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen ist ein **integrierter Drei-Komponenten-Haushalts- und Rechnungsverbund** auf Basis des Ressourcenverbrauchskonzeptes. Dessen integrativer Charakter entsteht durch die systematische Verzahnung seiner ex post Bestandteile Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung (als Ist-Komponenten auf der Rechnungsebene) untereinander und mit den jeweiligen – ihrerseits wiederum untereinander verknüpften – ex ante Planungsäquivalenten (als Soll-Komponenten auf der Haushaltsebene) – vgl. Abbildung 4.1.¹ Die fünf (sechs) Bausteine sollten sinnvollerweise immer als Teil des NÖHR-Gesamtsystems betrachtet werden.

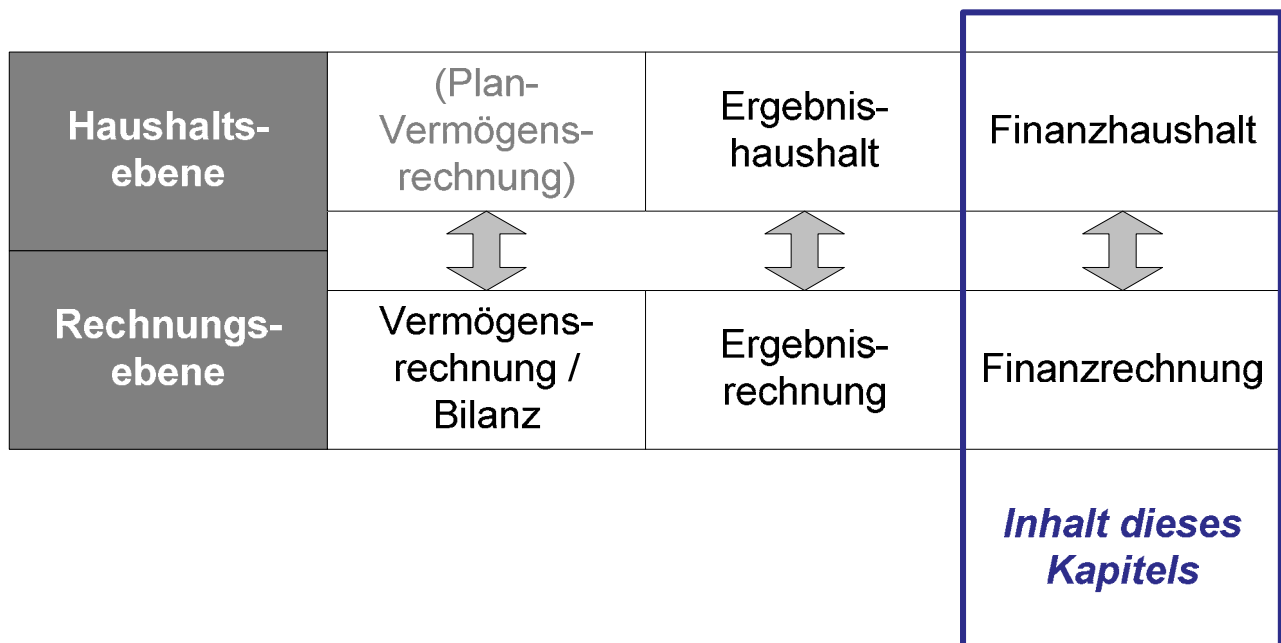


Abb. 4.1: Die äquivalenten Komponenten im doppelischen Haushalts- und Rechnungsverbund; Einordnung des Finanzhaushalts/der Finanzrechnung

Quelle: Eigene Darstellung.

Inhalt dieses Kapitels ist der Finanzhaushalt und die -rechnung. Im Gegensatz zum Ergebnishaushalt und der -rechnung, in der Ressourcenaufkommen und -verbräuche erfasst werden, dienen der Finanzhaushalt und die -rechnung der Dokumentation, Steuerung und Kontrolle aller zahlungswirksamen Vorgänge (d.h. von Einzahlungen und Auszahlungen). Auch liegt ein Augenmerk auf dem Zahlungsmittelbestand als Residuum der Zahlungsströme.² Jeder Verwaltungsvorgang, bei dem der Zahlungsmittelbestand zunimmt, ist eine Einzahlung, jeder Vorgang, der zu einer Abnahme des Zahlungsmittelbestandes führt, ist eine Auszahlung. Finanzhaushalt und -rechnung führen also zu einer Transparenz über die

¹ Vgl. Lüder, K. (2004), S. 111 und Bolsenkötter, H./Poullie, M./Vogeloth, N. (2007), S. 287.

² Vgl. Tabelle 4.15; dort ist dargestellt, wie sich der Zahlungsmittelbestand als finales Residuum der Finanzrechnung ermitteln lässt.

strukturelle Zusammensetzung aller Zahlungsvorgänge (nach Art der Zahlung) sowie über die Ursache der Liquiditätslage. Der Saldo der Finanzrechnung fließt in den Posten „Liquide Mittel“ (Änderung des Zahlungsmittelbestandes) der Vermögensrechnung ein.³ Die Finanzrechnung kann daher faktisch als Unterkonto der liquiden Mittel in der Vermögensrechnung interpretiert werden.⁴

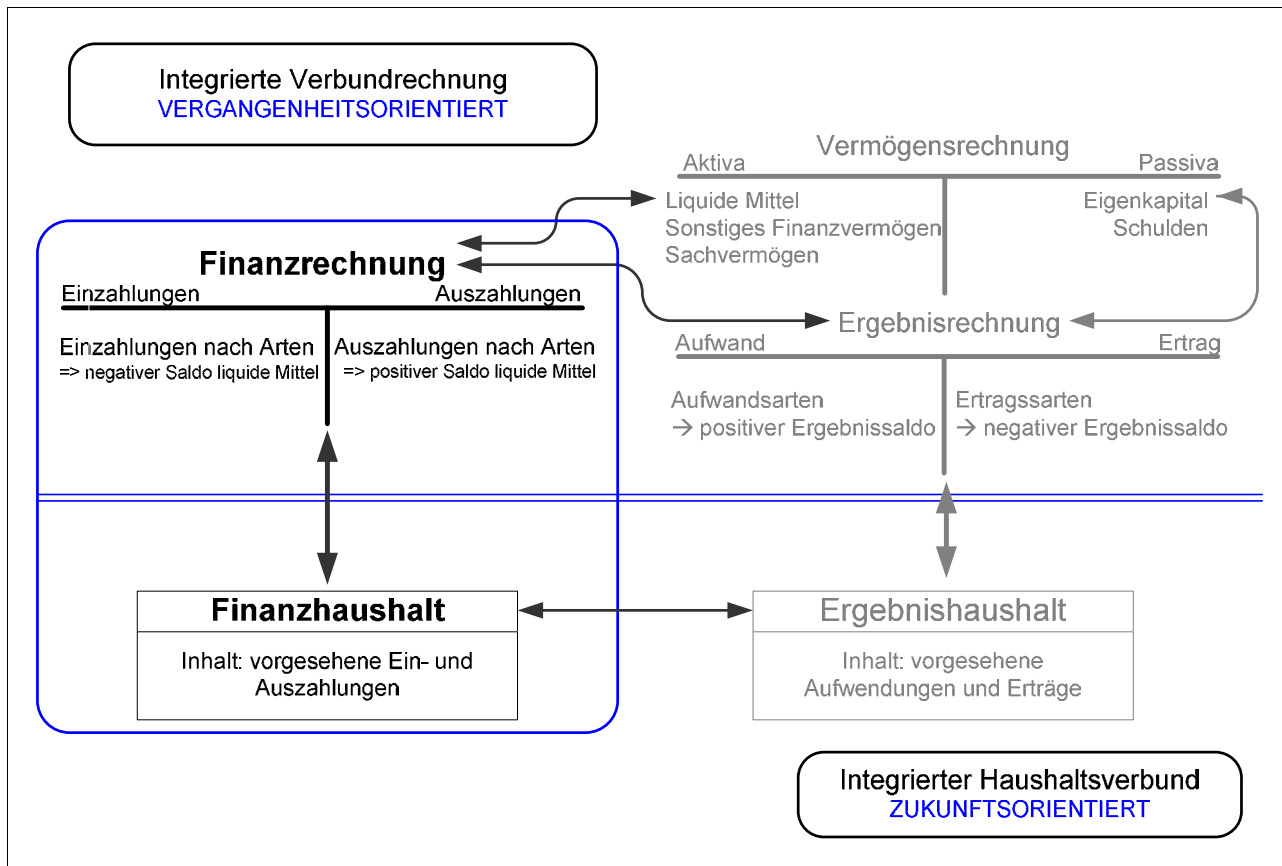


Abb. 4.2: Elemente des integrierten Haushalts- und Rechnungsverbundes und deren Verknüpfungen

Quelle: Eigene Darstellung.

Unter Umständen erfassen die Ergebnis- und die Finanzkomponenten (auf der Haushalts- und Rechnungsebene) dieselben Geschäftsvorfälle – allerdings unter einem jeweils anderen Aspekt. Beide zeigen *zeitpunktbezogen* eine Art „Erfolg“ (Ressourcen- und Finanzergebnis) und *zeitraumbezogen* seine Quellen. Die Ergebnisrechnung zeigt den Erfolg hinsichtlich der Bewirtschaftung der Ressourcen während der laufenden Haushaltsperiode und an deren Ende, die Finanzrechnung das Resultat in Bezug auf die Bewirtschaftung der Finanzmittel. Die jeweiligen Planungsäquivalente legen (in der zeitlichen Abfolge vorgelagert) Gleiches bezogen auf die Zukunft offen (d.h. für die kommende Haushaltsperiode). Die Vernetzung von Ergebnisrechnung und -haushalt auf der einen und von Finanzrechnung und -haushalt auf der anderen Seite (vgl. obige Abbildung 4.2) ist im Haushaltsrecht sämtlicher Bundesländer geregelt. Beispielhaft wird im IMK-Leittext vorge-

³ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 122.

⁴ Vgl. Budäus, D./Hilgers, D. (2007), S. 32.

geben, dass den Jahresergebnissen (Ist-Ergebnissen) die Ansätze für die Rechnungsperiode (fortgeschriebene Planansätze des Haushaltjahres) gegenüberzustellen sind, um in einem Vergleich die Plan-/Ist-Abweichungen festzustellen.⁵

Wesentlich ist, dass der integrierte Haushalts- und Rechnungsverbund auch in der skizzierten Weise bei den Kommunen installiert wird. „Nicht missbraucht werden sollte die Finanzrechnung dazu, in ihr bei unverändertem kameralistischem Haushalt die ebenfalls unveränderte kameralistische Haushaltsrechnung darzustellen und damit an das unveränderte kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen lediglich eine doppelte Finanzbuchhaltung anzuhängen.“⁶ Reformdiskussion und Praxis konzentrieren sich allerdings schwerpunktmäßig auf eine vom Haushaltswesen weitgehend losgelöste Reform des Rechnungswesens. **Notwendig ist jedoch, dass sich die Elemente auf beiden Ebenen hinsichtlich Form, Ansatz, Ausweis und Bewertung entsprechen.**⁷ Haushaltsplan und -rechnung müssen also konzeptionell und inhaltlich aufeinander abgestimmt sein.⁸ Nur ein derartiges integriertes Haushalts- und Rechnungswesen vermag ein tatsächliches Bild über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Kommune zu geben (wie das in § 264 Abs. 2 HGB beispielsweise auch für Kapitalgesellschaften gefordert wird).⁹

Auch wenn das doppelte kommunale Rechnungswesen auf dem Modell der kaufmännischen Buchführung aufbaut, so ist der beschriebene integrierte Haushalts- und Rechnungsverbund dennoch eine Besonderheit der öffentlichen Hand:

Einerseits existiert in der Privatwirtschaft nur die Verpflichtung zur externen Rechenschaftslegung für die vergangenheitsorientierte Seite; die Haushalts-/Planungsseite entfällt für die Privaten vollständig. Privatunternehmungen müssen selbstverständlich auch intern eine Finanzplanung vorsehen, da eine Zahlungsunfähigkeit (d.h. eine unausgeglichene Finanzrechnung) zwangsläufig zur Insolvenz (in der eigentlichen Bedeutung des Wortes) führt. Es besteht jedoch keine Pflicht diese zu veröffentlichen. Man erkennt allerdings an den freiwilligen Planungsaktivitäten der Privaten, dass das sorgsame Bewirtschaften der Finanzmittel ebenso „überlebenswichtig“ ist, wie die ökonomische Bewirtschaftung der Ressourcen. Auch wenn eine Kommune – wie in Kapitel 1 bereits erwähnt – (bislang) nicht insolvent werden kann, ist diese Erkenntnis dennoch übertragbar. Der wirtschaftliche Umgang mit Ressourcen einerseits und mit Finanzmitteln andererseits (mit Letzterem eng verbunden ist auch das Streben nach einem finanziellen Gleichgewicht) sind in ihrer Bedeutung gleichwertig. Dies sind zwei notwendige Voraussetzungen für eine finanziell „gesunde“ Kommune und die beiden essentiellen Nebenbedingungen bei der Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben (vgl. Ausführungen in Kapitel 2). Durch die öffentliche Aufgaben-

⁵ Vgl. IMK AK III (2003), S. 26 f. sowie S. 57 § 34 Abs. 1 Nr. 1 und S. 66 § 50 Abs. 2 i.V.m. § 49 Abs. 4.

⁶ Lüder, K. (2005), S. 36

⁷ Vgl. Budäus, D. (2005), S. 611.

⁸ Vgl. Lüder, K. (2000), S. 840.

⁹ Vgl. Budäus, D./Hilgers, D. (2007), S. 32 f.

stellung und die Verwendung öffentlicher Gelder ist eine Gebietskörperschaft allerdings – im Unterschied zur Privatwirtschaft – zum öffentlichen Planen gezwungen.

Andererseits ist das oben erläuterte Modell spezifisch auf die Bedürfnisse der Kommunen angepasst, da die kommunale Finanz(mittel)seite im doppelischen Verbund zu einer eigenen Haushalts- und Rechnungskomponente ausgebaut und in das Ressourcenverbrauchs-konzept (hier Drei-Komponenten-System) integriert wird.¹⁰ Zwar existieren auch in der Privatwirtschaft Finanz(mittel)konten als Teil der Vermögensrechnung. Eine, in das IVR-Modell integrierte, nach Zahlungsarten tief aufgegliederte¹¹ Finanzrechnung wird dort allerdings nicht geführt. Auch existiert im kaufmännischen Rechnungswesen auf der Basis des HGB eine separate „Kapitalflussrechnung“ (auch sog. Cash Flow – Rechnung)¹². Diese wird allerdings eben nicht im dynamischen Verbund, sondern gegebenenfalls (lediglich beim Konzernabschluss von Kapitalgesellschaften verpflichtend¹³) als statische Ergänzungsrechnung geführt, d.h. derivativ aus den Zahlen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet.¹⁴ „Die Einbeziehung der Finanzrechnung in den doppelischen Verbund hat aber den Vorteil, dass **eine nach der direkten Methode erstellte und damit auch zur unterjährigen Finanzsteuerung einsetzbare Finanzrechnung das gleiche hohe und der Doppik immanente Zuverlässigkeitsniveau besitzt wie die Ergebnisrechnung und die Vermögensrechnung.**“¹⁵ Dies wird in den folgenden Abschnitten weitergehend erläutert.

¹⁰ Vgl. Budäus, D./Hilgers, D. (2007), S. 32. Die kaufmännische Doppik ist ein Zwei-Komponenten-System mit einer Stichtagsrechnung, der Bilanz (Äquivalent zur kommunalen Vermögensrechnung), und einer Zeitraumrechnung, der Gewinn- und Verlustrechnung (privatwirtschaftliches Äquivalent der Ergebnisrechnung).

¹¹ Einzahlungen und Auszahlungen werden also auf nach Einnahmeherkunft und Ausgabenbestimmungen getrennten Konten der Finanzrechnung gebucht.

¹² Seit einigen Jahren führen insbesondere größere Kapitalgesellschaften freiwillig Kapitalflussrechnungen, ohne dass dies gesetzlich kodifiziert war. Verpflichtend wurde dies erstmals durch das Kapitalaufnahmeleichterungsgesetz im Jahr 1998. Nach § 292 a HGB^{alt} wurden Konzernabschlüsse nach internationalen Standards ermöglicht (nach US-GAAP und IAS / IFRS sind Cash Flow-Rechnungen bei Konzernabschlüssen verbindlich). Ferner wurde § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB^{alt} eingeführt, der zunächst lediglich börsennotierte Mutterunternehmen dazu verpflichtete, den Konzernanhang um eine Kapitalflussrechnung zu erweitern. Die Befreiungsregelung in §292 a HGB^{alt} ist zum 31. Dezember 2004 außer Kraft getreten. An ihre Stelle trat die am 19. Juli 2002 verabschiedete IAS / IFRS-VO der EU („Verordnung über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze“). Die genannte Verordnung verpflichtet alle Unternehmen innerhalb der Europäischen Union, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt gehandelt werden, erstmalig für Geschäftsjahre beginnend ab dem 1. Januar 2005 bzw. 2007 einen Konzernabschluss nach IAS / IFRS aufzustellen. Damit ist nun für alle Kapitalgesellschaften die Aufstellung von Kapitalflussrechnungen im Konzernabschluss verpflichtend.

¹³ Allerdings ist die Erstellung von aussagekräftigen Kapitalflussrechnungen im Anhang von Einzelabschlüssen durchaus üblich, da dies von Fremdkapitalgebern oftmals gewünscht wird.

¹⁴ In der Neufassung des § 297 Abs. 1 HGB wurde erstmals die Kapitalflussrechnung als verpflichtendes Element des Konzernabschlusses für Kapitalgesellschaften definiert. Auch sieht DRS 2 des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees e.V. eine verpflichtende Kapitalflussrechnung vor. Vgl. hierzu Strobel, W. (1999), S. 1044 ff. Den DRS ist durch das KonTraG sowie § 342 Abs. 2 HGB nach Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz die Vermutung zu eigen, dass Sie GoB-konform sind – sie „sollten“ daher von privaten Unternehmen beachtet werden.

¹⁵ Lüder, K. (2005), S. 36, Hervorhebung durch die Verfasser; vgl. auch Lüder, K. (2004), S. 112 f.

4.3 Länderspezifische Gestaltungsunterschiede im kommunalen Haushaltsrecht

4.3.1 Der Finanzhaushalt

a) Bedeutung des Finanzhaushalts

Auch nach Umstellung des kameralistischen Rechnungswesens auf die Doppik ist, wie im vorherigen Abschnitt dargelegt wurde, die Planung von Zahlungsströmen für Gebietskörperschaften wichtig. Der Finanzhaushalt enthält – als Planungskomponente zur Finanzrechnung (diese wird im folgenden Abschnitt 4.3.2 behandelt) – alle Zahlungen, die die Kommune in der Haushaltsperiode tätigen wird. Er gibt einerseits Auskunft über die Quellen, aus denen diese fließen (Mittelherkunft) sowie über die Ziele / Zwecke, die mit diesen verfolgt werden (Mittelverwendung). Insbesondere zeigt dieses Planungsinstrument hinsichtlich der Verwendung liquider Mittel auch Zahlungen auf, die durch kommunale Investitionen und die Kreditaufnahme der Städte, Gemeinden und Kreise veranlasst sind.¹⁶ Es handelt sich hierbei üblicherweise um in den kommunalen Leitungsgremien äußerst strittige und intensiv diskutierte Finanzpositionen. Insofern werden die ausführenden Organe durch einen verabschiedeten Finanzhaushalt auch zur Mittelverwendung ermächtigt (vgl. Abschnitt 4.6). Die einzelnen Zahlungen resultieren letztlich in der zukünftigen finanziellen Lage der Gebietskörperschaft (unter der Annahme, dass der Finanzhaushalt auch so ausgeführt wird). **Zusammenfassend gibt der Finanzhaushalt daher einerseits Auskunft über zukünftige Zahlungsströme** (vgl. Abschnitt 4.4) und andererseits über das sich daraus voraussichtlich entwickelnde Residuum, **die „Plan-Liquidität“** (vgl. Abschnitt 4.5). Er ist damit ein – wenn auch für die meisten Verantwortungsträger gedanklich vertrautes – neues, wichtiges **Informationsinstrument, dessen sich Politik und Verwaltung zur Steuerung der Kommune bedienen können** (vgl. Abschnitt 4.7) und das sie aufgrund externer Verpflichtungen auch verwenden müssen (vgl. Abschnitt 4.8). Auch wenn die Ressourcenverbrauchs- und die Leistungsperspektive durchaus berechtigt im Mittelpunkt des neuen Haushalts- und Rechnungswesen steht, so ist die alleinige Fokussierung auf diese nicht unbedingt zielführend. Die beiden Flusskalkulationen Ergebnis- und Finanzhaushalt bilden durch ihre jeweilige, sich ergänzende Fokussierung auf die ressourcen- und die finanzwirtschaftliche Sphäre zusammen die geeignete Planungsgrundlage aller Gebietskörperschaften.

b) Haushaltsrechtliche Vorgaben zum Finanzhaushalt in den Bundesländern

Bezüglich des Aufbaus des Finanzhaushalts gibt der Leittext der IMK in § 3 ein Muster in Staffelform vor (siehe Tabelle 4.1). Alternativ wäre (theoretisch) auch eine Darstellung in Kontenform denkbar. Die Staffelform wird aber allgemein als übersichtlicher gesehen und

¹⁶ Vgl. IMK AK III (2003), S. 27.

ermöglicht den einfachen Ausweis von (Zwischen-)Salden, welche der kommunalen Steuerung dienen. Daher wird die Staffelform in sämtlichen Haushalts- und Kassenverordnungen der Bundesländer vorgegeben. Der AK III der IMK hat sich im Jahr 2003 auf einen Ausweis von diversen Einzahlungs- und Auszahlungspositionen verständigt, die er in vier Kategorien zusammengefasst hat; die letzte hiervon ist jedoch im kommunalen Haushaltsrecht eher umstritten und daher unüblich:

- *Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
- *Zahlungen aus Investitionstätigkeit,*
- *Zahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
- *Zahlungen aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven.*

Unter diese Kategorien lassen sich – nach Auffassung der IMK – sämtliche Zahlungsbewegungen fassen, die in einer Kommune anfallen. Die Auflistung aller möglichen Ein- und Auszahlungen und die gleichzeitige Kategorisierung werden im Leittext in § 3 Abs. 1 geregelt. Die systematische Strukturierung der einzelnen Zahlungen nach Zahlungsarten erhöht dabei die Transparenz der Finanzströme. In Abs. 2 finden sich dann Regelungen zum Ausweis und zur Berechnung von Salden der vier Zahlungskategorien.

IMK-Leittext § 3 – Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält

die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus Finanzierungstätigkeit

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
4. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,*
6. *die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres*

auszuweisen.

Tab. 4.1: Regelungen IMK Leittext zum Finanzhaushalt

Quelle: IMK AK III (2003), Leittext S. 45 f., § 3.

Ein wichtiger Saldo ist der voraussichtliche Finanzmittelüberschuss respektive -fehlbetrag des Haushaltsjahres, der sich aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungs- und Investitionstätigkeit zusammensetzt. Dies ist eine wichtige Kennzahl, die – vergleiche hierzu die Ausführungen in Kapitel 2 zur Verwendung von Indikatoren – den in den Kommunen finanzielle Verantwortung Tragenden die Möglichkeit gibt, die Finanzmittel entsprechend zu steuern. Eine weitere Summe, die in jeder Organisation (gleich ob privat oder öffentlich) interessiert, ist der Bestand an Finanzmitteln – hier wird von der IMK ein Vergleich zwischen Anfangs- und Endsaldo vorgeschrieben.

Aufbauend auf diesen Regelungen zum Finanzhaushalt im Leittext der Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder haben die meisten Bundesländer (die doppelten „Vorreiter“ hatten bereits eigene Konzepte erarbeitet) unterschiedliche Ausformungen des kommunalen Haushaltsrechtes vorgenommen. Die gesamten Vorschriften zum Finanzhaushalt und zur Finanzrechnung in den Bundesländern sind von den Verfassern in Anlage 4.1 zusammengestellt. Um eine effektive Analyse der Finanzhaushalt-Vorschriften in den Bundesländern zu ermöglichen, wurden jene Paragraphen aus den doppelten Gemeindehaushalts- und Kassenverordnungen in Anlage 4.2 geordnet nebeneinander gestellt, die in Staffelform den Aufbau und den Inhalt des Finanzhaushalts beschreiben. Auf jeder Seite der Synopse wurde in der linken Spalte jeweils der IMK AK III-Leittext abgedruckt, da dieser als Vergleichsmaßstab für die Analyse herangezogen wird. Es ist sachlogisch, dass die Länderregelungen auf der Basis dieses Referenztextes, den der Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ erarbeitet hat und auf den sich der AK III verständigen konnte, einer Beurteilung unterzogen werden. So wird im Folgenden zu beurteilen sein, wie sich die Landesgesetzgeber bei den Vorgaben für die kommunalen Finanzhaushalte von diesem gemeinsamen Konsens haben leiten lassen und ob bzw. wie sie davon – sachlich berechtigt oder unberechtigt bzw. in sinnvoller oder zweifelhafter Art und Weise (auch das wird zu folgern sein) – abgewichen sind.

Der Analyse vorangestellt sei, dass sich nur ein Landesgesetzgeber bei der Ausformung der Regelungen zum Finanzhaushalt strikt an den Leittext gehalten hat (Sachsen-Anhalt). Alle anderen bewiesen große „Kreativität“ bei der Aufstellung einer Musterstaffel des Finanzhaushalts. Zunächst werden im Folgenden die großen Unterschiede hinsichtlich der Erstellungsmethode, der Definition und der Detaillierung beim Ausweis von Zahlungspositionen in den Staffeltaushalten sowie der Saldenbildung einzeln erläutert. Im Anschluss sind die Vorschriften, auf diesen Ergebnissen basierend, mit ähnlichen Vorschriften in Gruppen zusammengefasst. Zum Teil finden sich Ländervorschriften, die sich fast exakt gleichen (so zum Beispiel die GemHVO-Doppik MV in Mecklenburg-Vorpommern und die GemHVO RP in Rheinland-Pfalz), wieder andere sind bezüglich des Finanzhaushaltes kaum mit einer anderen Vorschrift vergleichbar (so zum Beispiel die GemHVO-Doppik HE in Hessen oder die GemHKVO NI in Niedersachsen). Die Spannweite an Lösungen für die

Erstellung eines kommunalen Finanzhaushalts ist so immens, dass man nicht annehmen dürfte, dass diese (zum Großteil) auf der Grundlage eines identischen Leittextes entstanden sind.

Ein erstes und wichtiges Unterscheidungsmerkmal sind, wie bereits in den vorhergehenden Kapiteln zum Rechtsvergleich Doppik erläutert, die **terminologischen Differenzen**. Fest machen lässt sich dies bereits an der Bezeichnung „Finanzhaushalt“. So haben nicht sämtliche Länder diesen Terminus verwendet. In Hessen spricht man von „Gesamtfinanzhaushalt“, um diesen von den ebenfalls – auch dies wird im Folgenden kurz erläutert – verpflichtend aufzustellenden Teil(finanz)haushalten abzuheben. Diese bundeslandspezifische Besonderheit dient also einer größeren, wenn auch nicht unbedingt notwendigen Präzision. Kritisch ist dagegen die Bezeichnung „Finanzplan“ zu sehen, die in den Ländern Nordrhein-Westfalen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen¹⁷ verwendet wird. Hier besteht vor allem bei Bundesland-übergreifenden Vergleichen und Diskussionen die dringende Gefahr, dass der Finanzhaushalt mit dem mittelfristigen Finanzplan (siehe hierzu Kapitel 2, Abschnitt 2.5, S. 2-27 ff.) verwechselt wird.

Ein weiteres Beispiel für terminologische Ungenauigkeiten bzw. bundeslandspezifische Alleingänge bezüglich der Wahl von Termini ist die Residualgröße „Finanzmittelüberschuss / -fehlbetrag“ (als Summe der Salden aus lfd. Verwaltungs- und Investitionstätigkeit – siehe IMK-Leittext). Auch wenn in der Mehrzahl der Bundesländer sowie im Leittext diese Bezeichnung verwendet wird, gehen die Bundesländer Baden-Württemberg¹⁸, Bayern und Sachsen einen Sonderweg. In den entsprechenden Ländervorschriften wird für den identischen Inhalt die abweichende Begrifflichkeit „Finanzierungsmittelüberschuss / -fehlbetrag“ verwendet. Da sich die Begriffe gleichen, fällt dies zunächst nicht auf, allerdings besteht auch hier wiederum immense Verwechslungsgefahr mit dem Saldo aus Finanzierungstätigkeit (zum Teil auch als Überschuss / Fehlbetrag aus Finanzierungstätigkeit bezeichnet), der nicht Teil der o.g. Residualgröße ist. Zumindest verwendet das Bundesland Baden-Württemberg diesen Begriff auf eine konsistente Weise. In den Ländervorschriften in Bayern und Sachsen hingegen findet bei der weiteren Saldenbildung – zur völligen Verwirrung – der Begriff „Finanzmittelüberschuss / -fehlbetrag“ Anwendung. Somit finden sich in einer Vorschrift beide erwähnten Begriffe nebeneinander. Auf weitere mannigfache terminologische Differenzen wird detailliert im Rahmen der Analyse der Zahlungspositionen eingegangen. Es sei allerdings darauf hingewiesen, dass zum Zwecke der Suche nach

¹⁷ In Thüringen ist die doppische Gemeindehaushaltsverordnung noch nicht verabschiedet. Hier wird mit dem Arbeitsentwurf E-ThürGemHV-Doppik vom 1. Juli 2008 gearbeitet. Auch wenn es sich noch nicht um eine Verordnung handelt, wird im Folgenden vereinfachend von „Ländervorschrift“ und „Länderregelung“ gesprochen, um die Sonderstellung des Landes nicht mehrfach herausheben zu müssen.

¹⁸ In Baden-Württemberg ist die E-GemHVO BW ebenfalls noch nicht verabschiedet. Im Rahmen dieser Stellungnahme wird daher mit dem Arbeitsentwurf zur Verordnung des Innenministeriums über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden vom 21. Dezember 2007 gearbeitet. Auch wenn es sich lediglich um einen Entwurf handelt, wird im Folgenden vereinfachend von „Ländervorschrift“ und „Länderregelung“ gesprochen.

Gemeinsamkeiten und zur Generierung von Übersichten den Inhalten mehr Bedeutung beigemessen wurde, als den unterschiedlichen Bezeichnungen. Ansonsten lassen sich aufgrund dieser meist unwesentlichen minimalen Unterscheidungen kaum gewichtige Gemeinsamkeiten und grobe Erkenntnisse herausarbeiten. Beispiele für solche von den Verfassern als gleichartig identifizierte Begrifflichkeiten sind „Einzahlungen aus sonstiger Investitionstätigkeit“ und „Sonstige Investitionseinzahlungen“, „Sach- und Finanzanlagen“ und „Sach- und Finanzvermögen“ oder „Kredite zur Liquiditätssicherung“ und „Kredite zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit“. In diesen Fällen waren die inhaltlichen Entsprechungen offenkundig, dennoch wäre auch hier eine „begriffliche Hygiene“ durchaus anzustreben.

Das erste wesentliche Unterscheidungsmerkmal der Länderregelungen ist die **Methode, derzufolge der Finanzhaushalt aufgestellt wird**. Vereinfacht gesagt, finden sich zwei mögliche Methoden, wie in den Kommunen der Finanzhaushalt erstellt / abgeleitet wird – die indirekte und die direkte Methode. Bei ersterer wird der Zahlungsmittelsaldo aus dem Planergebnis bzw. den Zahlen des Ergebnishaushalts abgeleitet. Die direkte Methode geht diesen Weg nicht und ermittelt die Zahlen auf Basis autonomer Daten über einzelne Plan-Ein- und Auszahlungen. Die Vorteile der direkten Methode und Nachteile der indirekten Methode sind ausführlich im folgenden Abschnitt zur Finanzrechnung dargestellt (vgl. Abschnitt 4.3.2 b)). Als Vorgriff sei erwähnt, dass in der Literatur die direkte Methode als überlegenere Variante gesehen wird. Dieser Auffassung schließen sich die Verfasser an.¹⁹ Es existieren drei Bundesländer, die bei der Erstellung des Finanzhaushaltes auf den Ergebnishaushalt zurückgreifen (*indirekte Methode*): *Baden-Württemberg, Hessen und Sachsen*. Alle anderen wenden die direkte Ermittlungsvariante an (vgl. Tabelle 4.2)²⁰.

Ermittlungsmethode Finanzhaushalt, nach Ländern	
Direkte Ermittlung	IMK, BY, BB, MV, NI, NW, RP, SL, ST, SH, TH
Indirekte Ermittlung	BW, HE, SN

Tab. 4.2: Ermittlungsmethoden des Finanzhaushalts, nach Ländern

Quelle: Eigene Darstellung.

Zum Teil wurden allerdings auch Abgrenzungsschritte (Unterscheidung „ordentlich“ und „außerordentlich“), die bei der indirekten Herleitung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit teilweise erforderlich sind bzw. praktiziert werden, auch bei der direkten Ermittlung angewandt (vgl. die Ländervorschriften in Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen).

¹⁹ Bezüglich der Methoden zur Erstellung des Finanzhaushalts wird nur die Unterscheidung in indirekte (aus Ergebnishaushalt abgeleitete Daten) und direkte Verfahren vorgenommen. Da der Aufstellung des Finanzhaushalts keine konkreten Plan-Buchungen zugrunde liegen, macht hier eine weitere Unterteilung der direkten Verfahren keinen Sinn. Finanzhaushalt und -rechnung sollten sich jedoch in ihrer Ermittlungsmethode entsprechen; daher muss man sinnvollerweise für beide Finanzkomponenten das direkte (*originäre – diese Ergänzung gilt allerdings nur für die Finanzrechnung*) Verfahren fordern.

²⁰ Für den/die LeserIn einzelner Kapitel des Rechtsvergleichs: Die hierbei und auch bei der weiteren Analyse verwendeten Länderabkürzungen finden sich im Abkürzungsverzeichnis.

Auch ist die Art der **Saldenbildung und die Anzahl der Zahlungspositionen**, die in die jeweiligen Salden eingehen, in den Ländern mannigfaltig. Einige Bundesländer haben sich mit der Anzahl der Positionen und Salden sehr beschränkt und einen äußerst überschaubaren Finanzhaushalt entworfen – dies geht zum Teil zu Lasten der Detaillierung (vgl. Sachsen-Anhalt). Andere Bundesländer haben den Finanzhaushalt dagegen mit unwesentlichen Salden und mit neuen oder separat ausgewiesenen Positionen gewissermaßen „überfrachtet“ (vgl. Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Thüringen). Allerdings existieren auch Ländervorschriften, die einen – nach Ansicht der Verfasser – richtigen Mittelweg zwischen Detaillierung und Übersichtlichkeit gefunden haben (vgl. Bayern, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein). Um sich hier einen Gesamtüberblick zu verschaffen, sei nochmals auf die Übersicht in Anlage 4.2 verwiesen, aus der die weiteren Analyseergebnisse resultieren. Die Relevanz der Untersuchung von Saldenbildung und Detaillierung von Zahlungspositionen kann nicht hoch genug eingeschätzt werden, da diese die Basis für die Finanzstatistik bilden (vgl. Abschnitt 4.8). Die bundesweit unterschiedlichen Strukturen der kommunalen Finanzhaushalte führen zu nicht-vergleichbaren Daten, die die statistischen Landesämter bzw. aufgabengleiche Behörden sammeln. Spätestens das Statistische Bundesamt sieht sich bei der Aggregation der Länderinformationen dann großen Herausforderungen gegenüber. Auf der gegenwärtigen Basis lassen sich – nach Auffassung der Verfasser – nur mit sehr viel Aufwand vergleichbare Daten für die Bundesfinanzstatistik ermitteln. Daher sollen nun alle Besonderheiten analysiert und erläutert werden.

Ein erster, formaler Unterschied bezüglich der **Salden**²¹ besteht mit der Frage, **an welcher Stelle der Finanzrechnung** diese ausgewiesen werden sollten. Hier bestehen zwei Auffassungen. Der IMK Leittext sah einen komprimierten Ausweis am Ende der Planrechnung vor. Dem haben sich auch fünf Bundesländer angeschlossen. Die Mehrheit der Länder sieht jedoch die Integration der Salden in die Staffelform vor (vgl. Tabelle 4.3). Welches der beiden Verfahren am übersichtlichsten ist, ist strittig. Es ist jedoch offensichtlich, dass eine Bildung von Zwischensalden (auf die dann weiter zurückgegriffen wird bzw. werden kann) eher mit der Staffelform konsistent ist, als ein separater Ausweis an deren Ende.

Unterschied beim Ausweis der Salden, nach Bundesländern	
Komprimierter Ausweis am Ende	IMK, BY, HE, NW, ST, SH (5 Bundesländer)
Integration der Salden in die Staffelform	BW, BB, MV, NI, RP, SL, SN, TH (8 Bundesländer)

Tab. 4.3: Unterschied beim Saldenausweis im Finanzhaushalt, nach Bundesländern

Quelle: Eigene Darstellung.

²¹ Mit „Salden“ sind Zahlungssalden (d.h. Summe Ein- und Auszahlungen) gemeint – zur Vereinfachung und aus Gründen der Übersichtlichkeit wird hier einheitlich nur der kurze Terminus „Salden“ verwendet, der auch in einigen Ländervorschriften Verwendung findet.

Dem Haushaltsrecht liegt ein klassisches 3-Salden-Modell zugrunde; in *allen* Ländervorschriften erfolgt eine Saldenbildung wie folgt:

- *Zahlungsmittelüberschuss/-bedarf bzw. Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
- *Zahlungsmittelüberschuss/-bedarf bzw. Saldo aus Investitionstätigkeit,*
- *Zahlungsmittelüberschuss/-bedarf bzw. Saldo aus Finanzierungstätigkeit.*

Dies ist auch in den Haushaltssatzungen²² so explizit vorgegeben. Allerdings unterscheidet sich der weitere rechnerische Umgang mit diesen Salden. Wie in Tabelle 4.1 gezeigt wurde, sieht der IMK-Leittext auch noch eine vierte Kategorie von Zahlungen vor („Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven“). Aus dieser soll dem Leittext zufolge noch ein Saldo gebildet werden, welcher weiter in die Kalkulation einzubeziehen ist. Dieser zusätzliche Saldo hat sich allerdings (mit einer Ausnahme: Sachsen-Anhalt) nicht in den Ländern durchgesetzt – so verbleibt das 3-Salden-Modell die Regel.

Neben diesen drei Salden taucht in (fast²³) allen Bundesländern die Residualgröße „Finanzmittelüberschuss / Finanzmittelfehlbetrag“ auf, die sich i.d.R. aus den ersten beiden Salden zusammensetzt. Addiert man zu dieser Größe den letztgenannten obigen Saldo, erhält man – dies ist allerdings nicht in allen Ländervorschriften so geregelt – die Änderung des Finanzmittelbestands im Haushaltsjahr. Addiert man nun noch den Anfangsbestand an Finanzmitteln hinzu, führt dies zum entsprechenden Endbestand. Dies wäre das angemessene Verfahren zur Aufstellung eines Finanzhaushalts (so nur von den Ländern Bayern, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Sachsen, Schleswig-Holstein angewandt). Für die Verfasser unverständlich ist, wie – ohne Bezugnahme auf den Anfangsbestand an Zahlungsmitteln – aus der Addition des „Finanzmittelüberschusses / -fehlbetrags“ und dem „Saldo aus Finanzierungstätigkeit“ der „Voraussichtliche Bestand der Zahlungsmittel am Ende des Haushaltsjahres“ abgeleitet werden kann (so beispielsweise in Niedersachsen). In Brandenburg wird zudem ein Bestandssaldo „Saldo Bestand an Finanzmitteln“ ausgewiesen; dieser ist allerdings ein Flusssaldo (falsche Titulierung) und würde sachlogisch erst durch Addition zum Anfangsbestand zum „Saldo Bestand an Finanzmittel“. Der Ausweis sowohl der Veränderungen als auch der daraus resultierenden Bestände ist durchaus sinnvoll. Dies wird auch in Schleswig Holstein so gesehen; dort ist (zu Beginn der Saldenbildung) ausdrücklich erwähnt, dass in jedem Haushaltsjahr der voraussichtliche Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel auszuweisen ist.

Die meisten Ländervorschriften sind noch bis zur Residualgröße „Finanzmittelüberschuss / Finanzmittelfehlbetrag“ einheitlich und unterscheiden sich nur darin, wie weit der Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit und der Saldo aus Investitionstätigkeit jeweils untergliedert

²² Da die Haushaltssatzungen der Bundesländer i.d.R. nur die Verpflichtung zum Ausweis dieser drei Salden regeln, wurden sie aus Platzgründen nicht in den Anlagen aufgeführt.

²³ Wie bereits ausgeführt, wird in BW, BY und SN der Begriff „Finanzierungsmittelüberschuss / -fehlbetrag“ verwendet.

ist (d.h. wie viele Zahlungspositionen in diese einfließen). Daher wird dieser erste Kalkulationsschritt auch zunächst als „Grundmodell“ bezeichnet, da neun der dreizehn Länder dieses so praktizieren (siehe unten). Die meisten Länder unterscheiden sich also folglich dahingehend, wie auf der Residualgröße des Grundmodells aufbauend, weiterkalkuliert werden sollte. Der Unterschied besteht insbesondere dahingehend, ob und eventuell wie der Saldo aus Finanzierungstätigkeit in den Gesamtsaldo des Finanzhaushalts eingebunden werden soll, ob weitere Salden gebildet werden und wie diese dann darauf folgend eingebunden werden (vgl. z.B. den zuvor bereits erwähnten „Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven“ in Sachsen-Anhalt; in Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen werden ferner „Außerordentliche Ein- und Auszahlungen“ ausgewiesen und ein entsprechender Saldo gebildet, der letztlich allerdings in die Residualgröße „Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag“ mündet).

Interessant ist ferner auch, dass die End-Residuen der Finanzhaushalte unterschiedlich sind. Einige Länder begnügen sich mit dem Ausweis des „Finanzmittelüberschusses / -fehlbetrags“ und des „Saldos aus Finanzierungstätigkeit“ (Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Thüringen). Ein anderes Bundesland kalkuliert nur bis zur Veränderung des Finanzmittelbestandes im HH-Jahr (Sachsen) und wieder andere berechnen (sinnvollerweise) auch noch den Endbestand an Finanzmitteln²⁴ (Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein).

Eine Gesamtübersicht über die Länderregelungen zur Saldenbildung findet sich in der nachfolgenden Tabelle 4.4. Dort wird in der ersten Zeile nochmals das von den Verfassern als „Grundmodell“ titulierte Verfahren aufgezeigt, danach folgen in der zweiten und dritten Zeile (als Gruppe 1 und 2 bezeichnet) jene Ländervorschriften, die auf dem Residuum des Grundmodells – dem „Finanzmittelüberschuss / Finanzmittelfehlbetrag“ – aufbauen. Die Gruppen 1 und 2 ergeben sich aufgrund von Ähnlichkeiten im Aufbau der Saldenhierarchie. Zuletzt ist noch darauf hinzuweisen, dass der IMK-Leittext und die GemHVO-Doppik Sachsen-Anhalt zwar das Grundmodell kennen; die Ermittlung der weiteren Salden – zumindest wenn man sich strikt an die Ausführungen im Text hält – baut jedoch nicht auf dessen Residuum auf. In der letzten Tabellenzeile befinden sich noch Ländervorschriften, die die Saldenhierarchie nicht mit dem erläuterten Grundmodell beginnen und von Grund auf eine eigene Kalkulationsmethode anwenden. Zu diesen Ländern zählen Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen. Es gibt hier keine Ähnlichkeiten mit anderen Gruppen. Aus Tabelle 4.4 lassen sich leicht die geschilderten Gesamtunterschiede in den Ländervorschriften bezüglich der Saldenbildung nachvollziehen.

²⁴ Auch als „Zahlungsmittelbestand“ bezeichnet; es wäre eigentlich sinnvoller diesen Terminus zu verwenden, da er in der Theorie klar als Endresiduum des Finanzhaushalts definiert ist (vgl. Abschnitt 4.2).

<p>Grundmodell (für 9 der 13 Bundesländer)</p>	<p>Saldo²⁷ aus laufender Verwaltungstätigkeit + Saldo aus Investitionstätigkeit = (veranschlagter) Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag²⁸</p>			<p>Gilt für IMK, BW, BY, BB, NI, NW, SL, SN, ST, SH</p>
<p>Auf Grundmodell aufbauend: Gruppe 1</p>	<p>Finanzierungsmittelüberschuss/-fehlbetrag + Saldo aus Finanzierungstätigkeit (darin enthalten: Entnahme aus bzw. Zuführung an Liquiditätsreserve – aber keine entsprechende Saldenbildung, sondern nur Einzelausweis) = <i>Finanzierungsmittelbestand</i></p>	<p>Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag + Saldo aus Finanzierungstätigkeit = <i>Voraussichtlicher Bestand Zahlungsmittel Ende des HH-Jahres</i> (Diesem wird nochmals der) <i>Voraussichtliche Bestand an Zahlungsmittel Anfang d. HH-Jahres (z. Vergleich gegenübergestellt)</i></p>	<p>Finanzierungsmittelüberschuss/-fehlbetrag + Saldo aus Finanzierungstätigkeit = <i>Änderung des Finanzmittelbestands im HH-Jahr</i> + Entnahme aus der Liquiditätsreserve - Zuführung an die Liquiditätsreserve = <i>Überschuss oder Bedarf an Zahlungsmittel im HH-Jahr</i></p>	
<p>Auf Grundmodell aufbauend: Gruppe 2</p>	<p>Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag + Saldo Finanzierungstätigkeit + Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven = <i>Saldo Bestand an Finanzmitteln</i> + Bestand Finanzmittel am Anfang des HH-Jahres = <i>Voraussichtl. Endbestand Finanzmittel im HH-Jahr</i></p>	<p>Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag + Saldo aus Krediten für Investitionen + Saldo aus Krediten zur Liquiditätssicherung + = Saldo aus Finanzierungstätigkeit = <i>Veränderung der Finanzmittel</i> + Bestand an Finanzmitteln am Anfang des HH-Jahres = <i>Voraussichtlicher Endbestand Finanzmittel im HH-Jahr</i></p>	<p>Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag (in BY Finanzierungsmittelüberschuss) + Saldo Finanzierungstätigkeit = Saldo (nicht weiter bezeichnet) (hier wird in BY bei der Berechnung der Terminus „Finanzmittelüberschuss“ verwendet) + Anfangsbestand Bestand Finanzmittel am Anfang d. HH-Jahrs = <i>Voraussichtlicher Endbestand Finanzmittel im HH-Jahr</i>²⁹</p>	
<p>Gruppe 3: baut nicht auf Grundmodell, auf</p>	<p>Saldo aus Finanzierungstätigkeit + Saldo Inanspruchnahme v. Liquiditätsreserven = Saldo (nicht weiter bezeichnet) + <i>Voraussichtlicher Bestand Finanzmittel am Anfang HH-Jahr = Voraussichtlicher Endbestand Finanzmittel im HH-Jahr</i></p>			<p>IMK, ST</p>
<p><i>Vollständig losgelöst vom Grundmodell</i>; eigene Berechnungsmethode Keine Ähnlichkeiten mit anderen Gruppen festzustellen</p>	<p>Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit + Saldo aus Investitionstätigkeit + Saldo aus Finanzierungstätigkeit = <i>Geplanter Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag</i> (Landesspezifikum: Finanzierungstätigkeit nur in HE im Saldo „Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag“ enthalten) + <i>Voraussichtlicher Finanzmittelbestand am Anfang des HH-Jahres = Voraussichtlicher Endbestand der Finanzmittel am Ende des HH-Jahres</i></p>	<p>Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit + <i>Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen (herausgelöst aus lfd. Verwaltungstätigkeit)</i> = Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen + <i>Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (außergewöhnlich!)</i> = Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (dieser Saldo existiert nur in diesen Ländern) + Saldo aus Investitionstätigkeit = <i>Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag</i> Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Krediten f. Investitionen/Investitionsfördermaßnahmen (MV) bzw. aus Investitionskrediten (RP, TH) + Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit (MV) bzw. Liquiditätssicherung (RP, TH) + Veränderung der liquiden Mittel = <i>Saldo aus Finanzierungstätigkeit</i></p>	<p>MV, RP, TH (Zusätzlich ausgewiesen:) Ein- und Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern</p>	

Tab. 4.4: Unterschiede in den Ländervorschriften bezüglich der Staffelpositionen und der Saldenbildung im Finanzhaushalt

Quelle: Eigene Darstellung.

²⁷ In den Originalvorschriften wird teilweise die Begrifflichkeit „Saldo der Ein- und Auszahlungen“ verwendet oder alternativ „Summe der Ein- und Auszahlungen“; hier findet zur Vereinfachung nur „Saldo“ Anwendung.

²⁸ Hinweis: Das Bundesland BW verwendet in der E-GemHVO BW konsistent die Terminologie „Finanzierungsmittelüberschuss bzw. -fehlbetrag“ anstatt des in den meisten anderen Ländern verwendeten Residuums „Finanzmittelüberschuss bzw. -fehlbetrag“; da sich die Salden jedoch gleich zusammensetzen, wäre eine einheitliche Begrifflichkeit sinnvoll. Die Länder BB (KomHKV BB) und SN (E- SächsKomHVO-Doppik) verwenden beide Saldenbegriffe parallel.

²⁹ Wenn Berechnung in einer Zeile, dann ist im Haushaltsrecht meist die Beschreibung genannt, wie der Saldo zu bilden ist; es ist bei Erstellung des Haushaltes eigentlich dann nur der Saldo anzugeben, hier zur Erläuterung die Berechnung.

Einer der wesentlichsten Unterscheidungspunkte zwischen den Ländervorschriften zum Finanzhaushalt liegt, wie bereits erwähnt, auch in der **Detaillierung mit welcher die Zahlungspositionen ausgewiesen werden**. Eine generelle Aussage, welches Bundesland eine tiefe Gliederung bei den Ein- und Auszahlungen vornimmt, kann und soll zunächst nicht getroffen werden, da dies bei den drei (vier) bekannten Zahlungskategorien (*Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit, aus Finanzierungstätigkeit und ggf. aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven*) durchaus auch Bundesland-intern unterschiedlich sein kann. So gibt es Länder, die den Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit nur sehr global in zwei Kategorien von Ein- und Auszahlungen unterteilen, dafür aber einen detaillierten Ausweis bei der Investitionstätigkeit vornehmen (Baden-Württemberg). Bei anderen findet sich im Gegensatz dazu eine sehr detaillierte Aufschlüsselung bei den laufenden Verwaltungszahlungen, dafür jedoch nur eine durchschnittliche Anzahl an Zahlungspositionen aus Investitionstätigkeit (Saarland). Generell kann man sagen, dass die eng am IMK-Leittext angelehnten und die direkt ermittelten Finanzhaushalte tendenziell eine geringere Detaillierung aufweisen. Im Folgenden werden nun allerdings sämtliche Gemeindehaushalts- und Kassenverordnungen der Länder für jede der drei (vier) Zahlungskategorien separat dahingehend untersucht, welches Land in welcher Kategorie eine besonders niedrige oder hohe Detaillierung aufweist. Zusammengefasst entsteht dann ein Gesamtbild, das – zusammen mit den anderen bereits ausgeführten Unterscheidungsmerkmalen – zur abschließenden Beurteilung der einzelnen haushaltsrechtlichen Ländervorschriften notwendig ist.

Bei der **Zahlungskategorie „aus laufender Verwaltungstätigkeit“** muss eine Unterscheidung in direkt oder indirekt ermittelte Finanzhaushalte erfolgen. Wie erwähnt, greifen die **indirekt ermittelten Finanzkalkulationen** auf ihre Äquivalente in der Ergebnissphäre zurück. Daraus erschließt sich die obige Tendenz, dass hier lediglich wenige Überleitungspositionen genügen, um zum „Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit“ zu gelangen. Doch auch bezüglich der drei indirekt ermittelten Finanzhaushalte existieren Unterschiede. So weist Baden-Württemberg eine globale Untergliederung in Einzahlungen und Auszahlungen aus außerordentlichen und ordentlichen Erträgen und Aufwendungen auf. Hessen hingegen nimmt einen detaillierten Ausweis von Positionen vor, die den Zahlungssaldo mindern oder erhöhen.³⁰ Wie es das generelle Konzept der indirekten Kalkulationen ist (vgl. Abschnitt 4.3.2 b)), sehen auch die Konzepte in Hessen und Sachsen, ausgehend vom

³⁰ Ausgehend vom geplanten Ergebnis des Ergebnisaushalts werden in Hessen *folgende Positionen subtrahiert*: Zuschreibungen Vgst. AV, Erträge aus Auflösung von Sonderposten (f. erhaltene Investitionszuwendungen³⁰), Abnahme Rückstellungen, Erträge aus dem Abgang von Vgst. des AV, sonstige nicht zahlungswirksame Erträge³⁰, Zunahme Vorräte / der Forderungen aus L&L / anderer Aktiva die nicht zur Investitions- und Finanzierungstätigkeit gehören, Abnahme der Verbindlichkeiten aus L&L sowie anderer Passiva, die nicht zur Investitions- und Finanzierungstätigkeit gehören. *Folgende Positionen werden addiert*: Abschreibungen Vgst. AV, Zunahme der Rückstellungen, Aufwendungen aus dem Abgang von Vgst. des AV, sonstige nicht zahlungswirksame Aufwendungen, Abnahme der Vorräte, Abnahme der Vorräte / der Forderungen aus L&L / anderer Aktiva, die nicht zur Investitions- und Finanzierungstätigkeit gehören, Zunahme der Verbindlichkeiten aus L&L sowie anderer Passiva, die nicht zur Investitions- und Finanzierungstätigkeit gehören.

geplanten Ergebnis (des Ergebnishaushalts) die rückwirkende Eliminierung der finanzwirtschaftlich verzerrenden Einflüsse vor (die nicht ergebniswirksamen laufenden Einzahlungen sowie nicht auszahlungswirksamen Aufwendungen werden addiert und nicht ergebniswirksame laufende Auszahlungen sowie nicht zahlungswirksame Erträge werden subtrahiert). Dieses Konzept ist es letztlich auch, das der SächsKomHVO-Doppik zugrunde liegt.³¹

Der **Konzeption der direkten Ermittlung der Finanzkalkulationen** folgend, werden in den verbleibenden Ländern einzelne Ein- und Auszahlungen ausführlich ausgewiesen. Aus diesen speist sich dann der Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit. Wie erwähnt, finden sich hier in einigen Ländern bis zu fünfzehn Zahlungspositionen. Eine Übersicht über die Anzahl an Zahlungspositionen je Bundesland, verbunden mit Hinweisen an welchen Stellen die jeweiligen Landesgesetzgeber ausführlicher als der IMK-Leittext einen Ausweis vorgeben, findet sich in der folgenden Tabelle 4.5. Es wird daraus ersichtlich, dass in den Ländervorschriften, im Vergleich zum IMK-Leittext, Positionen zusammengefasst, erweitert, ergänzt, in ihrer Reihenfolge geändert oder gelöscht wurden:

³¹ In Sachsen werden ausgehend vom veranschlagten Gesamtergebnis des Ergebnishaushalts die *folgenden Positionen subtrahiert*: Außerordentliche Erträge aus der Veräußerung von Vermögen, nicht zahlungswirksame Erträge aus laufender Verwaltungstätigkeit, nicht ergebniswirksame Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit. Die *folgenden Positionen werden addiert*: Betrag der Abdeckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren, nicht zahlungswirksame Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, nicht ergebniswirksame Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit.

Anzahl der Zahlungspositionen	Anmerkungen zu den Bezeichnungen der Zahlungspositionen aus lfd. Verwaltungstätigkeit (bei direkter Ermittlung des Finanzhaushalts) Angaben im Vergleich zu IMK-Leittext – siehe Tab. 4.1
8 Einzahlungen und 6 Auszahlungen (14 Zahlungspositionen) <i>IMK-Gruppe</i> (Vorschriften vergleichbar mit IMK-Leittext)	<ul style="list-style-type: none"> - BY: Bezeichnungen der Zahlungsposten exakt wie IMK, teilweise nur Reihenfolge vertauscht (bei Auszahlungen); - NW und SH: exakt gleich nur, dass die Rückflüsse für Darlehen nicht explizit bei den Zinszahlungen erwähnt werden; - ST: exakt wie IMK-Leittext, nur werden zu dem Posten der Transferzahlungen noch die Umlagen hinzugenommen. <p style="text-align: right; color: blue;">Anzahl Zahlungspositionen gilt für IMK, BY, NW, SH, ST</p>
8 Einzahlungen und 5 Auszahlungen (13 Zahlungspositionen)	<ul style="list-style-type: none"> - BB: Zusammenfassung von Zinsen und sonstigen Auszahlungen in einem Zahlungsposten in der Staffel <p style="text-align: right; color: blue;">BB</p>
8 Einzahlungen und 7 Auszahlungen (15 Zahlungspositionen)	<ul style="list-style-type: none"> - SL: Zusammenfassung von Zuwendungen, allgemeinen Umlagen und sonstigen Transfereinzahlungen in eine Ausgaben-Position; Löschung der „Einzahlungen aus Rückflüsse von Darlehen“ (diese Position war zuvor mit den Zinseinzahlungen in einer Position zusammengefasst) sowie der „Gewährung von Darlehen“ (zuvor mit den entsprechenden Zinsauszahlungen in einer Position); neu dazu gekommen sind die Auszahlungen zur „sozialen Sicherung“. <p style="text-align: right; color: blue;">SL</p>
9 Einzahlungen und 6 Auszahlungen (15 Zahlungspositionen)	<ul style="list-style-type: none"> - MV, RP, TH: Zusammenfassung von Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfereinzahlungen in eine Ausgaben-Position; Erweiterung der Position für Transferauszahlungen auch auf Zuwendungen und Umlagen (gemeint sind hier allerdings keine Investitionszuwendungen, diese werden unter der Investitionstätigkeit erwähnt!); neu dazugekommen sind die Posten „Ein- und Auszahlungen aus der sozialen Sicherung“, die Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen (und Leistungen) sowie andere aktivierte Eigenleistungen. Hinweis: Die Zahlungen aus Zinsen, der Gewährung / dem Rückfluss von Darlehen und ähnlichen Zahlungen werden separat in einem Saldo „Zins- und sonstige Finanzeinzahlungen und -auszahlungen“ erwähnt (diese sind in den anderen Ländervorschriften im Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeitszahlungen enthalten). - NI: Hinweis in mehreren Positionen der Ein- und Auszahlungen, dass es sich hierbei um keine Zahlungen aus Investitionstätigkeit handeln darf; Löschung der „Einzahlungen aus Rückflüssen“ bei den Zinsen sowie der „Gewährung von Darlehen“ bei den Auszahlungen; Neu dazugekommen ist bei den Einzahlungen die Position „Einzahlungen aus Veräußerung geringwertiger Vermögensgegenstände“. <p style="text-align: right; color: blue;">MV, RP, TH, NI</p>

Tab. 4.5: Detaillierungsgrad der Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit bei direkter Ermittlung des Finanzhaushalts

Quelle: Eigene Darstellung.

In den nun folgenden Zahlungskategorien „aus Investitionstätigkeit“ und „aus Finanzierungstätigkeit“ braucht keine Unterscheidung mehr in indirekt und direkt ermittelte Finanzhaushalte vorgenommen werden, da die Investitions- und Finanzierungszahlungen nicht den Ressourcenverbrauch bzw. das Ressourcenaufkommen beeinflussen (also nicht ergebniswirksam sind) und damit durch eine indirekte Ableitung aus dem Ergebnishaushalt noch nicht erfasst sind. Daher werden nun alle Ländervorschriften gemeinsam betrachtet.

Bezüglich der **Zahlungskategorie „aus Investitionstätigkeit“** lautete die Vorgabe der IMK lediglich vier Zahlungspositionen auszuweisen („Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen“, „aus der Veränderung von Vermögensgegenständen“, „Auszahlungen für eigene Investition“ sowie „von Zuwendungen für Investitionen Dritter“). Die Bundesländer haben allesamt eine tiefergehende Detaillierung vorgenommen (Ausnahme Sachsen-Anhalt, da dort – wie immer – eine exakte Übernahme des IMK Leittextes erfolgte). In den Bundesländern werden im Maximum bis zu fünfzehn Zahlungspositionen (Schleswig-Holstein) unter dieser Kategorie ausgewiesen. Die Gesamtanzahl an Zahlungspositionen, in die der Saldo aus Investitionstätigkeit untergliedert wird, ist ein Indikator für den untersuchten Detaillierungsgrad in den jeweiligen Landesvorschriften. Die Angaben finden sich – nach Ländern geschlüsselt – in der folgenden Tabelle 4.6. Ferner werden dort wiederum auch Angaben gemacht, welche Zusatzinformationen jene Länder, die besonders detailliert berichten, den Adressaten des Finanzhaushalts zur Verfügung stellen. Es handelt sich hier in der Regel einfach um eine weitergehende Untergliederung der vier oben genannten Zahlungspositionen im Leittext, zum Teil haben die Landesgesetzgeber auch den Ausweis von Zahlungspositionen als notwendig erachtet, die vom AK III der IMK nicht erwähnt werden:

Detaillierungsgrad der Zahlungen aus Investitionstätigkeit	Bundesländer
4 Zahlungspositionen (2 Ein- und 2 Auszahlungen)	IMK (hier als Vergleichsmaßstab), ST
5 Zahlungspositionen (3 Ein- und 2 Auszahlungen)	HE
11 Zahlungspositionen (5 Ein- und 6 Auszahlungen)	BW, BY, NI, NW, SL, SN
14 Zahlungspositionen (7 Ein- und 7 Auszahlungen) (8 Ein- und 6 Auszahlungen)	BB MV, RP, TH
15 Zahlungspositionen (8 Ein- und 7 Auszahlungen)	SH
Anmerkungen zu den Zusatzinformationen in jenen Bundesländern, die über die IMK-Vorschriften hinausgehen und besonders detailliert berichten: (als Vergleichsmaßstab gilt hier also wiederum der IMK-Leittext in Tab. 4.1)	
<p>Bezüglich der EINZAHLUNGEN:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Investitionszuwendungen und -beiträge werden in getrennten Positionen ausgewiesen: BW, BY (dort allerdings Fehlbezeichnung der Zuwendungen als Zuschüsse oder es fehlen Zuweisungen als Einzahlungsposition), BB, MV, HE, SH (dort sind Zuweisungen und Zuschüsse getrennt genannt), NI, NW, RP, SL, SN, TH; in allen Bundesländern bis auf ST wurde im Vergleich zum IMK-Leittext in der Investitionsbeitragsposition ferner der Zusatz „ähnliche Entgelte (für Investitionstätigkeit)“ angebracht. - Die Zahlungsposition „Veränderung (Abgang) von Vermögensgegenständen“ im IMK-Leittext wird in verschiedene Vermögensgegenstände (unterschiedlich stark) untergliedert: <ul style="list-style-type: none"> ▶ Trennung in Sach- und Finanzvermögen: BW, BY, NI, NW, SL, SN (in SN werden gemeinsam mit Finanzanlagevermögen noch zusätzlich „Wertpapiere des UV“ als eine Position genannt); ▶ Trennung in Sachvermögen (untergliedert in immaterielle Vermögensgegenstände, Grundstücke/grundstücksgleiche Rechte/Gebäude, übriges Sachanlagevermögen) und Finanzvermögen: BB; ▶ Trennung in Sachvermögen (untergliedert in Sachanlagevermögen und in immaterielles Vermögen) und Finanzvermögen: HE; ▶ Trennung in Sachvermögen (untergliedert in immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Vorräte) und Finanzvermögen (untergliedert in Finanzanlagen, sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen): MV, RP, TH; ▶ Trennung in Sachvermögen (untergliedert in Grundstücke/Gebäude und bewegliches Anlagevermögen) und Finanzvermögen: SH. - Einführung der zusätzlichen Zahlungsposition „Sonstige Investitionstätigkeit/-einzahlungen“: BW; BY; BB, MV, NI, NW, RP, SL, SN, SH, TH. - Einführung der zusätzlichen Zahlungsposition „Sonstige Ausleihungen und Kreditgewährung“: MV, RP, TH. - Einführung der zusätzlichen Zahlungspositionen „Rückflüsse von Ausleihungen bei Investitionsmaßnahmen Dritter und „Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen“: SH. 	

Bezüglich der AUSZAHLUNGEN:

- Die Position „Auszahlungen für eigene Investitionen“ wird in verschiedene Unterpositionen unterteilt:
 - ▶ Für den Erwerb von Grundstücken / Gebäuden, für Baumaßnahmen, für den Erwerb von beweglichem Sach(anlage)vermögen, für den Erwerb von Finanzvermögen, für sonstige Investitionen: **BW, BY, NI, NW und SL** (in NW und SL wird jedoch noch zusätzlich die Position „Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen“ ergänzt), **SN** (in SN wird die Position „Wertpapiere des UV“ zusammen mit Finanzanlagevermögen in einer Position genannt);
 - ▶ Für den Erwerb von Grundstücken / Gebäuden / grundstücksgleiche Rechte, für Baumaßnahmen, für den Erwerb immaterieller Vermögensgegenstände, für den Erwerb von übrigem Sachanlagevermögen, für sonstige Auszahlungen aus Investitionstätigkeit: **BB**;
 - ▶ Für Investitionen in Sachanlagevermögen und immaterielles Anlagevermögen sowie für Finanzanlagevermögen: **HE**;
 - ▶ Für immaterielle Vermögensgegenstände, für Sachanlagen, für Finanzanlagen, für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährung, für Vorräte, für sonstige Investitionsauszahlungen: **MV, RP; TH**;
 - ▶ Für den Erwerb von Grundstücken / Gebäuden, für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen, für den Erwerb von Finanzanlagen, für Baumaßnahmen, für die Gewährung von Ausleihungen für Investitionsmaßnahmen Dritter, für sonstige Investitionsauszahlungen: **SH**.
 - Die Position „Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter“ wird zu „Auszahlungen für Investitionsfördermaßnahmen“: **BW, BY, SN**; alternativ wird sie zu „Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen“: **SH**;
- In **BB** wird exakt wie im IMK Leittext getitelt; in **HE, MV, NI, NW, RP, SL, TH** existiert diese Position nicht.

Tab. 4.6: Detaillierungsgrad der Zahlungen aus Investitionstätigkeit und eventuelle Zusatzinformationen in den Bundesländern

Quelle: Eigene Darstellung.

Die Änderungen, die in den Landesverordnungen im Vergleich zum IMK-Leittext vorgenommen werden, lassen sich grob in mehrere Punkte auf der Ein- und Auszahlungsseite subsumieren. Einerseits wurden in den meisten Ländern Investitionszuwendungen und -beiträge getrennt voneinander ausgewiesen und auch Zahlungen aus ähnlichen Entgelten hierzu addiert. Ferner erfolgte auf der Einzahlungsseite der getrennte Ausweis der Position „Veränderung (Abgang) von Vermögensgegenständen“ in Sach- und Finanzvermögen; zum Teil wurden diese sogar noch tiefergehend untergliedert. Zusätzlich erfolgte noch in den meisten Ländern der Ausweis eines so genannten Restpostens „Einzahlungen sonstige Investitionstätigkeit“, dem alle Zahlungen zugewiesen werden können, die nicht explizit in einem eigenen Posten ausgewiesen werden. Dies macht – nach Auffassung der Verfasser des Rechtsvergleichs – durchaus Sinn. So kann es durchaus sein, dass sich in der Zukunft Investitionsmodelle entwickeln, an die der heutige Gesetzgeber noch nicht denkt bzw. denken kann. Ein solcher „Restposten“ beinhaltet also Entwicklungsmöglichkeiten für die Praxis. Merkwürdig ist in einigen Ländern der Ausweis von „Einzahlungen von sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährung“, da die Verfasser dies eigentlich der Zahlungskategorie „Finanzierungstätigkeit“ zugeordnet hätten. Dieser Ausweis beinhaltet insofern Potential zur Verwirrung der Adressaten des Finanzhaushalts.

Bezüglich des Ausweises von Auszahlungen wurden lediglich zwei Kategorien festgestellt, in der sich (fast) alle Ländervorschriften vom IMK-Leittext unterscheiden. Dies sind zunächst die zum Teil sehr tiefgehende Untergliederung der Auszahlungen für eigene Investitionen und zum anderen der Ausweis von Zuwendungen für Investitionen Dritter / Investitionsfördermaßnahmen, für die die Landesgesetzgeber die unterschiedlichsten Zahlungsposten definiert haben. Andere weisen diese Auszahlungsposition überhaupt nicht aus.

Bezüglich der **Zahlungskategorie „aus Finanzierungstätigkeit“** lässt sich ebenfalls ein unterschiedlicher Detaillierungsgrad feststellen. Die Mehrzahl der Bundesländer belässt es hier bei der IMK-Vorgabe, die lediglich den Ausweis von Ein- und Auszahlungen aus der Aufnahme / Tilgung von Krediten und damit zwei Zahlungspositionen vorsieht. Sehr detailliert berichten die Länder Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen, die den Saldo aus Finanzierungstätigkeit in drei Untersalden untergliedern und unter dieser Ebene nochmals jeweils zwei Zahlungspositionen aufführen (insgesamt also sechs Ein- und Auszahlungen). Die Anzahl an Zahlungspositionen je Bundesland sowie die Zusatzinformationen, welche in jenen Ländern gegeben werden, in denen besonders detailliert berichtet wird, findet sich in der folgenden Tabelle 4.7:

Detaillierungsgrad der Zahlungen aus Finanzierungstätigkeit	Bundesländer
2 Zahlungspositionen (1 Ein- und 1 Auszahlung)	IMK (hier als Vergleichsmaßstab), BW, BY, HE, NW (exakt wie bei IMK), SN, ST
3 Zahlungspositionen (1 Ein- und 1 Auszahlung + 1 Saldo aus Krediten zur Liquiditätssicherung)	SL
4 Zahlungspositionen (2 Ein- und 2 Auszahlungen)	BB, NI, SH
6 Zahlungspositionen (3 Ein- und 3 Auszahlungen – enthält auch Veränderung der liquiden Mittel)	MV, RP, TH
Anmerkungen zu den Zusatzinformationen in jenen Bundesländern, die über die IMK-Vorschriften hinausgehen und besonders detailliert oder einfach abweichend berichten: (als Vergleichsmaßstab gilt hier also wiederum der IMK-Leittext in Tab. 4.1)	
<p>Anmerkung: Der IMK-Leittext unterscheidet zwischen Einzahlungen und Auszahlungen aus der Aufnahme / Tilgung von Krediten.</p> <p>Änderung bezüglich der Positionen, die in den Saldo aus Finanzierungstätigkeit eingehen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven wird als Teil der Finanzierungstätigkeit verstanden (und in den entsprechenden Saldo integriert): BW. - Teilung des Saldos aus Finanzierungstätigkeit in drei Untersalden: MV, RP, TH. 1. Saldo aus Krediten für Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen (MV) / Saldo aus Investitionskrediten (RP, TH); 2. Saldo aus Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit (MV) / zur Liquiditätssicherung (RP, TH); 3. Saldo der Veränderung der liquiden Mittel (jeder der Salden ist nochmals in Ein- und Auszahlungen unterteilt). - Teilung des Saldos aus Finanzierungstätigkeit in zwei Untersalden: SL. 1. Saldo aus Krediten für Investitionen; 2. Saldo „Kredite zur Liquiditätssicherung“ (der erste der beiden Salden ist nochmals in Ein- und Auszahlungen unterteilt). <p>Ergänzung zusätzlicher Zahlungspositionen aus Finanzierungstätigkeit:</p> <ul style="list-style-type: none"> - „Sonstige Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ (mit dem Hinweis, dass hierunter keine Liquiditätskredite zu fassen sind): BB; - „Einzahlungen und Auszahlungen aus der Aufnahme und der Rückzahlung innerer Darlehen“: NI; - „Rückflüsse von Darlehen aus der Anlage liquider Mittel“: SH; - „Gewährung von Darlehen zur Anlage liquider Mittel“: SH. <p>Verwendung lediglich anderer Positionsbezeichnungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Unter der Position „Kredite“ werden zusätzlich noch andere Vorgänge gefasst: <ul style="list-style-type: none"> ▶ „Wirtschaftlich vergleichbare Vorgänge“: BW; ▶ „Wirtschaftlich vergleichbare Vorgänge und innere Darlehen“: BY; ▶ „Begebung und Tilgung von Anleihen“: HE; ▶ „Wirtschaftlich gleichkommende Rechtsgeschäfte“: SN. - Unter die Position „Kredite für Investitionen“ werden noch andere Vorgänge gefasst: <ul style="list-style-type: none"> ▶ „Investitionsfördermaßnahmen“: MV, ST und SH. 	

Tab. 4.7: Detaillierungsgrad der Zahlungen aus Finanzierungstätigkeit und eventueller Zusatzinformationen bzw. Abweichungen in den Bundesländern

Quelle: Eigene Darstellung.

Zur Vervollständigung ist noch die verbleibende **Zahlungskategorie „Zahlungen aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven“** zu erläutern. Wie bereits ausgeführt, findet sich diese vierte Zahlungskategorie zur Liquidität (vgl. hierzu auch Abschnitt 4.5) der Kommunen nur in einer begrenzten Anzahl von Gemeindehaushalts- und Kassenverordnungen. In den Ländern Bayern, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein und Saarland sind diese oder ähnliche Zahlungsangaben überhaupt nicht zu finden. Der IMK-Leittext sah hier zusätzliche Informationen zu den Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven und Auszahlungen an Liquiditätsreserven vor (allerdings ohne Ausweis eines entsprechenden Saldos³²). Identisch wie der IMK-Leittext ist – auch an dieser Stelle – die Regelung in Sachsen-Anhalt; darüber hinaus finden sich Leittext-nahe Vorschriften auch in Brandenburg und Sachsen.³³ Angaben zu dieser Zahlungskategorie finden sich auch in Baden-Württemberg, in Mecklenburg-Vorpommern, in Rheinland-Pfalz und in Thüringen, allerdings sind die dortigen Regelungen nicht konform mit dem IMK-Leittext. In Baden-Württemberg sind die auszuweisenden Entnahmen aus Liquiditätsreserven und die Zuführung an Liquiditätsreserven Teil des Saldos aus Finanzierungstätigkeit – auch dort wird keine separate Saldenbildung für Liquiditätszahlungen vorgenommen, mit der man weiterrechnen könnte. In Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen sind die Abnahme und die Zunahme der liquiden Mittel wie in Baden-Württemberg als Teil des Saldos aus Finanzierungstätigkeit ausgewiesen. Hier findet sich jedoch der kleine aber gewichtige Unterschied, dass eine separate Saldenbildung für die Veränderung an liquiden Mittel vollzogen wird.

Unterschiede gibt es auch in den Vorschriften der Bundesländer zum Finanzhaushalt bezüglich verpflichtender **Regelungen zum Kontenrahmenplan / Kontierungsplan**. In einigen Ländern (Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Schleswig-Holstein und Thüringen) findet sich jeweils am Ende der Paragraphen zum Finanzhaushalt eine Weisung, dass der entsprechende Plan, welcher durch das Innenministerium als Verwaltungsvorschrift bekannt gegeben wird, bei der Erstellung der Kalkulation für die Haushaltsperiode zu beachten ist.

Auf einige **letzte Besonderheiten in einzelnen Ländervorschriften** ist noch hinzuweisen. So werden in Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen am Ende der Staffel noch „Zahlungen aus durchlaufenden Geldern (und fremde Finanzmittel – in Thüringen)“ ausgewiesen. Dies ist eine sinnvolle Besonderheit dieser drei Länder. Lediglich in Sachsen existiert ebenfalls eine Regelung, derzufolge „Zahlungen aus fremden Finanz-

³² Hinweis: Zwar wird im Leittext leider kein Ausweis eines Saldos der entsprechenden Ein- und Auszahlungen vorgenommen, dennoch wird bei der Ermittlung des voraussichtlichen Bestandes an Finanzmitteln am Ende des HH-Jahres mit diesem weitergerechnet.

³³ In Brandenburg findet sich, wie im IMK-Leittext, der Ausweis von Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven und Auszahlungen an Liquiditätsreserven. Dort wird – im Unterschied zum Leittext – allerdings auch eine Saldenbildung vorgenommen; das Ergebnis geht aber in die Kalkulation des Bestandes an Finanzmitteln ein. In Sachsen findet in Anlehnung an den IMK-Leittext keine Saldenbildung statt; das Ergebnis geht dort allerdings in die Kalkulation des Überschusses/Bedarfs an Zahlungsmitteln ein.

mitteln“ nachrichtlich anzugeben sind. Dies ist allerdings separat, d.h. losgelöst von der Finanzhaushalt-Staffel in § 3 E-SächsKomHVO-Doppik – Finanzhaushalt, geregelt.

Eine Besonderheit findet sich auch in den Vorschriften zum Finanzhaushalt in den Ländern Mecklenburg-Vorpommern und Rheinland-Pfalz. Dort existieren Sondervorschriften für „amtsangehörige Gemeinden“ bzw. „Ortsgemeinden“, die zusätzliche / ersetzende Posten im Finanzhaushalt der entsprechenden Kommunen in diesen Ländern vorsehen. Insbesondere regeln diese Vorschriften Kredite und Forderungen gegenüber „dem Amt“ / „der Verbandsgemeinde“.

c) Auswertung der Analyse des Haushaltsrechts zum Finanzhaushalt und Beurteilung

Wie bereits zu Beginn dieses Abschnitts erwähnt, soll auf der Grundlage der zusammengetragenen detaillierten Unterschiede im Haushaltsrecht nun eine Klassifikation durchgeführt werden, um auch die Fachdiskussion hierüber zu erleichtern. Hierzu werden Ländervorschriften, die strukturell und inhaltlich vergleichbar sind, in Gruppen zusammengefasst. Die Klassifikation ist durchaus schwierig, da sich letztlich Überschneidungen und Unterschiede in sämtlichen Gemeindehaushalts- und Kassenverordnungen finden lassen. Die Klassifizierung wird anhand der – aus Sicht der Verfasser des Rechtsvergleichs – relevantesten Kriterien vorgenommen. Die Gruppen werden mit Bezeichnungen versehen, an welchen man erkennt, welcher Aspekt in den Ländervorschriften dieser Gruppe überwiegt bzw. alternativ so gewichtig ist, dass eine eigene Klassifikation gerechtfertigt erscheint. Es kann durchaus sein, dass sich Ländervorschriften, die in unterschiedlichen Klassen vorzufinden sind, sich in einzelnen Punkten ähnlicher sind, als Vorschriften in der gleichen Kategorie. In der folgenden Tabelle 4.8 wird die Klassenzuordnung unter Beachtung des Gesamteindrucks der Vorschriften und unter Berücksichtigung aller für die Gruppen üblichen Charakteristika vorgenommen. Um dennoch Information über die gruppeninterne Heterogenität zu geben, wird in der letzten Spalte in Tabelle 4.8 eine Unterscheidung vorgenommen. Sind die in einer Gruppe befindlichen Ländervorschriften sehr homogen, werden die Länderkürzel (siehe Abkürzungsverzeichnis) in einer Zeile aufgelistet, liegen hingegen Unterschiede vor, erfolgt eine Auflistung untereinander und hinter jedem Länderkürzel finden sich Bemerkungen hinsichtlich der Unterscheidung von den anderen Gruppenmitgliedern. Eine Übersicht über die gruppeninterne Heterogenität ist darauf aufbauend nochmals in Abbildung 4.3 gegeben.

Versuch einer Gruppenbildung bei den Ländervorschriften zum Finanzhaushalt (Aspekte der Einteilung: Direkte/Indirekte Ermittlung, Detaillierung der Zahlungspositionen, Saldenbildung und -ausweis)	
Gruppe A1 – Kompakt <i>Charakteristika:</i> Erweiterung des klassischen 3-Saldenmodells mit den Zahlungen aus Liquiditätsreserven; flache Detaillierung der Zahlungspositionen; Saldenbildung zusammengefasst am Ende; Salden bauen nicht aufeinander auf.	IMK, ST (identisch, der Gesetzgeber in ST hat sich strikt an Leittext gehalten)
Gruppe A2 – Ausführlich, konsistent <i>Charakteristika:</i> Striktes Festhalten am klassischen 3-Saldenmodell; weitergehende, ausreichende Detaillierung bei Offenlegung der Zahlungspositionen; Saldenbildung zusammengefasst am Ende; alle Salden bauen bis hin zum „Endbestand an Finanzmitteln“ konsistent aufeinander auf.	BY, NW SH (etwas detaillierter bei der Finanzierungstätigkeit) Alle drei aber weitgehend identisch.
Gruppe A3 – Ausführlich, finanzierungs-/ liquiditätsbezogen <i>Charakteristika:</i> Klassisches 3-Hauptsalden-Modell aber mit Unterfinanzsaldo „Kredite zur Liquiditätssicherung“ (SL) oder erweitertes Salden-Modell mit 4 Salden, darunter dem Saldo über Liquiditätsreserven (BB) → detaillierte Offenlegung der Liquiditätssituation wichtig; ausreichende Detaillierung bei der Offenlegung der anderen Zahlungspositionen, Saldenbildung ist in die Staffel integriert; konsistente, aufeinander aufbauende Saldenbildung bis hin zum „voraussichtlichen Endbestand Finanzmittel im HH-Jahr“.	BB (Saldo Liquiditätsreserven extra aufgeführt) SL (Liquiditätskredite in Finanzierungssaldo enthalten)
Gruppe A^R – Ausführlich mit unklarer Endsaldenbildung <i>Charakteristika:</i> Rest der Gruppe A – keiner anderen Kategorie zuzuordnen; klassisches 3-Salden-Modell; weitergehende ausreichende Detaillierung bei Zahlungen; Saldenbildung in Staffel integriert; Salden bauen aufeinander auf – allerdings unklar wie Saldo „Voraussichtlicher Bestand Zahlungsmittel Ende HH-Jahr“ ohne Rückgriff auf Anfangssaldo ermittelt werden soll (nur Ausweis, nicht Integration in die Saldenbildung).	NI
Gruppe B – Sehr detailliert mit der Unterscheidung von „ordentlichen und außerordentlichen“ Zahlungen <i>Charakteristika:</i> Z.T. Öffnung des klassischen 3 Salden-Modells (Erweiterung durch vierten Saldo „durchlaufende Gelder“ in TH); zusätzlich werden in die Saldenhierarchie neue, sehr detaillierte Untersalden integriert (insb. der Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit und der Saldo aus Finanzierungstätigkeit werden tiefgehend in weitere Zahlungspositionen und Zwischensalden untergliedert); Saldenbildung in Staffel integriert; Saldenbildung baut nicht aufeinander auf – zudem kein Endsaldo der Finanzmittel (so wird nur der Ausweis des Finanzmittelüberschusses/-fehlbetrags bzw. getrennt davon der Finanzierungssaldo ermittelt; zum Teil: Vorschriften zur Erstellung des Finanzhaushalts von Ortsgemeinden.	MV, RP TH (vierter Saldo, dafür keine Vorschriften f. Ortsgemeinden) Alle drei fast identisch, weitgehende Überschneidungen.
Gruppe C – Indirekte Ermittlung <i>Charakteristika:</i> Indirekte Ermittlung des Finanzhaushalts aus dem Ergebnishaushalt; dennoch strikt klassisches 3 Salden-Modell; sehr detaillierter Ausweis der Zahlungspositionen; Saldenbildung in Staffelform integriert (SN/BW) oder am Ende zentralisiert (HE); endet mit unterschiedlichen Salden.	BW SN HE } Unterschiedlichste Saldenbildung Diese drei verbindet hauptsächlich die indirekte Ermittlungsmethode.

Tab. 4.8: Versuch einer Gruppenbildung bei den Ländervorschriften zum Finanzhaushalt
 Quelle: Eigene Darstellung.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass sich drei Hauptgruppen von Ländervorschriften unterscheiden lassen: Die Länder, die mehr oder minder starke Ähnlichkeiten zum IMK-Leittext aufweisen (Gruppe A – nochmals untergliedert in drei Untergruppen 1 bis 3 nach Detaillierungsgrad und Besonderheiten bei der Saldenbildung sowie eine „Restgruppe“ A^R), ferner jene Länder, die sehr detailliert sind und die die Unterscheidung von ordentlichen und außerordentlichen Zahlungen bei der Ermittlung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit vornehmen (Gruppe B) sowie die Länder, in denen der Finanzhaushalt auf indirekte Art (also durch Verweis auf den Ergebnishaushalt bzw. unter Verwendung dessen Informationen) erstellt wird (Gruppe C).

Die Charakteristika jeder Gruppe sind in Tabelle 4.8 erläutert. **Besonders bemerkenswert ist hierbei, dass – wie bereits erwähnt – die meisten Länder ein klassisches 3-Salden-Modell verfolgen.** Nur wenige Länder weisen zusätzliche Salden aus (z.B. Thüringen in Gruppe B oder Brandenburg in Gruppe A3). Die Detaillierung beim Ausweis von Zahlungspositionen ist in Gruppe B am ausgeprägtesten. Der entsprechende Gegenpol hierzu bietet die flachgegliederte Gruppe A. Die Gruppen A2 - A^R haben – nach Auffassung der Verfasser des Rechtsvergleichs – einen Mittelweg zwischen übermäßiger aber unüberschaubarer Detaillierung einerseits und nicht ausreichender Informationen andererseits gefunden. Da die Gruppe A2 zusätzlich eine konsistente, nachvollziehbare Saldenbildung aufweist, sind die Ländervorschriften dieser Gruppe am überzeugendsten. Aufgrund der bereits erwähnten Nachteile einer indirekten Ermittlungsmethode (siehe auch Abschnitt 4.3.2 b)) ist Gruppe C eher kritisch zu beurteilen.

Wie unterschiedlich die Ländervorschriften generell sind, belegt die Notwendigkeit sechs Gruppen von Ländern auszuweisen. Die Zuweisung von Ländern ist – obgleich anhand der wichtigsten objektiven Kriterien vorgenommen – nicht frei von Ermessen. So muss, wie bei der Erläuterung des Aufbaus von Tabelle 4.8 erwähnt, auf eine bestehende Heterogenität oder den Grad der Homogenität innerhalb der durch die Verfasser gebildeten Gruppen hingewiesen werden (vgl. die stilisierte Abb. 4.3): Gruppe A2 und B ist in sich relativ homogen. Die Gruppe A3 ist durch einige gruppeninterne Unterschiede charakterisiert; die größte interne Heterogenität weist jedoch Gruppe C auf. Gruppe A1 besteht nur aus dem IMK-Leittext und dem Land Sachsen-Anhalt, das letztlich fast wörtlich den Leittext in Landesrecht übertrug.

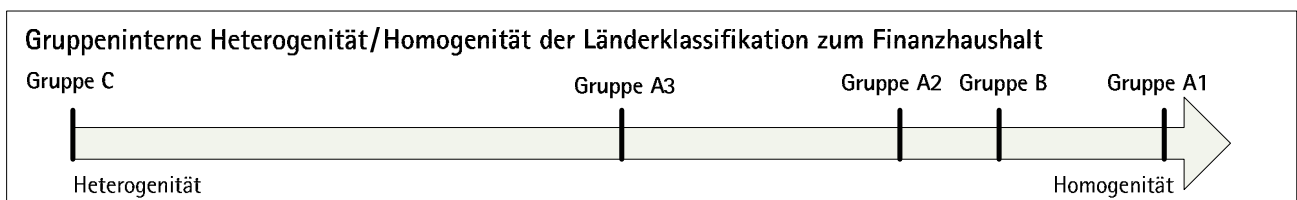


Abb. 4.3: Heterogenität/Homogenität innerhalb der ausgewiesenen Ländergruppen zum Finanzhaushalt

Quelle: Eigene Darstellung.

Überraschend ist die weitgehende (fast komplette) Konformität der Ländervorschriften der Gruppe B (von Mecklenburg-Vorpommern und Thüringen auf der einen und der von Rheinland-Pfalz auf der anderen Seite)³⁴, da diese bei bisherigen Klassifizierungen des Rechtsvergleichs Doppik immer auseinander lagen. Gleiches gilt für die Gruppe A2 um Bayern und Schleswig-Holstein auf der einen und Nordrhein-Westfalen auf der anderen Seite. Interessant ist auch, dass die durch das Speyerer Verfahren (i.w.S.) angeleiteten bzw. beeinflussten Ländervorschriften von Baden-Württemberg, Niedersachsen und Sachsen,

³⁴ Das Land Rheinland-Pfalz hat sich in den ersten Kapiteln des Rechtsvergleichs Doppik nie in den jeweiligen Gruppen mit Mecklenburg-Vorpommern und Thüringen befunden, während die letzteren Beiden meist ähnliche Vorschriften aufwiesen.

die üblicherweise sehr hohe Gemeinsamkeiten aufweisen, bezüglich des Finanzhaushaltes stark auseinander fallen.

Die bisherigen Ausführungen zum Finanzhaushalt beziehen sich immer auf den **Gesamtfinanzhaushalt** der Kommune, dieser kann und muss noch in weitere **Teilfinanzhaushalte**³⁵ untergliedert werden. Eine Aggregation zu einem kommunalen Konzernfinanzhaushalt ist jedoch nicht üblich und auch nicht in den Ländervorschriften geregelt.

Entsprechende verpflichtende Regelungen zur Aufstellung von Teilfinanzhaushalten existieren in sämtlichen Ländervorschriften. Diese sind in Anlage 4.4 zusammengestellt. Allerdings finden sich nur in den Ländern Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen (in abgeschwächter Form gilt dies auch für das Saarland und Sachsen-Anhalt) detaillierte inhaltliche Vorgaben, die über einen einfachen Hinweis zur verpflichtenden Aufstellung (und einen Verweis zur Anwendung der Regelungen für den Gesamthaushalt) hinausgehen.³⁶ Meist werden nochmals bestimmte spezielle Salden für Teilhaushalte deklariert, zum Teil wird nochmals eine gesamte Finanzhaushalt-Staffel speziell für die Teilhaushalte aufgestellt. Allerdings weisen diese teilweise autarken Regelungen im Vergleich zu den Regelungen für den Gesamtfinanzhaushalt meist keine Neuerungen auf. Es handelt sich dabei quasi weitgehend um redundante Regelungen. Die verbleibenden Bundesländer beschränken sich daher auf den erwähnten Hinweis zur pflichtgemäßen Erstellung von Teilhaushalten. Ferner findet sich ein Verweis auf die Regelungen zur Erstellung des Gesamtfinanzhaushalts. Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Vorschriften zu den Teilfinanzhaushalten nicht so ausführlich und umfassend sind, wie ihre Äquivalente auf der Gesamtebene der Kommune.

³⁵ Äquivalent zu den terminologischen Unterschieden auf Ebene des Gesamthaushalts, werden in Nordrhein-Westfalen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen die Teilhaushalte als „Teilpläne“ bezeichnet.

³⁶ Vgl. hierzu § 4 GemHVO-Doppik MV, § 4 GemHVO RP und § 4 E-ThürGemHV-Doppik sowie § 4 KommHVO SL und § 4 GemHVO-Doppik ST.

4.3.2 Die Finanzrechnung

a) Bedeutung der Finanzrechnung

Wie in Abschnitt 4.2 beschrieben, bildet „die Finanzrechnung (...) auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz (Vermögensrechnung, Anmerkung der Verfasser) einen integralen Bestandteil des neuen Rechnungswesens.“³⁷ Sie ist das Äquivalent zum Finanzhaushalt auf der Rechnungsebene. Die Finanzrechnung ist, wie ihr Planungspendant zeitraum- und andererseits zugleich zeitpunktbezogen. So bietet sie eine **retrospektive Übersicht über die tatsächlichen Ein- und Auszahlungen der Kommune** in der zurückliegenden Haushaltsperiode (zeitraumbezogen) und andererseits einen **aktuellen Einblick (zeitpunktbezogen) in die Liquidität der Kommune** zum Zeitpunkt der Aufstellung des kommunalen Jahresabschlusses. Man könnte auch sagen, dass sie alle anfallenden Zahlungsströme der Kommune verzeichnet (seien sie ursächlich in der laufenden Verwaltung, dem Investitionsbereich oder der Finanzierungstätigkeit) und daraus einen statischen Saldo (die Liquidität) bildet. Doch **erst durch die Zusammenführung der Plan-Informationen im Finanzhaushalt und der Ist-Angaben in der Finanzrechnung ist eine wirkliche Kontrolle (ein Soll- / Ist-Vergleich) des Zahlungs- bzw. Finanzgebarens der Kommune möglich**. Die Finanzrechnung muss daher immer in Kombination mit dem ihr vorausgehenden Finanzhaushalt gesehen werden. Nur im Zusammenhang mit ihr kann sie Steuerungswirkungen entfalten. Sie dient daher auch den gleichen Zielen, die bereits einführend im Abschnitt zum Finanzhaushalt erwähnt wurden (vgl. Abschnitt 4.3.1 a) und die in den Abschnitten 4.5 bis 4.8 weitergehend erläutert sind.

b) Theoretische Grundlage der haushaltsrechtlichen Regelungen zur Erstellung der Finanzrechnung

In der Theorie existieren **vier Möglichkeiten die Finanzrechnung zu erstellen**:³⁸ Grob unterscheidet man dabei zwischen direkten und indirekten Verfahren. Das direkte Verfahren lässt sich weiter untergliedern in eine direkt originäre und eine direkt derivative Methode.³⁹ Ferner existieren bei der Ausführung der direkt originären Methodik zur Erstellung der Finanzrechnung nochmals zwei Vorgehensweisen. Sämtliche Möglichkeiten werden nach der Übersichtsabbildung 4.4 erläutert.

³⁷ IMK AK III (2003), S. 27

³⁸ In Anlehnung an IMK AK III (2003), Leittext S. 27 f. und Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 125 f.

³⁹ Die Bezeichnung „direkt“ muss dabei zweifach verstanden werden: 1. „direkt“ im Sinne von direkt abgeleitet aus dem Buchungsstoff der Ergebnis- und Vermögensrechnung (nicht nur aus den Salden wie bei der indirekten Methode), 2. „direkt“ im Sinne einer direkten Einbindung der Finanzrechnungskonten in den doppelischen Kreislauf. Um Missverständnissen vorzubeugen, werden im Folgenden deshalb die Zusätze „derivativ“ (für das erste Begriffsverständnis) und „originär“ (für das zweite Begriffsverständnis) benutzt.

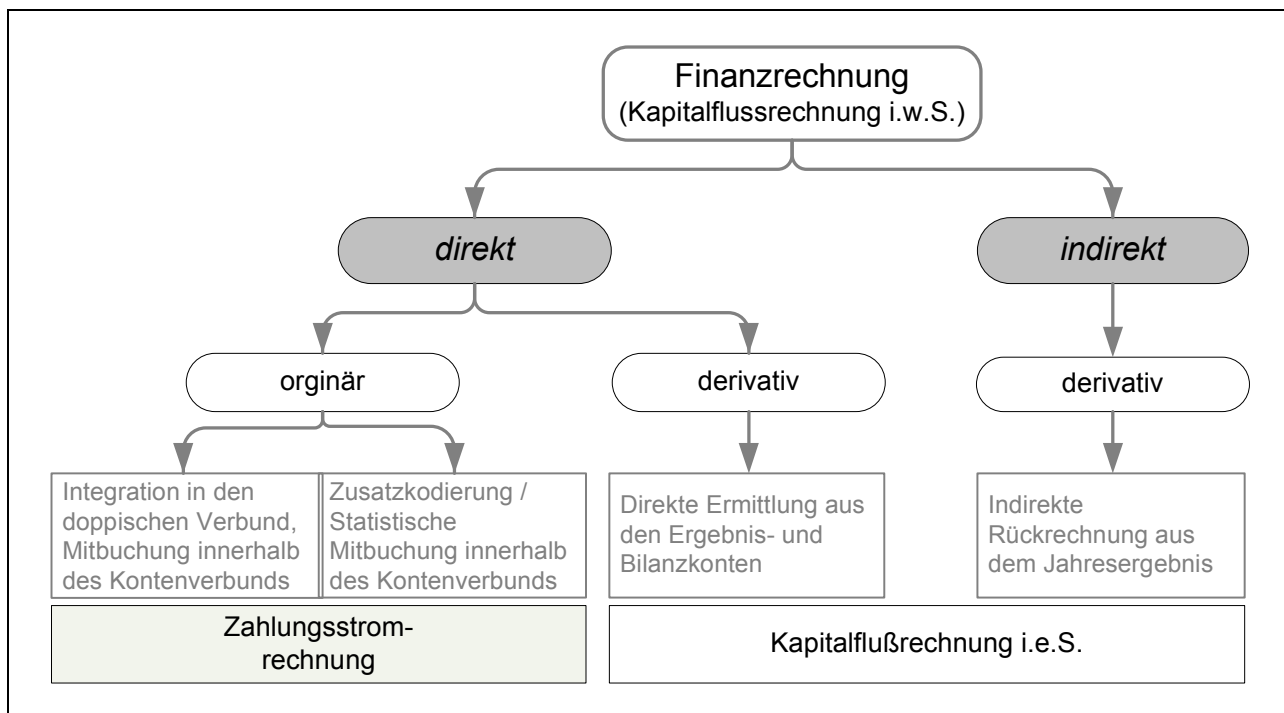


Abb. 4.4: Möglichkeiten der Erstellung der Finanzrechnung

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an IMK AK III (2003), Leittext S. 27 f.

1. Bei der **direkt originären Erstellung der Finanzrechnung** werden die Einzahlungen und Auszahlungen im laufenden Rechnungsverbund mitgebucht. Hier unterscheidet man wiederum zwei Unterarten, die in der Literatur als Zahlungsstromrechnungen bezeichnet werden, da die Zahlungsströme in den jeweiligen Verfahren tatsächlich *laufend* erfasst werden:

a) **Komplette Integration von speziellen Finanzrechnungskonten** (Sachkonten in der Finanzbuchhaltung als Unterkonten der Finanz(mittel)konten „Bank“, „Kasse“ etc. – diese sind Bestandskonten) **in den doppischen Verbund:** Für jede einzelne Zahlungsart werden spezielle Unterkonten⁴⁰ angelegt, gegen die zahlungswirksame Geschäftsvorfälle zunächst gebucht werden; erst am Jahresende werden diese dann auf dem ebenfalls neuen Abschlusskonto der Finanzrechnung aggregiert, welches wiederum auf das herkömmliche, aktive Finanz(mittel)konto abschließt. Fazit: Die traditionellen Finanz(mittel)konten werden also aus dem doppischen Buchungskreislauf herausgelöst und statisch (d.h. in einem weiteren Schritt nach Durchführung der doppischen Buchungen) weitergeführt. Stattdessen werden detailliertere Unterkonten eingebunden, die die Erstellung einer nach Zahlungsarten gegliederten, detaillierten Finanzrechnung ermöglichen und den Anforderungen der Finanzstatistik entsprechen. Der Finanzmittellendbestand ergibt sich als Addition aus dem Anfangsbestand des Finanz(mittel)kontos in der Eröffnungsbilanz und dem Abschlussaldo aus der Finanzrechnung. Eine Abstimmung des tatsächlichen Bestandes auf den Finanz(mittel)konten

⁴⁰ Diese werden in einem Kontenrahmen erfasst. Analog der „traditionellen“ Finanzkonten werden dabei Einzahlungen auf der Sollseite und Auszahlungen auf der Habenseite gebucht.

(Bankkonten und Kasse) mit dem durch die Finanzrechnung ermittelten Finanzmittelendbestand kann täglich vorgenommen werden.

b) Zusatzkodierung / Statische Mitführung von speziellen Finanzrechnungskonten innerhalb der Verbundrechnung: Auch hier werden Unterkonten der gängigen Finanz(mittel)konten (Bank, Kasse etc.) für sämtliche Zahlungsarten gebildet. Zahlungswirksame Geschäftsvorfälle werden jedoch „klassisch“ auf die Finanz(mittel)konten gebucht. Letztere bleiben so im doppelischen Buchungskreislauf erhalten. Zeitgleich werden jedoch die tatsächlich angesprochenen Unterkonten statisch (d.h. losgelöst vom Buchungsverbund – i.d.R. mit EDV-Unterstützung) mitbebuht.⁴¹ Diese stellen dann detaillierte Zusatzinformationen zur Verfügung, mittels derer die Finanzrechnung in einem gesonderten Rechenwerk (zwar nicht doppelisch, so jedoch „einfach“ gebucht) konstruiert werden kann. Hierzu werden die Abschlussalden der Unterkonten jeweils addiert und auf das Abschlusskonto der Finanzrechnung übertragen. Der Saldo der Finanzrechnung dient wiederum lediglich dem Abgleich mit dem festgestellten Abschlussbestand der Finanz(mittel)konten und wird daher nicht auf die Aktivseite der Bilanz übertragen. Dies ist auch nicht notwendig, da die Finanz(mittel)konten diese Information ja bereits bereitstellen. Folglich ist diese Variante einfach gegengleich zu Variante a) konzipiert. Der Unterschied zwischen Methode a) und b) besteht also darin, welche Konten technisch in den doppelischen Verbund eingebunden und welche statisch mitgeführt werden.

2. Bei der **direkt derivativen Erstellung der Finanzrechnung** werden die zahlungswirksamen Vorgänge nachträglich aus den vorhandenen doppelischen Daten / Buchungsvorgängen der Ergebnis- (und indirekt Vermögens-)rechnungskonten zusammengestellt. Die Verknüpfungen zwischen Ergebnis- und Finanzrechnung sind Abbildung 4.5 zu entnehmen. Darin werden beispielhaft die Zahlungsmittelflüsse für die Anschaffung von Material und die Beschäftigung von Personal sowie Zahlungen durch die Erhebung von Steuern, Gebühren, sonstigen öffentlich- und privatrechtlichen Entgelten als Vorgänge (Geschäftsvorfälle der Nummer 2) gekennzeichnet, die sich gleichermaßen in der Ergebnis- wie auch in der Finanzrechnung niederschlagen. Bei diesen muss also i.d.R. keine (sachliche) Abgrenzung vorgenommen werden.

Die Ergebnisrechnung beruht jedoch auf dem Periodisierungsprinzip, das die Ressourcenströme der Periode zuweist, in der sie materiell verursacht wurden. Die Finanzrechnung kennt dieses Prinzip nicht und verfolgt das einfache Zahlungsverursachungsprinzip (auch Fälligkeits- bzw. Kassenwirksamkeitsprinzip), d.h. Zahlungen werden sofort bei Ausführung bzw. bei Fälligkeit verzeichnet. Aufgrund des Periodisierungsgrundsatzes kann es deshalb auch bei den so genannten Geschäftsvorfällen der

⁴¹ Die Buchung auf die Unterkonten ist dabei vergleichbar mit der Buchung von Kosten auf Kostenstellen im internen Rechnungswesen. Aufgrund eindeutiger Zuordnungen von Transaktionen zu entsprechenden Finanzpositionen ist dies zum Teil automatisch möglich.

laufenden Verwaltungstätigkeit zu notwendigen (zeitlichen) Abgrenzungen kommen.

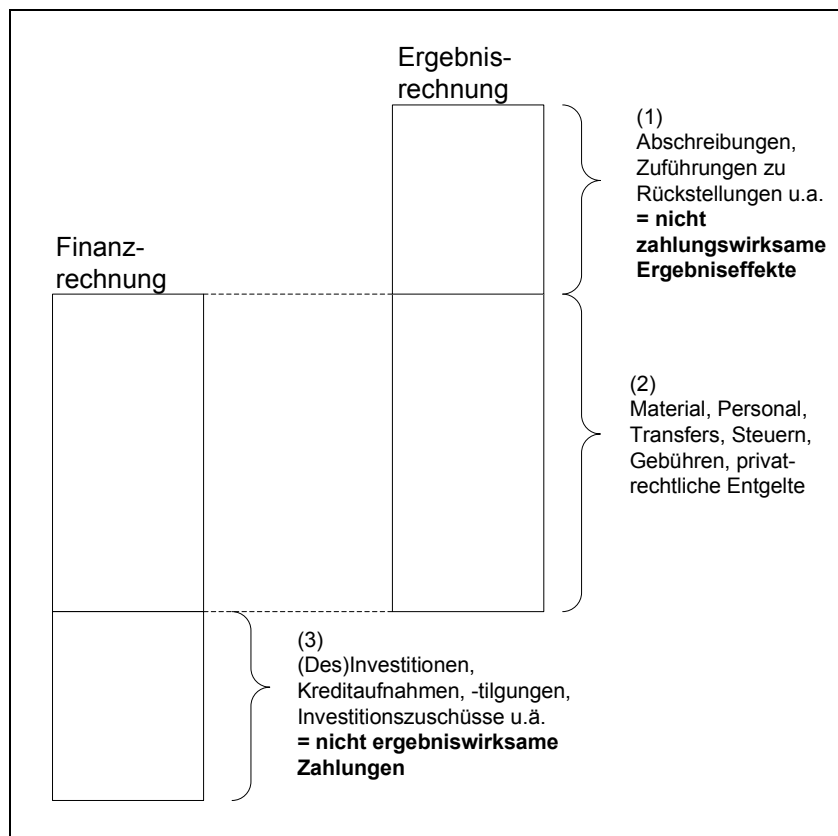


Abb. 4.5: Zusammenhänge zwischen Finanz- und Ergebnisrechnung

Quelle: Vogelpoth, N. (2001), S. 27.

Definitiv muss jedoch eine Abgrenzung in den Geschäftsvorfällen erfolgen, die mit den Nummern 1 und 3 in Abbildung 4.5 gekennzeichnet sind:

Die in Block 1 erfassten möglichen Vorfälle sind dadurch gekennzeichnet, dass sie auf dem Ressourcenverbrauchsverfahren beruhen. Durch sie wurden (noch) keine Zahlungen ausgelöst; allerdings sind sie in der Ergebnisrechnung erfasst. Darunter fasst man die materiell wichtigen (auch für die Vermögensrechnung relevanten) Abschreibungen und Zuführungen zu Rückstellungspositionen. Bei einer Herleitung der Finanzrechnung aus der Ergebnisrechnung sind diese Positionen herauszurechnen.

Dem steht Block 3 gegenüber, der Geschäftsvorfälle erfasst, die (bislang) ausschließlich in der Finanzrechnung erfasst werden. Darunter sind (Des-) Investitionen, Kreditaufnahmen und Tilgungen, Investitionszuschüsse und ähnliches zu fassen (vgl. Abschnitt 4.6). Bezüglich dieser Positionen findet sich keinerlei Zahlenmaterial in der Ergebnisrechnung.

Dies sind die Verknüpfungen zwischen (Vermögens-,) Finanz- und Ergebnisrechnung, wie sie auch in Abschnitt 4.2 dieses Kapitels bei der Beschreibung des integrierten Haushalts- und Rechnungsverbundes bereits beschrieben wurden. Sie sind die Grundlage, um die derivative Erstellung der Finanzrechnung verstehen zu können. Bei dieser erfolgt also keine gesonderte Buchung / Erfassung von Zahlungsströmen auf spezielle

Finanzrechnungskonten, sondern sie macht sich die Vorteile des integrativen Haushalts- und Rechnungsverbundes zunutze. Die Geschäftsvorfälle, die in die Ergebnisrechnung Eingang gefunden haben, werden also einzeln dahingehend ausgewertet, ob sie auch Relevanz für die Finanzrechnung haben. Ähnlich den originären Methoden, werden also die exakten Zahlungen – *nach Zahlungsarten gegliedert* („zahlungsarten-scharf“⁴²) – aus dem bereits angefallenen Buchungsstoff direkt hergeleitet und (im Fall der Geschäftsvorfälle aus Block 3 ergänzt. Daher wird diese Methode auch zu den direkten Verfahren gezählt. Fazit: Der Vorteil der derivativen Ermittlung der Finanzrechnung liegt in der Nutzung bereits vorhandener Informationen aus der Finanzbuchhaltung. Allerdings ist die Erstellung der Finanzrechnung hier nur *einmalig* (*bei Erstellung des kommunalen Jahresabschlusses* – daher Kapitalflussrechnung i.e.S.) möglich und die Ermittlung der Zahlungsströme aus den bestehenden Finanzbuchhaltungskonten erfordert die Einrichtung zusätzlicher Bestandskonten, den Abgleich zahlreicher Zahlungspositionen und viele qualifizierte Rechenoperationen. Daher ist diese Methode auch fehleranfälliger.

3. Bei der **indirekt derivativen Ermittlung der Finanzrechnung(ssalden)** erfolgt eine einfache, *einmalige*, retrograde Rückrechnung der Finanzrechnung aus dem Jahresergebnis (Saldo der Ergebnisrechnung). Hierbei werden vom ermittelten Jahresergebnis ausgehend, die finanzwirtschaftlich verzerrenden Einflüsse rückwirkend eliminiert (die nicht ergebniswirksamen laufenden Einzahlungen sowie nicht auszahlungswirksame Aufwendungen werden addiert und nicht ergebniswirksame laufende Auszahlungen sowie nicht zahlungswirksame Erträge werden subtrahiert), so dass letztlich der Zahlungsmittelüberschuss der Periode (der „Cash Flow“ aus laufender Verwaltungstätigkeit) indirekt (als Residuum) ersichtlich wird. Bei diesem Verfahren werden also nicht die einzelnen Geschäftsvorfälle der Ergebnis- und Vermögensrechnung nochmals durchgesehen und die zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle selektiert bzw. ergänzt. Vielmehr erfolgt lediglich eine Ableitung der Letzteren aus den Salden der beiden anderen Rechnungen des integrierten Verbundes (der Ergebnis- und Vermögensrechnung). Die Korrekturschritte sind in der Vermögens- und Ergebnisrechnung jedoch nur schwer abzulesen. Vereinfachend kann folgendes Schema herangezogen werden (vgl. Tabelle 4.9), das allerdings zwangsläufig einige Ungenauigkeiten umfasst, da sonst der Ermittlungsaufwand unverhältnismäßig groß wäre und dieser nicht (mehr) dem Wert der ermittelten Daten entspräche:

⁴² Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 126; um dies sicherzustellen, müssen unter Umständen zusätzliche Bestandskonten eingerichtet und bebucht werden.

Jahresergebnis
+ Abschreibungen auf das Anlagevermögen und Wertpapiere des Umlaufvermögens
- Zuschreibungen auf das Anlagevermögen
+ Δ Rückstellungen
+ Δ Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie ggf. einige weiteren Verbindlichkeiten
+ Δ erhaltene Anzahlungen
+ Δ passive Rechnungsabgrenzungsposten
- Δ Vorräte
- Δ Erzeugnisbestände
- Δ geleistete Anzahlungen auf Vorräte
- Δ Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- Δ Ausleihungen
- Δ aktive Rechnungsabgrenzungsposten
- andere aktivierte Eigenleistungen
- Gewinne aus dem Verkauf von Anlagevermögen
+ Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen
= <i>Cash Flow aus laufender Verwaltungstätigkeit</i>

Tab. 4.9: Vereinfachtes Schema der indirekten Ermittlung der Finanzrechnung
 Quelle: „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 130.

Eine Untergliederung von Zahlungsströmen nach Zahlungsarten ist bei dieser Methode nicht möglich; dennoch werden nach diesem Muster i.d.R. die Kapitalflussrechnungen in der Privatwirtschaft erstellt.⁴³

Über die richtige Methode zur Erstellung der Finanzrechnung wurde und wird in Wissenschaft und Praxis heftigst gerungen. Zusammenfassend kann man sagen, dass die direkten Ermittlungsmethoden (die Varianten 1a, 1b und 2) den Vorteil haben, dass sie gleichzeitig jene detaillierten Informationen über einzelne Ein- und Auszahlungsarten liefern, die zur Steuerung der Kommune benötigt werden. Bei der indirekten Ermittlung hingegen kann nur der Saldo ermittelt werden, jedoch nicht, welche Zahlungsströme (gegliedert nach Arten) zur Änderung des Bestandes an Zahlungsmitteln geführt haben. Sie erfüllt weder die gestellten Anforderungen an den Detaillierungsgrad einer transparenten Finanzrechnung noch liefert sie daher die Daten, die die Finanzstatistik erfordert.⁴⁴ Aus diesem Grund hat der AK III im Oktober 2002 die indirekte (retrograde) Erstellung der Finanzrechnung grundsätzlich für das kommunale Haushaltswesen ausgeschlossen⁴⁵ und dies im Leittext des Jahres 2003 nochmals bekräftigt: „Eine retrograde Ermittlung der Zahlungen im Haushaltsjahr soll nicht erfolgen. Dabei bedarf es keiner Festlegung, auf welchem Buchungsweg das Finanzergebnis ermittelt wird.“⁴⁶ Die Finanzrechnung soll also durch originäre Bebuchung ermittelt werden. Darüber hinaus wurde im Leittext aber keine weitere Fest-

⁴³ Vgl. Wysocki, K. von (1998), S. 14 ff.

⁴⁴ Vgl. Lüder, K. (2002), S. 204.

⁴⁵ Anmerkung der Verfasser: Es kam jedoch in diesem Gremium (leider) zu keiner Festlegung bezüglich der Erstellung des Finanzhaushaltes, die ähnliches vorsieht – siehe hierzu IMK Leittext.

⁴⁶ IMK AK III (2003), S. 27

legung bezüglich der Methodik zur Erstellung der Finanzrechnung getroffen. Die beiden direkten Varianten müssen daher gegeneinander abgewogen werden. Auch wenn sie gleichwertige Informationen liefern, so bestehen dennoch gewichtige Unterschiede:

Der Detaillierungsgrad der Informationen richtet sich bei **beiden direkt originären Varianten** nach der Anzahl der eingerichteten Konten; er kann deshalb individuell festgelegt werden. In der Übergangszeit von der Kameralistik auf die Doppik eignen sich die originär erstellten Finanzrechnungen daher besser zur Bereitstellung der erforderlichen, feingliederten Informationen für die noch kameral ausgerichtete Finanzstatistik. Ferner steigt mit einer höheren Detaillierung auch der Informationsgehalt und damit das Steuerungspotential der Finanzrechnung. Dies ist gegen den steigenden Ermittlungsaufwand und die erhöhte Schwierigkeit einer automatischen statistischen Zuordnung bei wachsender Anzahl der (bebuchbaren) speziellen Finanzrechnungskonten abzuwägen. Mit deren Anzahl erhöht sich nämlich auch die Problematik bei der Mitkontierung eine richtige Zuordnung zu treffen. Die Wahl einer der beiden originären Varianten hängt daher wohl letztlich auch davon ab, wie stark die jeweiligen statistischen Nebenbuchungen (durch entsprechende Software) automatisiert werden können. Ein großer Vorteil der originären Verfahren ist zuletzt die laufende Bebuchung, die es ermöglicht, jederzeit einen aktuellen Status der Finanzrechnung festzustellen und daher die Finanzrechnung intensiv auch unterjährig als Lenkungs- und Kontrollinstrument einzusetzen.

Der Vorteil der **direkt derivativen Ermittlung** der Finanzrechnung liegt, wie erwähnt, in der Nutzung bereits vorhandener Informationen aus der Finanzbuchhaltung. Je größer die Detaillierung, desto größer allerdings auch der Rechenaufwand zur Ermittlung der entsprechenden Werte und die Fehleranfälligkeit dieses Verfahrens. Dessen größtes Manko liegt darin, dass die Hauptarbeit im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten anfällt, also zu einem Zeitpunkt, der ohnehin für die Kammereien geschäftig ist (die unterjährige Mitkontierung entfällt; bei Automatisierung wäre der laufende Aufwand allerdings voraussichtlich mit jenem der originären Buchungsweise vergleichbar). Auch ist die Ermittlung der Finanzrechnung durch die Bezugnahme auf Finanzstrom-Informationen aus Konten der Erfolgs- und Vermögensrechnung unterjährig nicht vorgesehen (stichtagsbezogener Kontenabgleich), was die kontinuierlichen Lenkungsmöglichkeiten mit Hilfe der Finanzrechnung senkt. Daher eignet sich diese Variante weniger für eine laufende Steuerung der Liquidität. Die Erstellung der Finanzrechnung nach dieser Methode wäre vor diesem Hintergrund sogar im Vergleich zum unterjährigen Informations- und Steuerungspotential der Kameralistik als Rückschritt zu bewerten.

Wie die Ausführungen darlegen, sind beide Wege unter konzeptionellen Gesichtspunkten geeignet. Im kommunalen Haushaltsrecht der Bundesländer findet sich daher kein Hinweis nach welcher *direkten* Methode die Finanzrechnung zu ermitteln ist. Es soll – wie es auch aus dem obigen Zitat der IMK offenkundig wird – in das Ermessen der Kommunen gestellt

werden, ob und wie die Konten eingerichtet und bebucht werden. Das zu erreichende Ergebnis ist normiert (vgl. die Ausführungen im folgenden Abschnitt zur Gliederung der Finanzrechnung); wie dieses erreicht wird, bleibt der Kommune allerdings freigestellt. Auch in der Literatur wird diese Meinung vertreten: „Da sich beide Methoden hinsichtlich des Informationsoutputs nicht (wesentlich) unterscheiden, kann die Entscheidung zwischen ihnen allein unter Praktikabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten getroffen werden. Daraus folgt auch, dass es insoweit keinen Anlass zu vereinheitlichenden rechtlichen Regelungen gibt.“⁴⁷ Dass die Existenz unterschiedlicher Verfahren in den Kommunen Probleme für die Finanzstatistik bereitet, wird in Abschnitt 4.8 dargelegt.

Die (derzeit noch bestehende) bessere finanzstatistische Eignung, die unterjährigen Steuerungsmöglichkeiten und die konsistente und überzeugende Integration der Finanzrechnung in den doppelischen Verbund bewegen die Verfasser dazu, sich den vielzähligen Befürwortern für eine *direkt* originäre Ermittlung der Finanzrechnung anzuschließen.⁴⁸

c) Haushaltsrechtliche Vorgaben zur Finanzrechnung (Aufbau und Gliederung) in den Bundesländern

Um eine effektive Analyse der Ländervorschriften zur Finanzrechnung zu ermöglichen, wurden jene Paragraphen aus den Gemeindehaushalts- und Kassenverordnungen zusammengestellt, die den Inhalt der Finanzrechnung regeln (vgl. Anlage 4.3). Der Leittext der IMK gibt in § 50 durch den Verweis auf die Regelungen zum Finanzhaushalt einen Aufbau in Staffelform für die Finanzrechnung vor (siehe Tabelle 4.10). Zu den Vorteilen der Staffelform siehe die Ausführungen zum Finanzhaushalt. Wie im IMK Leittext, findet sich in den meisten Ländervorschriften hinsichtlich der Gliederung der Finanzrechnung lediglich ein Verweis auf die entsprechenden Vorgaben zum Finanzhaushalt. Da dort bekanntlich die Staffelform vorgeschrieben ist, wirkt dies folglich auf den Aufbau der Finanzrechnung zurück. Dies gilt für alle Länder, die eine direkte Ermittlung des Finanzhaushalts vorgeben (namentlich also Bayern, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, das Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen). Die Staffelform wird *ausdrücklich* nochmals in den Ländern Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, dem Saarland sowie in Thüringen gefordert. Dies hat jedoch nur bestärkenden Charakter. Hinzuweisen ist allerdings auf die Besonderheit in der Regelung zur Finanzrechnung des Landes Niedersachsen. In § 51 GemHKVO Niedersachsen findet sich zwar ein Verweis auf die Regelungen zum Finanzhaushalt. Ergänzend wird jedoch noch die Offenlegung weiterer Zahlungsströme und Salden vorgeschrieben, hier insbesondere der Ausweis der haushaltsunwirksamen Vorgänge. Auch wird für die niedersächsischen Kommunen nochmals – vermutlich zum besseren

⁴⁷ Lüder, K. (2002), S. 205

⁴⁸ Vgl. hier beispielhaft Budde, W. D. (1999), S. 1381 Rz. 34 und S. 1384 Rz. 56. Dort wird die direkte Ermittlung als die theoretisch richtige Methode beschrieben. Vgl. ferner auch Lüder, K. (2002), S. 204 f., Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 133 f. und Lüder, K. (2005), S. 36.

Vergleich – ein ausdrücklicher Ausweis des Zahlungsmittelbestands zu Beginn und Ende des Jahres notwendig.

IMK-Leittext § 50 – Finanzrechnung, Planvergleich

(1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

(2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend. § 49 Abs. 4 findet entsprechend Anwendung.

Tab. 4.10: Regelungen des IMK Leittextes zur Finanzrechnung

Quelle: IMK AK III (2003), Leittext S. 45 f., § 3.

Die drei Bundesländer, die eine indirekte Ermittlung des Finanzhaushalts zulassen, sind (aufgrund der obigen IMK-Vorgaben bezüglich einer verpflichtenden direkten Ermittlung der Finanzrechnung) gezwungen, die Finanzrechnung ausführlich zu regeln. Ein einfacher Verweis, wie er im IMK-Leittext und in den verbleibenden Ländern (die auch den Finanzhaushalt direkt erstellen) vorgegeben ist, ist hier nicht möglich. Im Haushaltsrecht der Bundesländer Baden-Württemberg, Hessen und Sachsen findet sich daher eine eigenständige staffelförmige Darstellung der Finanzrechnung – natürlich ohne Verweis auf die Staffelung, die beim indirekt ermittelten Finanzhaushalt Anwendung findet. In der SächsKomHVO-Doppik wird die Staffelform nochmals ausdrücklich erwähnt.

Da jene Bundesländer, die den Finanzhaushalt direkt ermitteln, bei der Erstellung der Finanzrechnung auf die entsprechende Finanzhaushalt-Staffelform verweisen (vgl. die entsprechenden haushaltsrechtlichen Formulierungen in Anlage 4.3), brauchen diese Landesvorschriften natürlich in diesem Abschnitt nicht erneut analysiert zu werden. Es gilt die Analyse aus dem vorherigen Abschnitt 4.3.1. Lediglich die Regelungen der Länder Baden-Württemberg, Hessen und Sachsen zur direkten Erstellung einer Finanzrechnung sollen deshalb mit der Vorschrift im IMK-Leittext zum direkt ermittelten Finanzhaushalt (in der aus dem vorhergehenden Abschnitt bekannten Methode) verglichen werden. Die hierbei gewonnenen Erkenntnisse sind folglich mit den Erkenntnissen zum direkt ermittelten Finanzhaushalt in den anderen Bundesländern vergleichbar. Als Referenzmodell wird also wiederum der IMK-Leittext herangezogen. Fazit: Es erfolgt im Weiteren eine Analyse der Vorschriften zur Finanzrechnung jener Länder, die aufgrund ihrer indirekt ermittelten Finanzhaushalte als Gruppe C in der Übersichtstabelle 4.8 klassifiziert wurden. Nach Ausführung aller Neuerungen und Besonderheiten der drei Finanzrechnungen sollen die Länder für die Sphäre der Finanzrechnung neu klassifiziert werden und in der neu anzulegenden Übersichtstabelle möglichst einer der anderen fünf Gruppen zugewiesen werden.

Wie bei den Vorschriften zum Finanzhaushalt, verwendet das Land Hessen die **Bezeichnung** „Gesamtfinanzzrechnung“ und verweist daher abermals auf die existenten Vorschriften zu den Finanzrechnungen für die Teilhaushalte (siehe unten).

Wie zuvor, sollen die drei Vorschriften zunächst bezüglich der **Saldenbildung** untersucht werden. Auch in den drei autark (d.h. von den Regelungen des Finanzhaushaltes losgelöst) ermittelten Finanzrechnungen werden (mindestens) folgende Zwischensalden gebildet:

- *Mittelzufluss/-abfluss aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
- *Mittelzufluss/-abfluss aus Investitionstätigkeit,*
- *Mittelzufluss/-abfluss aus Finanzierungstätigkeit.*

Ferner taucht in allen drei Vorschriften ebenfalls die Residualgröße „Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag“ auf (in Baden-Württemberg geringfügig anders bezeichnet, allerdings mit dem gleichen Inhalt, siehe unten). Wie im vorhergehenden Abschnitt zum Finanzhaushalt, gibt es allerdings Unterschiede wie diese Salden gebildet werden und wie mit Ihnen weiter zu rechnen ist:

Während im Land **Baden-Württemberg** Systematik und Struktur des Ergebnishaushalts und der Ergebnisrechnung identisch ist (durch einen einfachen Verweis in § 49 Abs. 2 E-GemHVO BW auf die Regelung des Ergebnishaushalts), wurden Finanzhaushalt und Finanzrechnung getrennt voneinander mit einigen Unterschieden geregelt. Es wäre zweckmäßig Finanzrechnung und -haushalt aufeinander abzustimmen und für Zwecke der Soll-Ist-Kontrolle im besten Falle identisch zu regeln, wie dies auch in anderen Bundesländern üblich ist.

Ferner nimmt Baden-Württemberg im Vergleich zu den anderen Bundesländern bei der Saldenbildung in der Finanzrechnung eine Sonderstellung ein (vgl. Tabelle 4.11). Die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit werden dort in einen ordentlichen Teil und einen Sonderteil gegliedert und jeweils mit einem Saldo versehen. Vermutlich wollte der baden-württembergische Gesetzgeber dadurch die Systematik der Ergebniskomponenten in die Finanzrechnung übernehmen (vgl. Verwendung des Ausdrucks „Sonderergebnis“ und dessen Herleitung in § 2 Abs. 1 Nr. 24 E-GemHVO BW zum Ergebnishaushalt; für die Ergebnisrechnung einschlägig durch Verweis in § 49 Abs. 2 E-GemHVO BW). Im „ordentlichen Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit“ werden die üblichen Ein- und Auszahlungen, wie sie auch in den anderen Ländervorschriften zu finden sind, zusammengefasst. Unter dem „Sonderergebnis“ aus laufender Verwaltungstätigkeit werden die Einzahlungen und Auszahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierten außerordentlichen zahlungswirksamen Aufwendungen und Erträge ohne Zahlungen aus Investitionstätigkeit) subsumiert. Gemeinsam werden die beiden Salden aus laufender Verwaltungstätigkeit zu einem Gesamtsaldo zusammengefasst und ausgewiesen. Diese Verweise auf den Ergebnishaushalt verwundern, da die Finanzrechnung (wie oben erläutert) nicht

(indirekt) aus dem Ressourcenergebnis abgeleitet werden soll (vgl. den obigen IMK-Hinweis). Bezüge dieser Art erschweren eine unterjährige kontinuierliche Ermittlung und Kontrolle der Finanzrechnung. Auch wenn die Verwendung der Daten für weitergehende unterjährige Finanzberichte nicht die zentrale Aufgabe der Finanzrechnung ist, erscheint dies den Verfassern dennoch sinnvoll.

Im Folgenden kann – aufgrund dieser Sondervorgaben im baden-württembergischen Entwurf – nur jener Teil des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit mit dem IMK-Leittext bzw. den anderen Gemeindehaushalts- und Kassenvorschriften verglichen werden, der als „ordentliches Ergebnis“ ausgewiesen ist. Wie beim Finanzhaushalt, wird in Baden-Württemberg der spezielle Terminus „Finanzierungsmittelüberschuss / -bedarf“ verwendet, der die Möglichkeit von Unklarheiten verstärkt. Zuletzt ist die Summe aus dem Finanzierungsmittelüberschuss / -bedarf und dem Saldo aus Finanzierungstätigkeit als „Finanzierungsmittelbestand“ bezeichnet. Es handelt sich hierbei allerdings um die Änderung des Bestandes, also um eine Flussgröße. Insofern liegt hier eine fehlerhafte Bezeichnung vor. Insgesamt kann die E-GemHVO BW bezüglich der Finanzrechnung nicht überzeugen.

Zahlungsmittelüberschuss/ -fehlbetrag laufende Verwaltungstätigkeit – ordentliches Ergebnis
+ Zahlungsmittelüberschuss/ -fehlbetrag laufende Verwaltungstätigkeit – Sonderergebnis
= Zahlungsmittelüberschuss/ -fehlbetrag lfd. Verwaltungstätigkeit – Gesamtergebnis
+ Saldo aus Investitionstätigkeit
= <i>Finanzierungsmittelüberschuss oder -bedarf</i>
+ Saldo aus Finanzierungstätigkeit
= <i>Finanzierungsmittelbestand</i>
+ Saldo haushaltsunwirksame Zahlungen
= Saldo (nicht weiter bezeichnet)
+ Anfangsbestand an Zahlungsmitteln am Anfang des HH-Jahres
= <i>Endbestand an Zahlungsmitteln am Ende des HH-Jahres</i>

Tab. 4.11: Saldenbildung im Rahmen der baden-württembergischen Finanzrechnung
Quelle: § 50 E-GemHVO BW – Finanzrechnung; Anmerkungen in Klammer durch Verfasser.

Im Land **Hessen** erfolgt die Saldenbildung ähnlich dem Vorgehen im Finanzhaushalt, allerdings unter Ergänzung der „haushaltswirksamen Zahlungsvorgänge“ und einem explizitem Ausweis des „Finanzmittelbestandes“ am Anfang und am Ende des HH-Jahres (Tabelle 4.12). Ferner werden die Salden sämtlich als „Finanzmittelüberschuss / -fehlbetrag“ bezeichnet (vgl. § 47 Abs. 3 GemHVO-Doppik HE). Entsprechend findet sich auch kein herkömmlicher Ausweis eines „Finanzmittelüberschusses / -fehlbetrags“ (als Summe des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit und des Saldos aus Investitionstätigkeit – in Hessen wird ein solcher Zwischensaldo in der Finanzrechnung nicht ausgewiesen), wie es in den anderen Bundesländern gebräuchlich ist. Dies ist bedenklich, da die Verwendung dieses genau definierten Begriffs als Synonym für das Wort „Saldo“ enormen Spielraum für Missverständnisse (insbesondere mit den anderen Ländervorschriften) Vorschub leistet. Allerdings bauen die Salden konsistent aufeinander auf und es wird als End-Residuum der „Endbestand der Finanzmittel am Ende des HH-Jahres“ ausgewiesen. Ein Ausweis von Zwischensalden erfolgt leider nicht.

Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag aus lfd. Verwaltungstätigkeit (Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit) + Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag aus Investitionstätigkeit (Saldo aus Investitionstätigkeit) + Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag aus Finanzierungstätigkeit (Saldo aus Finanzierungstätigkeit) + Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag aus haushaltsunwirksamen Zahlungsvorgängen (Saldo aus haushaltsunwirksamen Zahlungsvorgängen) + Bestand Finanzmittel Anfang HH-Jahr = Endbestand Finanzmittel Ende HH-Jahr
--

Tab. 4.12: Saldenbildung im Rahmen der hessischen Finanzrechnung

Quelle: § 47 GemHVO-Doppik HE – Gesamtfinanzrechnung, Planvergleich.

Zuletzt findet zumindest in **Sachsen** eine Bezugnahme auf das in Abschnitt 4.3.1 erläuterte Grundmodell beim Saldenaufbau statt (vgl. Tabelle 4.13). Allerdings wird – wie zuvor im sächsischen Aufbau des Finanzhaushalts – der Terminus „Finanzierungsmittelüberschuss/-fehlbetrag“ für die Summe aus dem Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit und dem Saldo aus Investitionstätigkeit gebraucht. Im Gegensatz zu der baden-württembergischen Regelung ist hier allerdings eine terminologische Ungenauigkeit zu vermuten, da im weiteren Aufbau die Summe aus „Finanzierungsmittelüberschuss/-fehlbetrag“ und dem „Saldo aus Finanzierungstätigkeit“ als „Änderung des Finanzmittelbestandes“ bezeichnet wird. Konsistent wäre hier die Verwendung der Bezeichnung „Finanzierungsmittelüberschuss“. Es sei allerdings nochmals an dieser Stelle auf die Problematik dieser Bezeichnung hingewiesen (vgl. Hinweis zu den terminologischen Unterschieden auf S. 4-20). Die Saldenbildung der sächsischen Finanzrechnung erfolgt allerdings im Weiteren konsistent und sachrichtig und endet mit dem Ausweis des „Endbestands an Zahlungsmitteln“ (nicht, wie üblich, mit dem „Endbestand an Finanzmitteln“).

Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit + Saldo aus Investitionstätigkeit = <i>Finanzierungsmittelüberschuss/-fehlbetrag</i> + Saldo Finanzierungstätigkeit = <i>Änderung Finanzmittelbestand</i> + Saldo der haushaltsunwirksamen Vorgänge (Zahlungen durchlaufende Gelder und Zahlungen für/von Geldanlagen und Darlehen) + Anfangsbestand an Zahlungsmitteln = <i>Endbestand an Zahlungsmitteln</i>

Tab. 4.13: Saldenbildung im Rahmen der sächsischen Finanzrechnung

Quelle: § 49 E-SächsKomHVO-Doppik – Finanzrechnung.

Unterscheidungsmerkmale existieren neben der Saldenbildung wiederum beim **Detailierungsgrad, mit dem die Zahlungspositionen** auf der Ebene unterhalb der Salden ausgewiesen werden:

Bezüglich des **Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit** – in Baden-Württemberg mit dem Zusatz „ordentliches Ergebnis“ versehen – hält sich der baden-württembergische Gesetzgeber an die Vorgabe des IMK-Leittextes zum Finanzhaushalt (Ausweis von acht Einzahlungen und sechs Auszahlungen). Allerdings ist die Bezeichnung einer Zahlungsposition etwas missverständlich – so werden „Zuwendungen und Zuweisungen“ als ein Unterpunkt der Einzahlungen ausgewiesen; Zuwendungen umfassen als Überbegriff jedoch bereits Zuweisungen, so dass hier eine Doppelerfassung vorliegt. Auch werden – in

Ergänzung zum IMK Leittext – die Einzahlungen aus öffentlich-rechtlichen Entgelten und die Transferauszahlungen nochmals ausdrücklich als „ohne Investitionsbezug“ deklariert. Auch das Land Sachsen hält sich weitestgehend an die Vorschriften im IMK-Leittext (Ausweis von acht Einzahlungen und sechs Auszahlungen), allerdings werden die „Rückflüsse / Gewährung von Darlehen“ nicht erwähnt, die im IMK Leittext mit Zinszahlungen in einer Zahlungsposition zusammengefasst sind.

Das Land Hessen hingegen geht mit dem Ausweis von acht Einzahlungen und acht Auszahlungen eigene Wege. Bei den Einzahlungen sind die selben Positionen wie beim IMK Leittext zum Finanzhaushalt zu finden, allerdings teilweise mit unterschiedlichen Bezeichnungen: So werden bei der Zahlungsposition „Steuern“ auch „steuerähnliche Erträge“⁴⁹ einschließlich Erträge aus gesetzlichen Umlagen“ genannt; die Zuwendungen sind untergliedert in Zuweisungen und Zuschüsse; mit den Zinsen werden nicht explizit die „Rückflüsse von Darlehen“ genannt und die sonstigen Einzahlungen werden als „sonstige ordentliche und außerordentliche nicht-investive Einzahlungen“ bezeichnet. Bei den Auszahlungen fehlt auch in Hessen die „Gewährung von Darlehen“, die im IMK Leittext mit den Zinsauszahlungen zusammengefasst ist. Bei den sonstigen Auszahlungen findet eine Trennung in einen ordentlichen und einen außerordentlichen nicht-investiven Teil statt. Ferner werden zwei neue Positionen erwähnt: „Auszahlungen für Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke sowie besondere Finanzauszahlungen“ und „Auszahlungen für Steuern einschließlich Auszahlungen aus gesetzlichen Umlageverpflichtungen“.

Bezüglich des **Saldos aus Investitionstätigkeit** lehnen sich die Länder Baden-Württemberg und Sachsen mit dem Ausweis von elf Zahlungspositionen an die Regelungen im entsprechenden Finanzhaushalt an. Das Land Hessen gibt in dieser Zahlungskategorie erstmals sieben Zahlungspositionen vor, obgleich es im Finanzhaushalt unter dem Saldo aus Investitionstätigkeit lediglich fünf Positionen vorsieht.

Zunächst wird auf die Unterschiede zum IMK Leittext bezüglich des Finanzhaushalts auf der Einzahlungsseite eingegangen: Das Land Hessen weist, wie im IMK Leittext zum Finanzhaushalt vorgegeben, die Investitionszuwendungen (untergliedert nach Investitionszuweisungen und -zuschüsse) und -beiträge in einer Position aus. Die Kommunen in den Ländern Baden-Württemberg und Sachsen hingegen müssen einen getrennten Ausweis von Investitionszuwendungen und -beiträgen praktizieren; ferner wird in beiden Ländervorschriften auch der Zusatz „ähnliche Entgelte“ zu der Beschreibung des entsprechenden Zahlungspostens hinzugefügt. In Hessen und Baden-Württemberg wird die Position „Veränderung (Abgang) von Vermögensgegenständen“ in zwei getrennten Positionen als Veräußerung von Sach- und Finanzvermögen ausgewiesen. In Sachsen werden gemeinsam mit Finanzanlagevermögen zusätzlich „Wertpapiere des UV“ aufgelistet. Zusätzlich findet sich in den Vorschriften in der E-GemHVO BW und in der SächsKomHVO-Doppik auch die Einzahlungsposition „Sonstige Investitionstätigkeit“, die nicht Teil des IMK-Leittextes ist.

⁴⁹ Nach Auffassung der Verfasser müsste dies eigentlich „Einzahlungen“ heißen.

Die Auszahlungen für eigene Investitionstätigkeit werden in den Ländern Baden-Württemberg und Sachsen in die Positionen „Auszahlungen für Erwerb von Grundstücken / Gebäuden, für Baumaßnahmen, für den Erwerb von beweglichem Sach(anlage)vermögen, für Erwerb von Finanz(anlage)vermögen, für sonstige Investitionen“ untergliedert. Dies ist konsistent mit den jeweiligen Länderfinanzhaushalten. In der GemHVO-Doppik HE wird dieselbe Position in die „Auszahlungen für Erwerb von Grundstücken / Gebäuden, für Baumaßnahmen, für Investitionen in sonstiges Sachanlagevermögen und immaterielles Anlagevermögen und für Investitionen in Finanzanlagevermögen“ untergliedert. In Baden-Württemberg und in Sachsen wird der Zahlungsposten „Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter“ im IMK-Leittext zu „Auszahlungen für Investitionsfördermaßnahmen“. In Hessen findet sich diese Zahlungsposition überhaupt nicht.

Bezüglich des **Detaillierungsgrads der Zahlungen aus Finanzierungstätigkeit** gibt es nur geringfügige Unterschiede. Das Land Sachsen weist in der SächsKomHVO-Doppik (wie im IMK-Leittext vorgegeben) zwei Zahlungspositionen aus, gleiches gilt für das Land Hessen in der GemHVO-Doppik HE. In der Vorschrift E-GemHVO BW sind jedoch vier Zahlungspositionen aufgelistet; dort wird die „Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven“ und die Zuführung an diese als Teil der Finanzierungstätigkeit verstanden (wie im entsprechenden Finanzhaushalt). In Hessen und Sachsen sind diese Zahlungsinformationen nicht existent. Der Sächsische Landesgesetzgeber hat die Kredit-Zahlungsposition noch um die „wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäfte“ erweitert (ebenfalls wie im Finanzhaushalt). Auch die Vorschrift in Hessen erweitert den Umfang der Kreditposition – dort werden „Einzahlungen und Auszahlungen aus der Aufnahme und der Rückzahlung innerer Darlehen“ und „aus der Begebung von Anleihen“ ergänzt (letzteres ist im Vergleich zur Regelung des hessischen Finanzhaushaltes neu dazugekommen).

Zum Teil erfolgt in den drei autark geregelten Finanzrechnungen der Länder Baden-Württemberg, Hessen und Sachsen auch noch der **Ausweis anderer bisher nicht erwähnter Salden und Zahlungspositionen**. In den Länderregelungen von Baden-Württemberg und Hessen ist so die Offenlegung der haushaltsunwirksamen Zahlungsvorgänge – getrennt in Auszahlungen und Einzahlungen und zusammengefasst als Saldo – vorgesehen (in Hessen als Zahlungen „aus fremden Finanzmitteln“, in Baden-Württemberg als „haushaltsunwirksame Ein- / Auszahlungen (unter anderem durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite etc.)“). Die SächsKomHVO-Doppik regelt, dass die sächsischen Kommunen am Ende der Staffel die „Zahlungen aus durchlaufenden Geldern“ als Zusatzinformation ausweisen müssen (dies ist ähnlich wie in den Regelungen zum Finanzhaushalt in Rheinland-Pfalz, Mecklenburg-Vorpommern und Thüringen). Bei diesen Zahlungen wird zwar kein eigener Saldo ausgewiesen, allerdings werden sie in die weitere Kalkulation einbezogen. So gehen sie in die Berechnung des „Endbestandes an Zahlungsmitteln“ mit ein. Gleiches gilt auch für die „Einzahlungen aus der Rückzahlung von Geldanlagen, Darlehensrückflüssen und Liquiditätskrediten“ sowie für die „Auszahlungen

für Geldanlagen, aus der Gewährung von Darlehen und für die Tilgung von Liquiditätskrediten“ (jeweils Ausweis als ein Zahlungsposten allerdings ebenfalls ohne Saldenbildung). Auch sie finden direkt Eingang in das Endresiduum „Endbestand an Zahlungsmitteln“, während solche Zahlungen in den meisten anderen Ländern i.d.R. Teil des Saldo aus Finanzierungstätigkeit sind. Zudem ist in Baden-Württemberg und Hessen nochmals ausdrücklich der Anfangs- und Endbestand an Finanzmitteln zu benennen.

d) Auswertung der Analyse des Haushaltsrechts zur Finanzrechnung und Beurteilung

Wie bereits erwähnt, wird zum Abschluss der Analyse der drei von den Regelungen des Finanzhaushalts losgelösten (direkt ermittelten) Finanzrechnungen eine Gesamtübersicht über alle Ländervorschriften zur Finanzrechnung erstellt (vgl. Tabelle 4.14). Aufgrund der Verweise (Übertrag der Regelungen vom Finanzhaushalt auf die Finanzrechnung) im kommunalen Haushaltsrecht finden sich alle Länder mit direkt ermittelten Finanzhaushalten selbstverständlich an gleicher Stelle der Gesamtvergleichstabelle wieder. Die Länder Baden-Württemberg, Hessen und Sachsen sollen allerdings auf Basis der oben erfolgten Analyse neu zugeordnet werden. Dabei zählt abermals der Gesamteindruck der Vorschriften und nicht Details, die u.U. die Einordnung in eine andere Gruppe ermöglichen würden:

Versuch einer Gruppenbildung bei den Ländervorschriften zur Finanzrechnung (Aspekte der Einteilung: Direkte/Indirekte Ermittlung, Detaillierung Zahlungspositionen, Saldenbildung und -ausweis)	
Gruppe A1 – Kompakt	IMK, ST
Gruppe A2 – Ausführlich, konsistent	BY, NW, SH HE ^{FR} ←
Gruppe A3 – Ausführlich, finanzierungs-/ liquiditätsbezogen	BB, SN ^{FR} SL ↑
Gruppe AR – Ausführlich mit unklarer Endsaldenbildung	NI
Gruppe B – Sehr detailliert mit der Unterscheidung von „ordentlichen und außerordentlichen“ Zahlungen	MV, RP TH
Gruppe C – Indirekte Ermittlung	BW verbleibt SN ^{HH} HE ^{HH}

Auflösung der Gruppe C, da die Finanzrechnung auf direkte Weise erstellt werden soll.

Tab. 4.14: Versuch einer Gruppenbildung bei den Ländervorschriften zur Finanzrechnung
Quelle: Eigene Darstellung.

Aufgrund des abermaligen Verweises der baden-württembergischen Regelung auf den Ergebnishaushalt kann diese Vorschrift keiner anderen Gruppe zugeordnet werden. Die Regelung zum direkt ermittelten Finanzhaushalt im Land Sachsen lässt sich aufgrund der ähnlich ausführlich dargestellten Zahlungspositionen und dem separaten Ausweis von Liquiditätskrediten der Gruppe A3 zuordnen. Die Finanzrechnung in Sachsen ist daher mit jenen aus dem Finanzhaushalt abgeleiteten Finanzrechnungen in Brandenburg und im Saarland vergleichbar. Die Regelung zur Finanzrechnung in der hessischen

GemHVO-Doppik lässt sich der Gruppe A2 zuordnen. Die Zahlungspositionen sind in der direkt ermittelten hessischen Finanzrechnung – ähnlich wie in Bayern, Nordrhein-Westfalen und Hessen – ausreichend detailliert dargestellt. Als problematisch erscheint die Bezeichnung „Finanzmittelüberschuss / -fehlbetrag“ für alle Salden. Ferner wird das klassische Saldenmodell um den Saldo aus haushaltsunwirksamen Zahlungsvorgängen erweitert (dies ist mit den anderen Ländervorschriften der gleichen Gruppe leider nicht vergleichbar), die Salden bauen allerdings auch konsistent aufeinander auf, bis hin zum „Endbestand an Finanzmittel“. Das Gesamtbild der hessischen Finanzrechnung lässt deshalb am ehesten eine Zuordnung zur Gruppe A2 zu.

Hinzuweisen ist auch auf die **Unterschiede aller Ländervorschriften zum Plan- / Ist-Vergleich**. Im IMK-Leittext sowie im Haushaltsrecht der Länder Bayern, Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, dem Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen finden sich bereits direkt in der Vorschrift zur Finanzrechnung explizite Hinweise oder zumindest Verweise auf Regelungen im Zusammenhang mit den Ergebnisrechnungen, die einen Plan- / Ist-Vergleich fordern. Baden-Württemberg regelt die Gegenüberstellung der Planansätze des Gesamthaushalts mit den Werten der Ergebnis- und Finanzrechnung hingegen in einem separaten Paragraphen (§ 51 E-GemHVO BW); gleiches gilt für die Länder Niedersachsen (§ 52 GemHKVO NI) und Sachsen (§ 50 E-SächsKomHVO-Doppik). Ein Plan- / Ist-Vergleich ist zur Kontrolle des Finanzgebarens der Kommune essentiell. Das Gliederungsschema in Tabelle 4.15 ist hierzu mit Spalten versehen, die mit den Werten des abzurechnenden Jahres sowie mit Planwerten und Werten der Vorperiode zu füllen sind. Dies ist eine Möglichkeit, wie ein Abgleich der Plan- und Ist-Zahlen vorgenommen werden kann. Es ist dabei wichtig, dass sämtliche Zahlungsvorgänge, die in das Gliederungsschema übertragen werden, unter Beachtung des Bruttoprinzips *unsaldiert* auszuweisen sind.⁵⁰

Zusammenfassend sei nun nochmals am Ende der Erläuterungen zum Aufbau / zur Gliederung der Finanzrechnung – losgelöst von den in den Ländervorschriften vorzufindenden Modellen – jenes **Muster für eine (direkt ermittelte) Finanzrechnung** dargestellt, das (vermutlich) auch das kommunale Haushaltsrecht einiger Länder beeinflusst hat (vgl. Tabelle 4.15). Die Darstellung zeigt den gemeinsamen Entwurf des IDW-HFA und des Arbeitskreises „Finanzrechnung“ der Schmalenbach Gesellschaft und wird von den Verfassern als beispielhaft angesehen, da hier ein konsistenter Saldenaufbau vorliegt, die Zwischensalden übersichtlich ausgewiesen und die Zahlungspositionen ausreichend detailliert dargestellt werden (abhängig vom Informationsbedürfnis könnten die Zahlungspositionen noch weitergehend untergliedert werden).

⁵⁰ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 134.

Mustergliederung der (direkten) Finanzrechnung	Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Plan-Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz Plan/Ist
Steuern und ähnliche Abgaben + Zuwendungen und allgemeine Umlagen + Sonstige Transfereinzahlungen + Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte + Privatrechtliche Leistungsentgelte + Kostenerstattung, Kostenumlagen + Sonstige Einzahlungen + Zinsen und ähnliche Einzahlungen				
= Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
- Personalauszahlungen - Versorgungsauszahlungen - Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen - Zinsen und ähnliche Auszahlungen - Transferauszahlungen - Sonstige Auszahlungen				
= Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
= Cash Flow aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
+ Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen + Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen - Investitionsauszahlungen - Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter (+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen - Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen)				
= Cash Flow aus Investitionstätigkeit				
= Finanzmittelüberschuss / -fehlbetrag				
+ Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten - Auszahlung für die Tilgung von Krediten (beides für Investitionen)				
= Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit				
= Änderung des Bestandes an Finanzmitteln				
+ Anfangsbestand an Finanzmitteln				
+/- Saldo aus durchlaufenden Posten				
= Liquide Mittel (Zahlungsmittelbestand⁵¹)				

Tab. 4.15: Muster für die Finanzrechnung

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an den gemeinsamen Entwurf des IDW-HFA und des Arbeitskreises „Finanzrechnung“ der Schmalenbach Gesellschaft – zitiert nach Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 191.

Durch die hier gezeigte geeignete Strukturierung der Zahlungspositionen und dem dargestellten übersichtlichen Ausweis von Zwischensalden wird das Zustandekommen des Gesamtsaldos deutlicher.⁵² Dieser Entwurf ist weitgehend mit den Vorschriften der Länder Bayern, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein vergleichbar. Zum Teil finden

⁵¹ In Hessen als „Finanzmittelbestand“ bezeichnet.

⁵² Vgl. Lüder, K. (1999), S. 8 ff.

sich lediglich Bezeichnungsunterschiede. Andere Länder sind in der Grobstruktur ebenfalls ähnlich aufgebaut, allerdings existieren dennoch teilweise gravierende Detailunterschiede bezüglich der oben genannten, ausführlich behandelten Klassifikationskriterien. Aufgrund der finanzstatistischen Erfordernisse wäre eine konsistente Ausgestaltung der Ländervorschriften auf der Grundlage dieses Modells wünschenswert (gewesen). Eine genaue tabellarische Übersicht über die bundeslandspezifischen Regelungen und die erwähnten terminologischen Unterschiede zur Finanzrechnung findet sich in Anlage 4.3 dieses Kapitels.

Die obigen Ausführungen beziehen sich immer auf die *Gesamtf*finanzrechnung der Kommune, diese kann und muss einerseits noch in weitere **Teilfinanzrechnungen** heruntergebrochen oder mit den ausgelagerten Betrieben zu einer umfassenden kommunalen **Konzernfinanzrechnung** aggregiert werden. Entsprechende Regelungen existieren in allen Ländervorschriften:

Die Ländervorschriften zu den Teilfinanzrechnungen sind in Anlage 4.5 zusammengestellt. In den entsprechenden Regelungen finden sich allerdings keine inhaltlichen Neuerungen, sondern lediglich Hinweise auf die Verpflichtung zur Aufstellung und Verweise auf die Regelungen zur Erstellung der Gesamtf

finanzrechnung. Für die Konzernfinanzrechnung ist in allen Bundesländern einheitlich – angelehnt an die in der Privatwirtschaft gängige Terminologie – die Bezeichnung „Kapitalflussrechnung“ gebräuchlich. Im doppelhaushaltlichen Kommunalhaushaltsrecht findet sich bundesweit der Verweis auf den Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form. Damit werden die der privatwirtschaftlichen Konzernrechnungslegung zugrunde liegenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Hinblick auf die Konzernfinanzrechnung auf die Kommunen übertragen. Die Verfasser des Rechtsvergleichs machen allerdings darauf aufmerksam, dass lediglich die formalen Inhalte dieses Standards transferiert werden können. Die darin formulierten Ziele sind jedoch nicht auf den öffentlichen Sektor übertragbar. So heißt es in DRS 2 einleitend: „Die Kapitalflussrechnung soll den Einblick in die Fähigkeit des Unternehmens verbessern, künftig finanzielle Überschüsse zu erwirtschaften, seine Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen und Ausschüttungen an die Anteilseigner zu leisten.“⁵³ Letztlich ist nur das im Zitat zweitgenannte Ziel im Rahmen des kommunalen Jahresabschlusses relevant. Die Konzernfinanzrechnung gibt Einblick in die Fähigkeit der Kommune, ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Es kann nicht Ziel einer Kommune sein, finanzielle Überschüsse zu erwirtschaften, um sie an ihre Anteilseigner (übertragen auf die Verhältnisse in einer Kommune: BürgerInnen) *direkt* auszuschütten. Eventuell kann die Kapitalflussrechnung im „Konzern Kommune“ aber durch Offenlegung und Rechtfertigung der Zahlungsströme eine Drucksituation für die politisch Verantwortlichen schaffen, wirtschaft-

⁵³ DRS 2, Tz. 1

licher mit vorhandenen Mitteln umzugehen und so (nach dem Maximalprinzip) bei bestehenden Mitteln dem Prinzipal mehr Leistung zu ermöglichen oder (nach dem Minimalprinzip) das gleiche Ziel mit weniger finanziellen Mitteln zu erreichen (und damit geringere Gebühren, Steuern, Beiträge etc. erheben zu müssen). Dies müssen die zwei Begründungen für die Führung einer Kapitalflussrechnung im kommunalen Konzern sein. Beschränkt man den Übertrag des auf das privatwirtschaftliche Rechnungswesen ausgerichteten DRS 2 rein auf den formalen Inhalt (d.h. Aufbau und Systematik der Finanzrechnung) und führt dies offenbar – wie aus dem kommunalen Haushaltsrecht der analysierten dreizehn Länder ersichtlich ist – dazu, dass einheitliche Richtlinien bundesweit (sowohl für öffentliche Wirtschaft und Kernverwaltung – dies ist ja der Konsolidierungskreis) Anwendung finden, so ist dies zu begrüßen. Die im DRS 2 deklarierten Ziele müssen aber kritisch hinterfragt werden. Immerhin ermöglicht der externe Verweis, dass zumindest bezüglich der Finanzrechnung im „Konzern Kommune“ keinerlei Unterschiede in den Ländern existieren und (deutet man den Verweis auf DRS 2 als „dynamisch“ und nicht als „statisch“, d.h. auf eine bestimmte Version dieses Standards bezogen) bei Änderungen im Handelsrecht / der DRS auch automatisch das Kommunalrecht angepasst wird. Dies ist nötig, um eine tatsächliche Konsolidierung von privatwirtschaftlich agierenden (und damit auch entsprechend rechnungslegenden) Bereichen der Kommunen und der Kernverwaltung dauerhaft sicherzustellen.

4.4 Das Zahlungsziel – Zahlungsströme als Betrachtungsobjekt: Zeitraumbezogene Darstellung sämtlicher Zahlungsströme und deren Steuerung

Mit den Instrumenten Finanzhaushalt und -rechnung wird zunächst ein konkretes Dokumentationsziel verfolgt. Sie legen ex ante oder ex post sämtliche Zahlungsströme (gegliedert nach Ein- und Auszahlungen) offen, die in der Gebietskörperschaft im kommenden Haushaltsjahr anfallen werden oder in der zurückliegenden Rechenschaftsperiode angefallen sind. Die Finanzkomponenten sind somit – ähnlich den Ergebniskomponenten des neuen integrierten doppelischen Verbundes – *zeitraumbezogen*. Abgebildet werden alle Bewegungen von Bar- und Buchgeld, d.h. effektive Zahlungen. Nicht erfasst sind hingegen Forderungs- und Schuldenzugänge ohne gleichzeitige, tatsächlich stattgefundene Geldbewegungen (z.B. fällige Nominalforderungen oder eingeräumte, aber nicht in Anspruch genommene Kreditlinien) – diese werden (erst) erfasst, sobald sie effektiv realisiert sind. Fingierte Zahlungen (Zahlungsfiktionen) müssen ebenfalls aus dem Finanzhaushalt und der -rechnung fern gehalten werden. CHMIELEWICZ beschreibt dies zusammenfassend als „Liquidationsprinzip“, das (ähnlich dem Realisationsprinzip, welches den Zeitpunkt der Erfolgswirksamkeit in der Ergebnisrechnung festschreibt) den Zeitpunkt der Finanzwirksamkeit bestimmt, d.h. wann sich Verwaltungsvorgänge in der Finanzrechnung niederschlagen.⁵⁴

Der Finanzhaushalt und sein Rechnungsäquivalent nehmen hinsichtlich der unterschiedlichen Periodenabgrenzung eine Sonderstellung im integrierten Verbund ein. Während in der Ergebnisrechnung (und damit auch in der Vermögensrechnung) Geschäftsvorfälle zum Zeitpunkt ihrer erfolgswirtschaftlichen Verursachung erfasst werden, sind auf der Finanzebene Vorgänge zum Zeitpunkt ihrer Zahlungswirksamkeit erfasst. Somit werden in den Finanzkomponenten auch Verwaltungstransaktionen erfasst, die in den beiden anderen Komponenten des integrierten Verbundes aufgrund des erfolgswirtschaftlichen Periodisierungsprinzips unbeachtet bleiben. Als Beispiele sind hier alle Vorgänge zu nennen, die nicht erfolgswirksam sind, aber Zahlungswirkung(en) aufweisen, d.h. insbesondere, wie bereits erwähnt, Finanzierungsvorgänge (Kreditaufnahme und -tilgung).

Eine detaillierte, **nach Zahlungsarten gegliederte Dokumentation der kommunalen Zahlungsströme** ist Voraussetzung dafür, dass die in den folgenden Abschnitten erläuterten Aufgaben der Finanzkomponenten (Planung, Lenkung und Rechenschaft von Zahlungsmitteln und des Zahlungsmittelbestands bzw. der Liquidität – siehe die folgenden Abschnitte) tatsächlich wahrgenommen und eine stabile Finanzierung der Kommune⁵⁵ sichergestellt werden kann – es ist insofern **ein Hilfsziel**. Dabei ist selbsterklärend, dass eine gegenseitige Aufrechnung von Ein- und Auszahlungen im Sinne einer umfassenden Darstellung verhindert werden muss – somit gilt (auch) bei den Finanzkomponenten ein Saldierungsverbot.

⁵⁴ Vgl. Chmielewicz, K. (1973), S. 78 f.

⁵⁵ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 122 f.

4.5 Das Liquiditätsziel – Zahlungsfähigkeit als Betrachtungsobjekt: *Zeitpunktbezogene* Darstellung und Steuerung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes

Neben der *zeitraumbezogenen* Betrachtung des Finanzhaushalts und der Finanzrechnung, wie sie im vorherigen Abschnitt beschrieben wurde, kann man auch eine *zeitpunktbezogene* Blickrichtung einnehmen. Als Information für die laufende Bewirtschaftung kann so die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes (in manchen Ländern auch als „Finanzmittelbestand“ bezeichnet, siehe Erläuterungen in Abschnitt 4.3) zu einem frei gewählten Betrachtungszeitpunkt herangezogen werden. Resultierend aus der Addition der einzelnen, detailliert dargelegten Zahlungsströme gilt dieses Residuum, das zum Teil auch an das Ende der Finanzhaushalts- und Finanzrechnungs-Staffeln im Haushaltsrecht der Bundesländer gestellt wurde, als die wesentliche Basis für die Beurteilung und z.T. auch Steuerung der finanziellen Situation der Kommune.

Übersteigt (oder entspricht⁵⁶) der Zahlungsmittelbestand die kommenden Zahlungsverpflichtungen der Kommune, spricht man von bestehender „Liquidität“⁵⁷. Sie kann wahlweise aus Bestands- oder Stromgrößen abgeleitet werden (vgl. Tabelle 4.16):

Liquidität(ssaldo) = Zahlungsmittel (bzw. Finanzmittel)-Endbestand – fällige Nominal-Schulden⁵⁸

Alternativ kann der Liquiditätssaldo auch wie folgt berechnet werden:

= Zahlungsmittel-Anfangsbestand +/– Periodeneinzahlungen/-auszahlungen
– fällige Nominal-Schulden

Tab. 4.16: Definition des Liquiditätssaldos

Quelle: Eigene Darstellung.

Liquidität bezeichnet also die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und vollständig nachkommen zu können. Der soeben definierte Liquiditätssaldo findet sich sowohl in den Staffelformen der Stromgrößenkomponenten des integrierten Verbundes Finanzhaushalt und der Finanzrechnung als auch in der Bestandskomponente Vermögensrechnung. Gemäß der Logik des integrierten Verbundes sollen die liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz als Liquiditätsreserve fungieren.⁵⁹ Die Kommune muss in jedem Augenblick ihres Bestehens ihre Liquidität, d.h. ihre Zahlungsfähigkeit

⁵⁶ Nur in einer idealen Welt, in der keinerlei Zahlungsrisiken der Kommune bestünden, würde es ausreichen, wenn der Zahlungsmittelbestand exakt die fälligen Nominalschulden deckt (siehe Erläuterungen unten).

⁵⁷ Hier wird Liquidität als absolute Größe verstanden; daneben lassen sich auch relative Liquiditäten in Relation zum Gesamtkapital, den Einzahlungen oder sonstigen Größen feststellen. Auf diese wird aufgrund der geringen Aussagekraft im Rahmen dieser Arbeit jedoch nicht eingegangen.

⁵⁸ In den Saldo gehen also nicht alle Schulden ein, sondern nur jene, die erstens fällig und zweitens nominal (in Geldform) zu tilgen sind.

⁵⁹ Vgl. IMK AK III (2003), S. 16. Dabei existiert jedoch nicht die Vorgabe eines Mindestbetrags an Liquiditätsreserven; so ist lt. IMK die „Vorhaltung einer Liquiditätsreserve im Sinne des bisherigen Mindestbetrags der allgemeinen Rücklage“ nicht verpflichtend.

sicherstellen.⁶⁰ Im IMK Leittext heißt es in § 22 wie folgt: „Die liquiden Mittel müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein“⁶¹. Die **Liquiditätsplanung und -steuerung** (allgemein: das Liquiditätsziel) muss folglich **als ein Hauptzweck der Finanzkomponenten der IVR** bezeichnet werden (Finanzrechnung als Liquiditätsrechnung⁶²). Gleich oder ähnlich explizit wie im Leittext ist dies auch in sieben der dreizehn hier betrachteten Bundesländer geregelt (Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Sachsen, Schleswig-Holstein; mit leichten Veränderungen auch in Niedersachsen und in Sachsen-Anhalt).⁶³ In Brandenburg ist dies vergleichbar festgelegt, indem eine rechtzeitige Bereitstellung der Deckungsmittel auch für den Finanzhaushalt verpflichtend gefordert wird.⁶⁴ In Nordrhein-Westfalen wird den Kommunen vorgegeben, dass sie ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen haben.⁶⁵ In den übrigen Ländern (Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, dem Saarland und Thüringen) finden sich zwar in den Gemeindehaushaltsverordnungen (bzw. der Kommunalhaushaltsverordnung im Saarland) implizit Hinweise, dass die Liquiditätssicherung zu den wesentlichen Aufgaben des Kassen- und Rechnungswesens gehört⁶⁶, eine wie im IMK-Leittext separat und ausdrücklich vorgegebene Regelung zur Liquidität findet sich dort jedoch nicht.

Liquidität bzw. die hinreichende Versorgung der Kommune mit liquiden Mitteln für die Haushaltsführung muss tagesgenau gesteuert und sichergestellt werden. Diese sollte möglichst unter Einschluss der aus der Kernverwaltung ausgelagerten Einheiten im „Konzern Kommune“ optimiert werden, um unnötige, kostspielige Zwischenfinanzierungen in Form externer Kreditaufnahmen zu vermeiden.⁶⁷ Es liegt jedoch letztlich im Ermessen der Kommune selbst, wie sie ein **angemessenes Liquiditätsmanagement** gewährleistet. Neben der oben erwähnten globalen Forderung, dass die Mittel rechtzeitig verfügbar sein müssen, existieren keine weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben in den Ländern. Unstrittig ist jedoch, dass hierfür eine sorgfältige Liquiditätsplanung erforderlich ist.⁶⁸ Dies beinhaltet auch, dass – gemäß Wirtschaftlichkeitsgrundsatz – überschüssige Liquidität nicht vorgehalten wird, sondern möglichst einer ertragbringenden, im Zweifelsfall mobilisierbaren Anlage zugeführt werden sollte. Das Liquiditätsziel beinhaltet daher neben

⁶⁰ Faktisch stößt diese Zeitpunktliquidität jedoch an ihre Praktikabilitätsgrenze, da man nicht laufend Bilanzen aufstellen und die Periodenlänge der Finanzrechnungen nicht gegen Null tendieren lassen kann. Dies führt nach CHMIELEWICZ dazu, dass eine Jahres-Finanzrechnung keineswegs Liquidität in jedem Zeitpunkt garantiert, sondern nur strukturelle Zahlungsdefizite oder -überschüsse erkennen lässt. Vgl. Chmielewicz, K. (1973), S. 80.

⁶¹ IMK AK III (2003), Leittext S. 54, § 22

⁶² Vgl. Statistisches Bundesamt (2001), S. 5.

⁶³ Vgl. § 22 E-GemHVO BW – Liquidität, § 22 KommHV-Doppik BY – Liquidität, § 22 GemHVO-Doppik HE – Liquiditätssicherung, § 22 SächsKomHVO-Doppik – Liquidität und § 27 GemHVO-Doppik SH – Liquidität. In § 22 GemHKVO NI – Liquiditätsplanung wird erläutert, dass die Gemeinde ihre Zahlungsfähigkeit durch eine Liquiditätsplanung steuert. In Sachsen-Anhalt wird der Begriff „Zahlungsfähigkeit“ verwendet, vgl. § 21 GemHVO-Doppik ST – Zahlungsfähigkeit.

⁶⁴ Vgl. § 28 KomHKV BB – Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen.

⁶⁵ Vgl. § 30 GemHVO NW – Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung.

⁶⁶ Vgl. beispielsweise § 20, Abs. 1 Nr. 2 KommHVO SL – Gemeindekasse, Zahlungsabwicklung oder § 28, Abs. 2 Nr. 1 f) GemHVO-Doppik MV – Sicherheitsstandards im Rechnungswesen.

⁶⁷ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 123.

⁶⁸ Vgl. Schwarting, G. (2006), S. 306 f.

dem oben erwähnten Zielmerkmal „Liquidität“ auch eine angestrebte Zielausprägung in Form einer Verringerung der Liquiditätsuntergrenze⁶⁹ (UG). In einer *idealen Welt*, in der keine unvorhergesehenen Ereignisse eintreten, könnte man die Untergrenze UG im Punkt Null festlegen. Berücksichtigt man allerdings *bestehende Risiken* der Kommune, die zu unvorhergesehenen Auszahlungen oder Mindereinzahlungen führen, muss die Untergrenze in positiver Höhe festgelegt werden, da sonst jede zusätzliche Auszahlung oder entfallende Einzahlung zu Illiquidität führen würde. Andererseits bedarf es auch einer Begrenzung der Liquiditätsuntergrenze nach oben hin. Die Kommune könnte sich eine stetige Zahlungsfähigkeit sichern, indem sie die Untergrenze möglichst hoch festlegt. Gegen ein solches Verhalten sprechen jedoch jene entgangenen Erträge, die mit den brach liegenden Finanzmitteln hätten erzielt werden können. Das Festlegen der Untergrenze erfolgt daher unter Beachtung zweier konkurrierender Größen: Risikopräferenz und Opportunitätskosten aufgrund von Überliquidität (oder allgemein: der Wirtschaftlichkeitsgrundsatz). Wie Abbildung 4.6 zeigt, sollte also nicht eine hohe, unwirtschaftliche Überliquidität (rechts vom Punkt UG) bestehen, weshalb die Untergrenze möglichst gering definiert werden sollte (siehe Tendenzpfeile in der folgenden Abbildung 4.6).

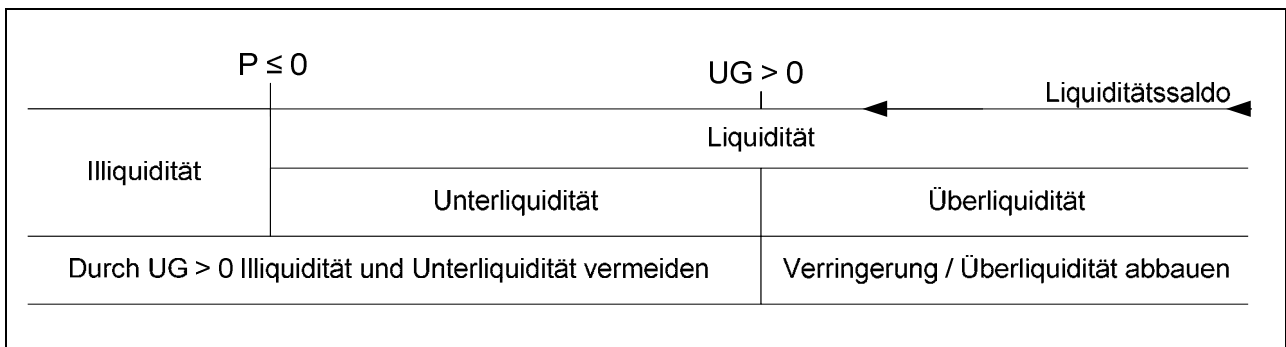


Abb. 4.6: Kriterien und Zonen des Liquiditätsziels

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Chmielewicz, K. (1973), S. 83.

Die Lage des Punktes P (als Grenze zwischen Liquidität und Illiquidität) wird in Abhängigkeit von der Kreditwürdigkeit der Gebietskörperschaft als Kreditnehmer und von den jeweils geltenden Konditionen auf dem Kreditmarkt definiert. Bei einer gänzlich nicht kreditwürdigen Kommune wird er exakt bei Null liegen. De facto wird diese Grenze jedoch negativ und nicht fix sein. Sollte eine Kommune durch eigene Leistung nicht mehr in der Lage sein, ihre Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen, so wird sie im Regelfall noch Kredite aufnehmen und sich so ihre Liquidität zumindest kurzfristig und bei geringeren Fehlbeiträgen sichern können. Zahlungsfähigkeit kann also grundsätzlich immer erreicht werden; sie findet allerdings ihre Grenzen ebenfalls durch das Prinzip der Wirtschaftlichkeit, welches bei Kreditaufnahmen (hier beim Eingehen der Konditionen des Kredites) zu beachten ist. Aus Risikoerwägungen heraus, sollte auch Unterliquidität (zwischen den Punkten P und UG) vermieden werden. Zusammenfassend gilt: In der Zone der Illiquidität *müssen*, in der Zone der Unterliquidität *sollten* die liquiden Mittel aufgestockt werden (sei

⁶⁹ Diese ergibt sich aus Erfahrungswerten der Kommune und wird von den Entscheidungsträgern festgelegt.

es durch eigene Leistung oder Kreditaufnahme); im Bereich der Überliquidität *sollten* hingegen möglichst Mittel abgebaut werden. Ziel einer Kommune muss die „**Optimalliquidität**“ bzw. die **Festlegung eines Liquiditätspunktes** sein, **der einerseits die Zahlungsfähigkeit sicherstellt, andererseits jedoch auch dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit genügt.**⁷⁰ Welche Liquiditätsuntergrenze eine Kommune letztlich festlegt, hängt von den individuellen Risikoerfahrungen ihrer Leitungskräfte und den bestehenden Ist-Risiken ab.

Die Wahrung der Liquidität bzw. Verhinderung der Illiquidität ist ein Lenkungsziel finanzpolitischer Entscheidungen. Im Rahmen der Zielhierarchie einer Gebietskörperschaft (vgl. Kapitel 2 des Rechtsvergleichs) muss dieses Formalziel als Nebenbedingung von höchster Priorität bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben gesehen werden. Finanzhaushalt und -rechnung dienen hierbei als Überwachungsinstrument. Liquiditätsprobleme werden definitiv Konsequenzen für die zukünftigen Finanzierungsmöglichkeiten der Kommune auf dem Kapitalmarkt haben. Zudem sollten – im Idealfall – daraus auch Konsequenzen durch die Aufsichtsbehörden abgeleitet werden.

⁷⁰ Vgl. Chmielewicz, K. (1973), S. 83 ff.

4.6. Die Perspektive der Mittelherkunft und -verwendung – Planung und Rechenschaft von/über Finanzierungsquellen und Ermächtigungen für (investive) Zahlungsströme

Die Finanzkomponenten des integrierten Verbundes geben **Auskunft über Mittelherkunft und Mittelverwendung**. Sie stellen also – wie aus den Gliederungen des Finanzhaushalts und der Finanzrechnung ersichtlich wird – einerseits die Finanzierungsquellen der Kommune heraus, andererseits jedoch auch, welche Finanzmittel für die laufende Verwaltungstätigkeit, für Investitions- und Finanzierungstätigkeit veranschlagt werden bzw. verwendet wurden. Diese Informationen dienen den Verantwortlichen als Entscheidungsgrundlage, um die Finanzierung der Kommune auf eine zukunftsfähige Grundlage zu stellen.

Besondere Bedeutung genießt dabei der Finanzhaushalt in Bezug auf die **Transparenz bei investiven Zahlungsströmen**. Laufende Ressourcenverbräuche werden im Ergebnisplan ermächtigt; sie finden allerdings – sofern sie eine Zahlungswirkung haben – auch ihren Niederschlag im Finanzhaushalt. Verwaltungsvorgänge, die also finanz- und ergebniswirksam sind (vgl. Zahlungspositionen des Blocks 2 in Abb. 4.5), werden quasi zwangsläufig sowohl im Ergebnis- als auch im Finanzhaushalt ermächtigt – man beschreibt diese Situation mit dem Stichwort „Doppelermächtigung“. Geplante investive Ein- und Auszahlungen hingegen sind aufgrund (bisher) fehlender Ergebniswirksamkeit nicht im ressourcenverbrauchsorientierten Ergebnisplan aufgeführt. Sie können lediglich dem Finanzhaushalt entnommen werden. Mit Verabschiedung des Finanzhaushalts werden somit zugleich formale Ermächtigungen zur Verwendung von Finanzmitteln für Investitionsmaßnahmen ausgesprochen.

Gerade diese investiven Mittel sind im politischen Abwägungsprozess häufig besonders strittig. Zudem haben sie meist ein hohes Volumen und führen dadurch (sofern mit den Investitionsmitteln abnutzbare Vermögensgegenstände erworben wurden) wiederum über hohe Abschreibungen zu Belastungen des kommunalen Ergebnishaushalts und der Ergebnisrechnung in den folgenden Jahren. Es ist aus diesem Grund besonders wichtig, dass alle Zahlungen, die nicht zugleich eine (sofortige) Ergebniswirkung aufweisen, im Finanzhaushalt besonders detailliert (nach Zahlungsarten sowie nach Maßnahmen – allerdings eventuell vereinfachend unter Definition von Wertgrenzen) dargestellt und veranschlagt werden. Dazu gehören insbesondere Auszahlungen für Investitionen, Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögen sowie Zahlungen im Zusammenhang mit der Aufnahme und Tilgung von Krediten.⁷¹ Ein detaillierter Ausweis ist dabei für die Gesamt- aber auch für die Tealebene der Kommune unbedingt erforderlich. Nur so kann der **Finanzhaushalt als Entscheidungs- und Ermächtigungsgrundlage** sinnvoll genutzt werden. Im gleichen Zug sind – auf Basis der obigen Erläuterungen – eine zahlungsarten-

⁷¹ Vgl. Lüder, K. (2004), S. 112 f.

scharfe Darstellung bzw. eine hohe Detaillierung für konsumtive Vorgänge im Finanzplan nicht unbedingt notwendig.⁷²

Zusammenfassend erkennt man, dass geplante Verwaltungsvorgänge der Kommune existieren, die im integrierten Haushaltsverbund nur aus dem Finanzhaushalt frühzeitig ersichtlich sind (außerhalb des in Abb. 4.1 dargestellten Verbunds, sind sie u.U. noch dem Investitionsprogramm der Kommune zu entnehmen). **Als Entscheidungsgrundlage und zur Rechenschaftslegung über geplante Investitionen ist der Finanzhaushalt daher unerlässlich.** Nur dort werden jene geplanten Investitionssummen für die Entscheidungsträger ersichtlich ausgewiesen, die die finanzielle Zukunft der Kommune stark beeinflussen können. Und mittels des Finanzhaushaltes erfolgt eben auch die Ermächtigung für diese Zahlungsströme.⁷³

⁷² Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 133 f.

⁷³ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 123.

4.7 Lenkungsmöglichkeiten – Aussagekraft des Finanzhaushalts und der Finanzrechnung

Neben dem Denken in Erfolgs- und Kostenkategorien bedarf es auch der Berücksichtigung von Liquiditätsaspekten bzw. pagatorischer Überlegungen um einen öffentlichen Haushalt ganzheitlich⁷⁴ zu führen. Letztlich ist es dieses zusätzliche, öffentlich zugängliche finanzwirtschaftliche Denken, das einen wichtigen Unterschied zwischen dem Rechnungswesen der Privatwirtschaft und seinem Äquivalent in den Kommunen ausmacht. Dies ist vor dem Hintergrund verwunderlich, dass Unternehmenskrisen oft Liquiditätsrisiken sind und ein Großteil der Konkurse privater Unternehmen auf Liquiditätsengpässe oder gar Illiquidität zurückzuführen ist. Insofern könnte hier das einseitig ausgebaute, auf Kosten / Erlösen und Aufwendungen / Erträgen fokussierende kaufmännische Rechnungswesen durchaus von der öffentlichen Seite lernen, die durch die Erweiterung des Planungs- und Rechnungsspektrums Lenkungsvorteile hat.⁷⁵ Um alle Lenkungsmöglichkeiten auszuschöpfen, die der vorhandene Rechnungsstoff bietet, ist es also wichtig, Ein- und Auszahlungen in einer separaten, aber nicht isolierten Komponente im doppelischen Verbund mitzuführen, wie es in den Abschnitten 4.2 und 4.3 dieses Kapitels beschrieben wurde. Die Verzahnung der Ergebnis- und Finanzkomponenten steht dabei im Mittelpunkt.⁷⁶ Dass dies (auch für den Privatsektor) möglich ist, wurde bereits von CHMIELEWICZ ausführlich dargelegt.⁷⁷ Die daraus resultierenden **Lenkungsmöglichkeiten bzw. die Aussagekraft der Finanzkomponenten des integrierten Verbundes** wurden bereits in den vorhergehenden Abschnitten erläutert und sollen an dieser Stelle nochmals zusammengefasst und ergänzt werden:

Der Finanzhaushalt und die Finanzrechnung bilden zusammen das Instrument zur Finanzsteuerung der Kommune. Ihnen kommt die Aufgabe zu, ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage** zu vermitteln.⁷⁸ Sie legen systematisch alle Finanzierungsquellen offen und zeigen, welche Verwaltungsvorfälle zu welchen Zahlungsströmen geführt haben. Dies eröffnet den Entscheidungsträgern Kontroll- und (dar- auf z.T. aufbauend) Dispositionsmöglichkeiten. Äußerst wichtig ist in diesem Zusam-

⁷⁴ „Ganzheitlich“ bedeutet hier unter Berücksichtigung aller Informationen, die die kommunalen Datenquellen hergeben. Dies beinhaltet eine Aufbereitung der Verwaltungsvorgänge vor dem Hintergrund von Kosten-Leistungsgesichtspunkten und aus einer Erfolgs- und Finanzperspektive.

⁷⁵ Zwar wurde in der jüngeren Vergangenheit versucht, die finanzwirtschaftliche Aussagekraft des kaufmännischen Rechnungswesens durch Bewegungsbilanzen, Cash Flow-Rechnungen, Kapitalflussrechnungen und ähnliches zu erhöhen. Allerdings haben all diese Versuche einen Mangel: Sie sind einem zweiteiligen Rechnungssystem künstlich aufgesetzt und vermissen die Einbindung in den doppelischen Kreislauf. Dadurch sind sie fehleranfällig und werden z.T. als reine „Pflichtübung“ verstanden. Zuletzt weisen sie alle eine reine ex-post-Orientierung auf; für Lenkungszwecke sind sie gänzlich ungeeignet.

⁷⁶ Man muss sich klarmachen, dass in der Totalperiode (also einer rein fiktiven Betrachtung der gesamten Existenz einer Kommune) die Salden der Ergebnis- und der Finanzrechnung zwangsläufig übereinstimmen müssen, da sich bei beiden Rechnungen nur die Periodisierung unterscheidet. Ferner sei nochmals darauf hingewiesen, dass überhöhte Kassenhaltung zu geringeren Erträgen führen; dadurch hat die Finanzrechnung auch in der Einzelperiode Auswirkung auf die Ergebnisrechnung.

⁷⁷ Vgl. Chmielewicz, K. (1973), S. 73 ff. Zum Teil sind auch die folgenden Gedanken zu den Lenkungsmöglichkeiten bereits von CHMIELEWICZ vorgedacht worden und auf ihn zurückzuführen.

⁷⁸ In Anlehnung an § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB, vgl. auch Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 121.

menhang auch ein detaillierter Plan-Ist-Vergleich, um Abweichungen zwischen der Haushalts-Ermächtigung und der tatsächlichen Ausführung feststellen zu können. Besonders lenkungsrelevant ist zudem, wenn aus den Finanzkomponenten charakteristische Auszahlungs- und Einzahlungsstrukturen für die Kommune erkannt werden können. Zudem können die Zahlungen in Zweck- und neutrale Zahlungen (letztere fallen außerhalb des eigentlichen Zwecks der Verwaltung an) getrennt werden. Daraus lässt sich dann erkennen, woher eventuelle Zahlungsdefizite resultieren und welche Gegenmaßnahmen hier angezeigt sind.

Der Finanzhaushalt / die Finanzrechnung sind darüber hinaus gemeinsam das Überwachungs- und Lenkungsinstrument des Liquiditätsziels (d.h. der Bewahrung der stetigen Zahlungsfähigkeit). Zieht man vom Zahlungsmittelendbestand den entsprechenden Anfangsbestand ab, so erhält man den Saldo der Periodeneinzahlungen und -auszahlungen (auch als Periodenliquidität bezeichnet). Dieser darf nur zeitlich begrenzt negativ sein (bis die Bestände aufgebraucht sind); er dient insofern als Warnzeichen für die Entscheidungsträger bzw. als deren Indikator, ob nähere Untersuchungen der Zahlungsstrukturen angebracht sind. Auch im Finanzhaushalt- und in der Finanzrechnung gilt das Gesamtdeckungsprinzip (vgl. Kapitel 3, Abschnitt 3.2.2, S. 3-18): Alle Einzahlungen müssen alle Auszahlungen decken. Dadurch wird augenscheinlich, dass der Liquiditätsaspekt den gesamten Verwaltungsbetrieb angeht. Resultieren aus einem Bereich hohe Zahlungsdefizite, müssen aus einem anderen Bereich Zahlungsüberschüsse erwirtschaftet werden, denn langfristig muss der Finanzhaushalt zwingend ausgeglichen sein.

Wie bereits erwähnt, gibt es Verwaltungsvorgänge, die sich zunächst nur auf der Finanzebene (insbesondere im Finanzhaushalt) niederschlagen und aufgrund fehlender Ressourcenbewegungen aus den Ergebnis- und Vermögenskomponenten nicht ersichtlich sind. Nur die Finanzkomponenten geben über diese Rechenschaft. Daran erkennt man die Relevanz, die die Finanzkomponenten im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen einnehmen und warum im öffentlichen Sektor statt eines zweiteiligen ein dreiteiliges Rechnungssystem mit zusätzlichen Planungskomponenten betrieben wird.

Neben der einperiodischen, kurzfristigen Orientierung ist die Finanzrechnung / der Finanzhaushalt auch als Grundlage für die mittel- bis langfristige Finanz- und Liquiditätsstrukturplanung zu sehen (vgl. Kapitel 2 des Rechtsvergleichs). Die Ergebnisse der aktuellen Finanzkomponenten sind daher stets auch unter Beachtung der bekannten vorgelegten und der antizipierten Entwicklungen in Zahlungsstruktur und Liquidität zu sehen.

4.8 Neue finanzstatistische Anforderungen – Änderungen für die kommunale Finanzstatistik

Die Finanzstatistiken und die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung (VGR) haben im föderalen System der Bundesrepublik Deutschland die Aufgabe, ein **umfassendes, gebietskörperschaftsübergreifendes Bild über den Stand und die Entwicklung der gesamten öffentlichen Finanzwirtschaft** zu erstellen, welches dann als Grundlage für finanz-, haushalts- und wirtschaftspolitische Entscheidungen herangezogen wird bzw. werden kann.⁷⁹ Gemäß dem Finanz- und Personalstatistikgesetz (FPStatG)⁸⁰ des Bundes, sind die Kommunen verpflichtet, hierbei ihren Beitrag zu leisten und unter anderem statistische Meldungen über ihre Finanzwirtschaft abzugeben. Die Finanzstatistik ist bisher noch kameral strukturiert bzw. zahlungsstromorientiert. Sie erfordert Daten zu Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben. Eine Umstellung auf das ressourcenverbrauchsorientierte Verfahren und eine damit verbundene Reform des Finanzberichtswesens ist kurzfristig nicht zu erwarten. Auch nach Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens auf das ressourcenverbrauchsorientierte Verfahren **sind jedoch die notwendigen Daten für die Finanzstatistik von den Kommunen uneingeschränkt und ohne Qualitätseinbußen bereitzustellen.**⁸¹ Daher stellt sich die Frage, wie eine Kommune ihren Verpflichtungen gegenüber einer zahlungsorientierten Finanzstatistik mit den ihr zur Verfügung stehenden doppischen Daten dennoch nachkommen kann. Als Lösung behilft man sich mit der Finanzrechnung; sie dient bis zur Umstellung der Finanzstatistik als deren Datengrundlage.⁸² Die Finanzrechnung als Teil des integrierten doppischen Dreikomponenten-Rechnungssystems enthält zwar nur reale Zahlungen; wenn diese Daten jedoch angepasst und erweitert werden (siehe Erläuterungen zu den notwendigen Anpassungen unten), erfüllen sie die Anforderungen der Finanzstatistik. Dennoch ist die Bedienung der Finanzstatistik nicht als ursprüngliches Ziel der Finanzrechnung zu sehen. Ihr primärer Fokus liegt auf den Zielstellungen, die in den Abschnitten 4.4 bis 4.7 dieses Kapitels erläutert wurden. Auch war die Reform der Finanzstatistik kein originäres und eigenständiges Ziel der Haushaltsreform.⁸³

Die Aggregationshierarchie bei der Finanzstatistik lautet wie folgt: Die kommunalen Daten werden von den statistischen Landesämtern und den äquivalenten Einrichtungen, die die Landesstatistiken erstellen, zusammengefasst und dann mit den Daten von der Länder-

⁷⁹ Vgl. Statistisches Bundesamt (2001), S. 3 ff.

⁸⁰ Durch das Gesetz ist der Ratsverordnung vom 25. Juni 1996 (Verordnung (EG) Nr. 2223/96 des Europäischen Rates), in der die Einführung und Anwendung des „Europäischen Systems Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen 1995“ (ESVG 95) verbindlich festgelegt wurde, Rechnung getragen worden. Die Finanzstatistiken sind als Basisstatistiken für den Nachweis der Staatsfinanzen in den volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen von grundlegender Bedeutung. Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Webseite (Abruf 11. August 2008), S. 253.

⁸¹ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 468 und Statistisches Bundesamt (2005), S. 3.

⁸² Vgl. hierzu Statistisches Bundesamt (2001), S. 3 ff. und IMK AK III (2003), S. 9 f.

⁸³ Vgl. Strobl, H. (2002), S. 2 f.

und Bundesebene zur öffentlichen Gesamtstatistik aggregiert. Die Gesamtfinanzzstatistik soll dabei relativ budgetgetreu alle öffentlichen Haushalte widerspiegeln.⁸⁴ Für das Statistische Bundesamt ist die Erstellung der Bundesfinanzstatistik aufgrund der unterschiedlichen haushaltsrechtlichen Regelungen in den verschiedenen Gebietskörperschaften und dem daraus resultierenden uneinheitlichen Datenmaterial allerdings sehr schwierig. Wie in Abschnitt 4.3 dieses Kapitels gezeigt wurde, unterscheiden sich allein die Vorschriften im kommunalen Haushaltsrecht der Länder bezüglich der Ermittlungsmethode, der unterschiedlichen Detaillierung der Zahlungspositionen und der Saldenbildung. Aus den Synopsen in den Anlagen ist ersichtlich, dass eine Institution, die derzeit eine Aggregation aller kommunalen Finanzdaten versucht, hierzu **enorme Bereinigungs- und Überleitungsarbeiten** zu leisten hat. Eine bundeseinheitliche Systematik zur Erstellung der Finanzrechnung wird deshalb in einem Eckpunktepapier des Statistischen Bundesamtes⁸⁵ als wünschenswerte und notwendige Grundlage für die Finanzstatistik bezeichnet. **Nur die gleiche Detaillierung beim Ausweis von Zahlungsströmen und eine identische Saldenbildung ermöglicht, dass die Daten der Gebietskörperschaften leicht aggregierbar sind.**

Es ist zu erwarten, dass die Finanzstatistik auf eine ressourcenorientierte Basis gestellt wird, sobald die Mehrheit der öffentlichen Haushalte die doppische Systematik im Haushalts- und Rechnungswesen anwenden.⁸⁶ Basis der neuen Finanzstatistik muss dann die Ergebnisrechnung (ergänzt um die Zahlungen für Investitionsmaßnahmen aus der Finanzrechnung – vgl. Abschnitt 4.6)⁸⁷ sein.⁸⁸ Einige Bundesländer sind bereits im Umstellungsprozess der Finanzstatistik begriffen – zum Stand der einzelnen Bundesländern sei auf IMK AK III (2007), Teil 2, S. 2-15 ff. verwiesen.

Da einige Bundesländer neben der Doppik die (erweiterte) Kameralistik zulassen, werden allerdings wohl auch auf absehbare Zeit unterschiedliche (sowohl doppische als auch kamerale) Datengrundlagen als Grundlage für die Finanzstatistik dienen.⁸⁹ Das Statistische Bundesamt hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass Optionsmodelle und langwierige Umstellungsphasen die Finanzstatistik vor massive Probleme stellen werden. Daher befürwortet es eine einheitliche Ausrichtung auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen und einen möglichst zügigen Übergang aller Kommunen auf das neue

⁸⁴ Vgl. Brümmerhoff, D. (2007), S. 26.

⁸⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt (2000).

⁸⁶ Vgl. Franke, D. (2007), S. 10 f. Dann wären es die zu diesem Zeitpunkt noch kameral buchenden Kommunen, die ihr Datenmaterial überarbeiten müssten.

⁸⁷ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Webseite (Abruf 11. August 2008), S. 253.

⁸⁸ Vgl. IMK AK III (2007), Teil 1, S. 1-5. Lt. Innenministerium NW werden die Kommunen in einer ersten Stufe zur Meldung der „Statistik der Finanzaufwendungen (Zahlungsartenstatistik)“ und der „Statistik über die Verbindlichkeiten und Finanzaktiva (Vermögensstatistik)“ verpflichtet sein. In einer zweiten Stufe wird dann auch eine „Statistik der Erträge und Aufwendungen (Ertrags- und Aufwandsstatistik)“ eingeführt werden, aufgrund derer dann in der Zahlungsartenstatistik die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nicht mehr nach Arten, sondern nur noch als Summe erfasst werden brauchen. Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Webseite (Abruf 11. August 2008), S. 254.

⁸⁹ Das Finanz- und Personalstatistikgesetz wurde hierzu bereits mit der Neufassung des § 3 Abs. 2 FPStatG angepasst. So haben die Kommunen zur Erfüllung ihrer statistischen Berichtspflichten ein Wahlrecht, traditionelle kamerale (Einnahmen und Ausgaben) oder doppische Systematiken (Einzahlungen und Auszahlungen aus der Finanzrechnung) zu verwenden.

System als Voraussetzung zur Sicherstellung der Aktualität und Qualität der statistischen Berichterstattung.⁹⁰ Dies wird auch von den kommunalen Spitzenverbänden vor dem Hintergrund des großen Aufwands, den die kommunale Ebene zur Bedienung der finanzstatistischen Standards derzeit betreiben muss, unterstützt.⁹¹

Es sei auch darauf hingewiesen, dass **durch Umstellung auf eine „doppische Finanzstatistik“ bisherige Lücken geschlossen werden können.**⁹² Die doppische Haushaltsreform eröffnet der Finanzstatistik, wie das Statistische Bundesamt erläutert, erstmals die Möglichkeit einer umfassenden Darstellung der kommunalen Finanzwirtschaft und einer Verbesserung ihres Berichtssystems in Bezug auf die Darstellung des Vermögens, die Kongruenz zu den volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen und die Reintegration ausgegliederter öffentlicher Einrichtungen.⁹³

Die bereits angestellten Überlegungen zu Erstellungsverfahren und Ausweis der Finanzrechnung können unter dem Gesichtspunkt der Finanzstatistik und ihren Anforderungen einer erneuten Überprüfung unterzogen werden. So sind die zulässigen Verfahren zur Erstellung der Ist-Finanzkomponente vor dem Hintergrund der Eignung der daraus resultierenden Daten für die Finanzstatistik erneut zu erörtern. **Die beiden direkt originären Verfahren bieten die erforderliche Feingliederung der Zahlungen, wie sie die derzeit noch kameral orientierte Finanzstatistik benötigt.** Die direkt derivative Variante zur Erstellung der Finanzrechnung ist hingegen weniger geeignet, eine detaillierte Zahlungsartengliederung abzubilden. Auch in Bezug auf die finanzstatistischen Forderungen wäre sie daher als Rückschritt gegenüber der Kameralistik zu betrachten und daher abzulehnen. Es sei allerdings darauf hingewiesen, dass dieser Vorteil der originären Methoden bei einer Reform der Finanzstatistik mittelfristig weitgehend entfallen wird, wenn keine / weniger zahlungsorientierte Daten benötigt werden. Deshalb wird von den Kommunen und ihren Interessenverbänden oftmals gefordert, dass die Anforderungen der derzeitigen Finanzstatistik keinen prägenden Einfluss auf die Ausgestaltung der doppischen Regelungen haben sollten. Vielmehr sollte sich die Finanzstatistik am neuen doppischen Haushaltsrecht orientieren.⁹⁴ Die Finanzrechnung soll – so wird ferner argumentiert – als Datenquelle für die Finanzstatistik dienen, sie soll jedoch nicht durch sie bestimmt werden.⁹⁵ Die IMK hat im Rahmen der Haushaltsreform jedoch keine Anforderungen an die Finanzstatistik gestellt. Ferner ist an dieser Stelle darauf aufmerksam zu machen, dass die statistischen Anforderungen teilweise von europäischer Ebene vorgegeben werden. So

⁹⁰ Vgl. Statistisches Bundesamt (2001), S. 6 und IMK AK III (2007), Teil 3 Beitrag des Statistischen Bundesamtes S. 3 ff.

⁹¹ Vgl. IMK AK III (2007), Teil 4 Stellungnahme der kommunalen Spitzenverbände S. 3 f.

⁹² Die Auswirkungen der öffentlichen Finanzwirtschaft auf das gesamte Vermögen (und das Gesamtressourcenauflkommen / den -verbrauch) sind bisher lediglich in jenen Aufgabenbereichen der kommunalen Haushalte nachgewiesen, die sich über Benutzungsgebühren oder andere marktübliche Entgelte finanzieren. Auch kann die Finanzstatistik bisher nur einen Teil der Passiva in der Statistik der öffentlichen Schulden abbilden. Vgl. Statistisches Bundesamt (2001), S. 3.

⁹³ Vgl. Statistisches Bundesamt (2001), S. 5.

⁹⁴ Vgl. beispielsweise Deutscher Städtetag (2003), S. 1.

⁹⁵ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 123.

sind es letztlich doch die Bedürfnisse von finanzstatistischer Seite der europäischen Ebene, die mittel- bis langfristig zu einer verpflichtenden Anpassung des deutschen Haushaltsrechts führen könnten. Die Entwicklungen sind hier allerdings noch nicht absehbar. Fakt ist, dass heute bereits die kameralen Daten für internationale Auswertungen in ressourcenverbrauchsorientierte Werte umgeschlüsselt werden müssen.⁹⁶ Dadurch entsteht bei doppisch buchenden Kommunen (z.T.) die paradoxe Situation, dass originär doppisch ermittelte Daten in das Schema der kameralen Finanzstatistik übergeleitet werden, um dann in aggregierter Form, zusammen mit den Werten anderer Gebietskörperschaften, für europäische / internationale Statistikzwecke wieder in ressourcenverbrauchsorientierte Werte zurückgerechnet zu werden. Es ist augenscheinlich, dass dieses Verfahren ungenau, fehleranfällig und ineffizient ist.

Das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen und die Finanzstatistik standen im kameralen System bislang in einem engen inhaltlichen und datentechnischen Verbund (so z.B. Identität von Haushaltsgliederung / Buchungsplan und Statistikgliederung). Dies ermöglichte, dass finanzstatistische Daten unmittelbar (oder mit wenig Zusatzaufwand) aus den öffentlichen Haushalts-, Kassen- und Rechnungsunterlagen entnommen werden konnten.⁹⁷ Diese unmittelbare Ableitung der Statistikdaten aus dem kommunalen Rechnungswesen ist jedoch, wie bereits erwähnt, durch die doppische Haushaltsrechtsreform nicht mehr möglich. Bis zur Umstellung auf eine ressourcenorientierte Finanzstatistik sind die Kommunen daher verpflichtet, ihre (nun doppisch ermittelten) Finanzdaten für die Statistikmeldungen in das bisherige Gliederungs- und Gruppierungssystem umzuschlüsseln.⁹⁸ Deshalb soll hier abschließend – dies wurde oben bereits angesprochen – auch auf die Probleme bei der **Anpassung der Daten der Finanzrechnung für die finanzstatistischen Bedürfnisse** eingegangen werden:

Die doppische Finanzrechnung erfasst Einzahlungen und Auszahlungen, die Finanzstatistik hingegen Einnahmen und Ausgaben⁹⁹ – eine Bereinigung im Sinne einer Ergänzung ist hier unumgänglich. Ein Großteil der Daten für die Finanzstatistik (alle Ein- und Auszahlungen der Kommune) kann aus der Finanzrechnung entnommen werden; fehlende Daten (wie z.B. Forderungszugänge oder Verbindlichkeitsabgänge) müssen jedoch aus den anderen Elementen des integrierten Verbundes (also der Ergebnis- oder Vermögensrechnung) gewonnen werden.

Ferner treten an die Stelle der bisherigen Haushaltsstellen nunmehr Sachkonten. Eine weitere Neuerung liegt auch in der Outputorientierung, die ergänzend zur doppischen Systematik eingeführt wurde. Im neuen doppischen Finanzhaushalt werden Daten also

⁹⁶ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 471 f.

⁹⁷ Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Webseite (Abruf 11. August 2008), S. 254.

⁹⁸ Vgl. hierzu die Doppik-Eckpunkte der IMK in IMK (2000).

⁹⁹ Neben dem tatsächlichen Fluss an liquiden Mitteln / Zahlungsmitteln (Bar- oder Buchgeld) – definiert als Ein- und Auszahlungen – umfasst dieser Begriff zusätzlich auch die Erhöhung des Geldvermögens durch Forderungszugänge oder Verbindlichkeitsabgänge bzw. die Abnahme des Geldvermögens durch Forderungsabgänge oder Verbindlichkeitszugänge.

nach dem Kontenplan und zusätzlich nach einem Produktrahmen erfasst. Im Falle der Erstellung der Finanzstatistiken bedarf es deshalb Überleitungen, die einen Zusammenhang zwischen Produkten/Produktbereichen und kameraler Gliederung (Funktionsplan) einerseits und zwischen Sachkonten (Kontenrahmen) und Gruppierung (Gruppierungsplan) andererseits herstellen.¹⁰⁰ Dies erfolgt zum Teil mit Überleitungstabellen, ist jedoch nicht immer problemlos möglich. So müssen teilweise Beträge, die für bestimmte Produkte angefallen sind, aufgeschlüsselt oder die Kontierungsobjekte müssen differenzierter strukturiert werden.¹⁰¹

Die hier aufgeführten, allein durch die statistischen Anforderungen begründeten Überleitungsleistungen sind es, die für die auskunftspflichtigen Kommunen höchst arbeitsintensiv sind und von kommunalen Praktikern derzeit als unnötig angesehen werden. Auch kann die Umschlüsselung der Daten die Datenqualität beeinträchtigen, da Schlüsselfehler auftreten können und Plausibilitätsprüfungen durch die statistischen Ämter erschwert werden.¹⁰² Die Umstellung der Finanzstatistik auf die ressourcenverbrauchsorientierte Systematik ist, wie erwähnt, kurzfristig nicht möglich. Deshalb wäre es wünschenswert, dass alle statistischen Ämter zumindest die Erfassungssystematik dem neuen Kontenrahmen anpassen.¹⁰³ Ferner sollte die Datenableitung nach einheitlichen Verfahren und möglichst auf der Grundlage des vom AK III der IMK empfohlenen einheitlichen finanzstatistischen Produkt- und Kontenrahmens gestaltet werden,¹⁰⁴ um eine einheitliche Erhebungsbasis für die Finanzstatistik und die interkommunale Vergleichbarkeit zu sichern. Voraussetzung für ein funktionierendes finanzstatistisches System auf doppischer Basis ist – nach Aussage des Statistischen Bundesamtes – die verbindliche und bundesweit einheitliche Festlegung der Systematiken für die Erfassung von Daten nach ökonomisch-finanzwirtschaftlichen (Kontenrahmen) und nach funktionalen Kategorien (Produktplan).¹⁰⁵

In der Zeit parallel laufender Systeme sind die statistischen Ämter gefordert, trotz aller geschilderten Komplikationen, möglichst vergleichbare Statistik-Ergebnisse zu erstellen. **Das Ziel ihrer Bemühungen müssen authentische, verlässliche und verifizierbare Finanzstatistikdaten sein.** Nur diese garantieren Funktionsfähigkeit und Rechtssicherheit der horizontalen und vertikalen Finanzausgleichs- und -verteilungssysteme¹⁰⁶ und brauchbare Daten als Grundlage für politische Entscheidungen.

¹⁰⁰ Vgl. hierzu Statistisches Bundesamt (2005), S. 3.

¹⁰¹ Vgl. Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (2003), S. 469 f.

¹⁰² Vgl. Strobl, H. (2002), S. 2 f.

¹⁰³ Vgl. Lüder, K. (1999), S. 104. Hier finden sich auch ausführliche Hinweise zur Überleitung der Daten vom neuen kommunalen Rechnungswesen in die kamerale Gruppierungssystematik, wie sie die Finanzstatistik erfordert.

¹⁰⁴ Vgl. Strobl, H. (2002), S. 2 f. Dies entspricht auch der IMK-Konzeption zur Haushaltsreform vom 11. Juni 1999.

¹⁰⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt (2003), S. 11.

¹⁰⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (2003), S. 11 und Franke, D. (2007), S. 3 f.

4.9 Zusammenfassung der Ergebnisse

Im vierten Kapitel des „Rechtsvergleichs kommunale Doppik“ wurde gezeigt, dass der Finanzhaushalt und sein Rechnungsäquivalent zentrale Bestandteile des doppischen integrierten Verbundsystems sind. Es handelt sich dabei um Besonderheiten der öffentlichen Hand. Die Finanzkomponenten dienen der Dokumentation, Steuerung und Kontrolle aller zahlungswirksamen Vorgänge und deren Residuum. Dadurch ergänzen sie die Ressourcenorientierung der Ergebnisrechnung sowohl in Planung und Rechnung durch einen Fokus auf die Finanz- / Zahlungsströme und komplettieren daher das Abbild des kommunalen Geschehens im Haushalts- und Rechnungswesen. So werden Verwaltungsvorgänge zum Teil nur durch die Finanzkomponenten des integrierten Verbundes ersichtlich und dadurch steuer- und kontrollierbar. Finanzhaushalt und -rechnung ermöglichen ferner die Sicherstellung der Liquidität als wichtiges kommunales Formalziel und die Rechenschaftslegung und Steuerung bei investiven Maßnahmen.

Beim Vergleich der Ländervorschriften finden sich auch in Bezug auf die Regelungen zur Finanzebene des kommunalen Haushaltsrechts erhebliche Differenzen. Im Rahmen der Synopse der haushaltsrechtlichen Vorschriften in den Bundesländern wurde gezeigt, dass bezüglich des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens eine *dreifache Heterogenität* vorherrscht. Neben der *technischen Heterogenität*, die sich in der Frage (erweiterte) Kameralistik vs. Doppik festmacht (und nicht Teil des „Rechtsvergleichs Doppik“ ist), lässt sich eine *inhaltliche Heterogenität* bei der Ausgestaltung des doppischen Grundmodells feststellen, d.h. eine unterschiedliche inhaltliche Ausgestaltung der doppischen Vorschriften in den Bundesländern (festzustellen an der Gruppenbildung zum Finanzhaushalt / zur Finanzrechnung – vgl. hierzu die Tabellen 4.8 und 4.14). Zum Dritten variiert der Sprachgebrauch zwischen den Ländern, d.h. es herrscht eine *terminologische Heterogenität* vor. Aufgrund der Ergebnisse dieses Kapitels muss zusätzlich eine *Inkonsistenz* festgestellt bzw. bestätigt werden, d.h. uneinheitliche, inkonsistente Regelungen *innerhalb des Regelwerks eines Bundeslands*. Hier sind die aufgezeigten unterschiedlichen Strukturen, Salden und Ermittlungsmethoden bei Finanzhaushalt und Finanzrechnung in drei Bundesländern zu nennen. Für den notwendigen und zum Teil explizit im Haushaltsrecht geforderten Soll-Ist-Vergleich ist es logisch zwingend, dass Finanzhaushalt und Finanzrechnung identische Zahlungspositionen und Salden aufweisen. Ein kritischer Vergleich von Planung und Rechnung ist nicht nur notwendige, sondern unbedingte Voraussetzung, um aus Steuerungsfehlern Konsequenzen ziehen zu können. Unterschiedliche Regelungen bei diesen zusammengehörigen Systemkomponenten des integrierten Verbunds innerhalb einer Gemeindehaushaltsverordnung sind logisch inkonsistent. Die kommunalen Praktiker müssen im Zweifelsfall eine Vielzahl unnötiger Überleitungs- und Vergleichsmaßnahmen durchführen und sich in jeweils unterschiedliche Systematiken einfinden, um die Planungs- und Rechnungskomponente der Finanzebene miteinander vergleichen zu können.

Wie erläutert wurde, entsprechen die direkte (originäre) Aufstellung der Finanzrechnung und des Finanzhaushalts sowie die Integration der detaillierten Finanzrechnungskonten in den doppischen Verbund im Rahmen der Finanzbuchhaltung der doppischen Logik. Die „Mitbebuchung“ der Finanzrechnungskonten innerhalb des Kontenverbunds ist die technisch überlegene Form zur Erstellung der Finanzrechnung. Dieses Verfahren weist insbesondere im Vergleich mit der ebenfalls zulässigen direkt derivativen Methode eine geringe Fehleranfälligkeit auf, findet sich gut in den doppischen Verbund ein, ermöglicht unterjährige Steuerungsimpulse und entlastet zudem die ohnehin arbeitsintensiven Jahresabschlussarbeiten. Das direkt derivative Verfahren wäre aus einem Informations- und Steuerungsgesichtspunkt sogar als Rückschritt gegenüber der Kameralistik zu bewerten. Daher sollte die Finanzrechnung direkt originär erstellt werden. Auch sollte der Finanzhaushalt eigenständig angefertigt und nicht aus dem Ergebnishaushalt abgeleitet werden.

Die Finanzrechnung liefert ferner (derzeit noch) die Grundlage für die Finanzstatistik. Allerdings kann diese zu großen Teilen nicht vollständig aus der Finanzrechnung hergeleitet werden. Hier existieren Abgrenzungsprobleme bei Einzahlungen und Einnahmen sowie bei Auszahlungen und Ausgaben. Auch stimmen die Konten- und Produktpläne, wie sie im doppischen Haushalts- und Rechnungswesen angewandt werden, nicht mit der kameralen Gliederung der Finanzstatistik (Gruppierungs- und Funktionspläne) überein. Daraus resultiert ein erheblicher Überleitungsaufwand bzw. komplexe, fehleranfällige Bereinigungsaufgaben, die die Kommunen sowie die statistischen Ämter hier gemeinsam leisten müssen.

Komplizierte, uneinheitliche und inkonsistente Regelungen unterminieren die Akzeptanz der Doppik in der kommunalen Praxis. Die unterschiedliche Qualität der Ländervorschriften in Bezug auf die Regelungen zum Finanzhaushalt / zur Finanzrechnung zeigt, dass man einen Unterschied zwischen den Möglichkeiten des doppischen Instruments und der Umsetzung in den Ländervorschriften herausarbeiten muss. Zum Teil dürfte die (noch) bestehende Kritik an der Doppik bzw. die mangelnde Akzeptanz der Doppik in der Praxis auch auf unverständliche, nicht nachvollziehbare Regelungen in den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Landesgesetzgeber zurückzuführen sein. Zusammenfassend ist es dementsprechend wichtig, dass Finanzhaushalt und Finanzrechnung einheitlich strukturiert sind und sich in ihrer Erstellung nicht unterscheiden. Es bedarf einer sinnvollen Detaillierung der Zahlungspositionen und einer klaren, nachvollziehbaren, konsistent aufeinander aufbauenden Saldenbildung. Nur so können die kommunalen Akteure in Politik und Verwaltung ihrer Aufgabe nachkommen, mit Hilfe der beiden doppischen Finanzkomponenten – Finanzhaushalt und -rechnung – das Finanzgeschehen in ihrer Gebietskörperschaft zu planen, zu steuern und zu kontrollieren.

ANLAGEN KAPITEL 4

Finanzhaushalt und Finanzrechnung

Stand der verwendeten rechtlichen Vorschriften: September 2008

ANLAGE 4.1: Gesamtübersicht der Vorschriften zum Thema „Finanzhaushalt /-rechnung“ – nach Bundesländern

Bundesland	Regelungen (Stand der verwendeten gesetzlichen Grundlagen siehe Seite 4-6 ff.; Hervorhebungen im Schriftbild durch die Verfasser) Anmerkung: Bezüglich der Regelungen zum Finanzplan sei auf Kapitel 2 des Rechtsvergleichs verwiesen.
Baden- Württemberg (Doppik zum Zeitpunkt der Berichterstellung noch nicht parlamentarisch verabschiedet)	<p>§ 1 E-GemHVO BW – Bestandteile des Haushaltsplans, Gesamthaushalt, Anlagen (...) (2) Der Gesamthaushalt besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dem Ergebnishaushalt (§ 2), 2. dem Finanzhaushalt (§ 3) und 3. je einer Übersicht (Haushaltsquerschnitt) über die Erträge und Aufwendungen der Teilhaushalte des Ergebnishaushalts (§ 4 Abs. 3) sowie der Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen der Teilhaushalte des Finanzhaushalts (§ 4 Abs. 4 und § 11). <p>§ 3 E-GemHVO BW – Finanzhaushalt Der Finanzhaushalt enthält aus laufender Verwaltungstätigkeit</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Einzahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der veranschlagten zahlungswirksamen ordentlichen Erträge) und 2. Auszahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der veranschlagten zahlungswirksamen ordentlichen Aufwendungen); 3. <i>Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – ordentliches Ergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 1 und 2);</i> 4. Einzahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierbaren außerordentlichen zahlungswirksamen Erträge ohne Einzahlungen aus Investitionstätigkeit) und 5. Auszahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierbaren außerordentlichen zahlungswirksamen Aufwendungen ohne Auszahlungen aus Investitionstätigkeit); 6. <i>Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – Sonderergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 4 und 5);</i> 7. <i>Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – Gesamtergebnis (Summe aus den Salden Nummer 3 und 6);</i> <p>aus Investitionstätigkeit</p> <ol style="list-style-type: none"> 8. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen, 9. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit, 10. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen, 11. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögen und 12. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit; 13. <i>Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 8 bis 12);</i> 14. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden, 15. Auszahlungen für Baumaßnahmen, 16. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen, 17. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögen, 18. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen und 19. Auszahlungen für sonstige Investitionen; 20. <i>Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 14 bis 19);</i> 21. <i>Saldo aus Investitionstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 13 und 20);</i>

22. veranschlagter Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelfehlbetrag (Summe aus den Salden Nummer 7 und 21);

aus Finanzierungstätigkeit

- 23. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,
- 24. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,
- 25. Entnahme aus Liquiditätsreserve (einschließlich Aufnahme innerer Darlehen für Investitionen) und
- 26. Zuführung an Liquiditätsreserve (einschließlich Tilgung innerer Darlehen für Investitionen);
- 27. Saldo aus Finanzierungstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 23 bis 26);*

28. Finanzierungsmittelbestand (Summe der Salden Nummer 22 und 27).

§ 4 E-GemHVO BW – Teilhaushalte, Budgets (...)

(4) Der Teilfinanzhaushalt enthält aus laufender Verwaltungstätigkeit

- 1. den anteiligen Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf nach § 3 Nr. 7, und für die Investitionstätigkeit
- 2. die anteiligen Einzahlungen nach § 3 Nr. 8 bis 12 und
- 3. die anteiligen Auszahlungen nach § 3 Nr. 14 bis 19.

Für jedes Haushaltsjahr ist der Saldo aus dem anteiligen Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf nach Nr. 1 und aus den anteiligen Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit als anteiliger veranschlagter Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzmittelbedarf auszuweisen. Abweichend von den Sätzen 1 und 2 kann der Teilfinanzhaushalt auf die Darstellung der Investitionstätigkeit beschränkt werden (Satz 1 Nr. 2 und 3). Die Investitionen oberhalb der örtlich festgelegten Wertgrenzen sind einzeln unter Angabe der Investitionssumme, der bereit gestellten Finanzierungsmittel, den Gesamtkosten der Maßnahme und der Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre darzustellen.

§ 11 E-GemHVO BW – Verpflichtungsermächtigungen

Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Dabei ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen werden.

§ 15 E-GemHVO BW – Fremde Finanzmittel

- (1) Finanzmittel, die die Kasse des endgültigen Kostenträgers oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeindekasse einnimmt oder ausgibt, sind nicht zu veranschlagen.
- (2) Durchlaufende Finanzmittel, insbesondere Mittel, die die Gemeinde auf Grund eines Gesetzes unmittelbar für den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers einnimmt oder ausgibt, einschließlich der ihr zu Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel, sind nicht zu veranschlagen.

§ 22 E-GemHVO BW – Liquidität

- (1) Die liquiden Mittel müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein.
- (2) Die vorübergehende Verwendung liquider Mittel aus angesammelten langfristigen Rückstellungen für andere Zwecke als inneres Darlehen und ihre Tilgung sind im Anhang zum Jahresabschluss einzeln darzustellen und zu erläutern.
- (3) Liquide Mittel, die innerhalb des Finanzplanungszeitraums zur Deckung von Auszahlungen des Finanzhaushalts nicht benötigt werden, können in Anteilen an Investmentfonds im Sinne des Investmentmodernisierungsgesetzes sowie in ausländischen Investmentanteilen, die nach dem Investmentmodernisierungsgesetz öffentlich vertrieben werden dürfen, angelegt werden. (...)

§ 26 E-GemHVO BW – Überwachung der Erträge und Forderungen

Durch geeignete Maßnahmen ist sicherzustellen, dass die der Gemeinde zustehenden Erträge vollständig erfasst und Forderungen rechtzeitig eingezogen werden.

§ 27 E-GemHVO BW – Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen

(1) Die Haushaltsansätze sind so zu bewirtschaften, dass sie für die im Haushaltsjahr anfallenden Aufwendungen und Auszahlungen ausreichen; sie dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Erfüllung der Aufgaben es erfordert.

(2) Über Ansätze für Auszahlungen des Finanzhaushalts darf nur verfügt werden, soweit Deckungsmittel rechtzeitig bereitgestellt werden können. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

(3) Die Inanspruchnahme der Haushaltsansätze und der Ermächtigungen für Planabweichungen sind zu überwachen. Die bei den einzelnen Teilhaushalten noch zur Verfügung stehenden Mittel für Aufwendungen und Auszahlungen müssen stets erkennbar sein.

(4) Absatz 1 und 3 gilt für die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen sinngemäß.

§ 50 E-GemHVO BW – Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen mindestens wie folgt auszuweisen

Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuweisungen und Zuwendungen (nicht für Investitionen) und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Entgelte (ohne Investitionsbeiträge),
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Zinsen, Darlehensrückflüsse und ähnliche Einzahlungen und
8. sonstige haushaltswirksame Einzahlungen;
9. *Summe der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe Nummer 1 bis 8);*

Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

10. Personalauszahlungen,
11. Versorgungsauszahlungen,
12. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
14. Transferauszahlungen (ohne Investitionszuschüsse) und
15. sonstige haushaltswirksame Auszahlungen;
16. *Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe Nummer 10 bis 15);*
17. *Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – ordentliches Ergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 9 und 16);*
18. Einzahlungen des Ergebnishaushalts
(Summe der realisierten außerordentlichen zahlungswirksamen Erträge ohne Einzahlungen aus Investitionstätigkeit) und
19. Auszahlungen des Ergebnishaushalts
(Summe der realisierten außerordentlichen zahlungswirksamen Aufwendungen ohne Auszahlungen aus Investitionstätigkeit);
20. *Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – Sonderergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 18 und 19);*

21. Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – Gesamtergebnis (Summe aus den Salden Nummer 17 und 20)**Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit**

- 22. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
- 23. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit,
- 24. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen,
- 25. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögen und
- 26. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit;
- 27. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 22 bis 26);*

- 28. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
- 29. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
- 30. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen,
- 31. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögen,
- 32. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen und
- 33. Auszahlungen für sonstige Investitionen;
- 34. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 28 bis 33);*

35. Saldo aus Investitionstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 27 und 34);**36. Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelbedarf (Summe aus den Salden Nummer 21 und 35);****Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit**

- 37. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,
- 38. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,
- 39. Entnahme aus der Liquiditätsreserve (einschließlich Aufnahme innerer Darlehen) und
- 40. Zuführung an die Liquiditätsreserve (einschließlich Tilgung innerer Darlehen für Investitionen);
- 41. *Saldo aus Finanzierungstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 37 bis 40);*

42. Finanzierungsmittelbestand (Summe aus Nummer 36 und 41);**Haushaltsunwirksame Zahlungsvorgänge**

- 43. haushaltsunwirksame Einzahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite) und
- 44. haushaltsunwirksame Auszahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite);
- 45. *Saldo haushaltsunwirksame Einzahlungen und Auszahlungen (Saldo aus den Summen Nummer 43 und 44);*

Zahlungsmittelbestand

- 46. Summe Anfangsbestand an Zahlungsmitteln und
- 47. *Summe aus Nummer 42 und 45;*

48. Endbestand an Zahlungsmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Saldo aus den Summen Nummer 46 und 47).

<p>Fortsetzung Baden-Württemberg IV</p>	<p>§ 51 E-GemHVO BW – Planvergleich (1) In der Ergebnis- und Finanzrechnung des Gesamthaushalts und der Teilhaushalte sind die Erträge und Einzahlungen, die Aufwendungen und Auszahlungen nach Arten (§§ 2 und 3) gegliedert auszuweisen. (2) Für den Gesamthaushalt und für jeden Teilhaushalt sind die Planansätze den Werten der Ergebnis- und Finanzrechnung gegenüberzustellen. (3) Der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit nach § 50 Nr. 21 soll zusätzlich in der Form nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 ermittelt werden.</p> <p>§ 53 E-GemHVO BW – Anhang (1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung vorgeschrieben sind.</p> <p>ZEHENTER ABSCHNITT Gesamtabchluss Gesamtabchluss § 57 E-GemHVO BW – Kapitalflussrechnung Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form entsprechende Anwendung.</p>
<p>Bayern</p>	<p>§ 1 KommHV-Doppik BY – Bestandteile des Haushaltsplans, Gesamthaushalt, Anlagen (...) (2) Der Gesamthaushalt besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dem Ergebnishaushalt (§ 2), 2. dem Finanzhaushalt (§ 3) und 3. je einer Übersicht über die Erträge und Aufwendungen der Teilhaushalte des Ergebnishaushalts (§ 4 Abs. 4) und der Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen der Teilhaushalte des Finanzhaushalts (§ 4 Abs. 5 und § 11) als Haushaltsquerschnitt. Werden Teilhaushalte nach der örtlichen Organisation gegliedert, ist der Haushaltsquerschnitt zusätzlich nach Produktbereichen zu gliedern. 4. einer Übersicht zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit. <p>§ 3 KommHV-Doppik BY – Finanzhaushalt (1) Der Finanzhaushalt enthält aus laufender Verwaltungstätigkeit folgende Einzahlungen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Steuern und ähnliche Abgaben 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen 3. sonstige Transfereinzahlungen 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 5. privatrechtliche Leistungsentgelte 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen 7. sonstige Einzahlungen 8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen <p>und folgende Auszahlungen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. Personalauszahlungen 10. Versorgungsauszahlungen 11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 12. Transferauszahlungen 13. sonstige Auszahlungen 14. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen

sowie aus **Investitionstätigkeit** folgende Einzahlungen:

15. aus Investitionszuschüssen
16. aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit
17. aus der Veräußerung von Sachvermögen
18. aus der Veräußerung von Finanzvermögen
19. für sonstige Investitionstätigkeit

und folgende Auszahlungen:

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden
21. für Baumaßnahmen
22. für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen
23. für den Erwerb von Finanzvermögen
24. für Investitionsförderungsmaßnahmen und
25. für sonstige Investitionen

sowie aus **Finanzierungstätigkeit**

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten, wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen und inneren Darlehen für Investitionen und
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten, wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen und inneren Darlehen für Investitionen.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach den Nrn. 1 und 2 als Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelfehlbetrag,*
4. *der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nr. 4 und*
6. *die Summe nach Nr. 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen.*

§ 4 KommHV-Doppik BY – Teilhaushalte, Budgets (...)

(5) Jeder Teilfinanzhaushalt enthält für die Investitionstätigkeit die auf ihn entfallenden Einzahlungen und Auszahlungen nach § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen und der Auszahlungen und den Saldo daraus sowie die aus Vorjahren übertragenen Haushaltsermächtigungen. Eine Darstellung der Ein- und Auszahlungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 14 und Nr. 26 und 27 richtet sich nach den örtlichen Verhältnissen. Die Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind einzeln unter Angabe der gesamten Investitionssummen, der bisher bereit gestellten Haushaltsmittel und der benötigten Verpflichtungsermächtigungen (§ 11) zu veranschlagen.

§ 11 KommHV-Doppik BY – Verpflichtungsermächtigungen

(1) Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Dabei ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen werden.

(2) Es kann erklärt werden, dass innerhalb eines Produktbereichs einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können, wenn deren voraussichtliche Folgelasten (§ 12 Abs. 3 Nr. 3) nicht höher sind und der Haushaltsausgleich künftiger Jahre nicht gefährdet ist. Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

§ 15 KommHV-Doppik BY – Durchlaufende Gelder, fremde Finanzmittel

Im Finanzhaushalt werden nicht veranschlagt, sind aber in geeigneter Weise auszuweisen

1. durchlaufende Finanzmittel,
2. Finanzmittel, die aufgrund eines Gesetzes unmittelbar für den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers eingenommen oder ausgegeben werden, einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel,
3. Finanzmittel, die die Kasse des zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträgers oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträger abrechnet, einnimmt oder ausgibt.

§ 22 KommHV-Doppik BY – Liquidität

- (1) Die liquiden Mittel müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein.
- (2) Liquide Mittel, die für Auszahlungen im Finanzhaushalt nicht benötigt werden, sind sicher und ertragbringend anzulegen (Art. 74 Abs. 2 Satz 2 GO, Art. 68 Abs. 2 Satz 2 LKrO, Art. 66 Abs. 2 Satz 2 BezO). Die Sicherheitsanforderungen, die Verwaltung der Geldanlagen und regelmäßige Berichtspflichten sind durch Dienstanweisung zu regeln.
- (3) Die vorübergehende Verwendung liquider Mittel aus angesammelten langfristigen Rückstellungen für andere Zwecke ist im Anhang zum Jahresabschluss darzustellen. Absatz 2 gilt entsprechend.

§ 25 KommHV-Doppik BY – Überwachung der Erträge, Einzahlungen und Forderungen

Die Erträge und Einzahlungen sind vollständig zu erfassen. Forderungen sind rechtzeitig einzuziehen; der Einzug ist zu überwachen.

§ 26 KommHV-Doppik BY – Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen

- (1) Die Haushaltsansätze sind so zu bewirtschaften, dass sie für die im Haushaltsjahr anfallenden Aufwendungen und Auszahlungen ausreichen; sie dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Erfüllung der Aufgaben es erfordert.
- (2) Ansätze für Auszahlungen des Finanzhaushalts dürfen nur in Anspruch genommen werden, soweit Deckungsmittel rechtzeitig bereitgestellt werden können. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden. (...)
- (5) Die Inanspruchnahme der Haushaltsansätze einschließlich der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist zu überwachen. Die bei den einzelnen Teilhaushalten und Budgets noch zur Verfügung stehenden Mittel für Aufwendungen und Auszahlungen müssen stets erkennbar sein.
- (6) Abs. 1 und 5 gelten für die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen sinngemäß.

§ 53 KommHV-Doppik BY – Verwaltung der Kassenmittel

- (1) Die Kasse hat darauf zu achten, dass die für die Auszahlungen erforderlichen Kassenmittel rechtzeitig verfügbar sind (Liquiditätsplanung). Der Bestand an Bargeld und die Guthaben auf den für den Zahlungsverkehr bei Kreditinstituten errichteten Konten sind auf den für Zahlungen notwendigen Umfang zu beschränken. Vorübergehend nicht benötigte Kassenmittel sind so anzulegen, dass sie bei Bedarf verfügbar sind. Die Bewirtschaftung des Kassenbestands wird durch Dienstanweisung geregelt.
- (2) Die anordnenden Stellen haben die Kasse unverzüglich zu unterrichten, wenn mit größeren Ein- oder Auszahlungen zu rechnen ist.
- (3) Soweit für die Kasse keine anderen Mittel zur Verfügung stehen, können zur Sicherung der Liquidität Kassenkredite aufgenommen werden. Sobald Kassenkredite erforderlich sind, hat der Kassenverwalter dem hierfür zuständigen Vorgesetzten so rechtzeitig Mitteilung zu machen, dass er für eine fristgemäße Bereitstellung der Mittel sorgen kann. Der Kassenverwalter hat darauf hinzuwirken, dass die Kassenkredite bald abgewickelt werden können.

§ 83 KommHV-Doppik BY – Finanzrechnung

- (1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen, die haushaltsunwirksamen Einzahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite) und haushaltsunwirksamen Auszahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite) sowie der Zahlungsmittelbestand (Anfangs- und Endbestand an Zahlungsmitteln) auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

<p>Fortsetzung Bayern III</p>	<p>(2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend. (3) Den in der Finanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Finanzrechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen. Die Ergebnisse sind mit den Planansätzen des Haushaltsjahres zu vergleichen. Die nach § 21 übertragenen Haushaltsermächtigungen sind gesondert auszuweisen.</p> <p>§ 84 KommHV-Doppik BY – Teilrechnungen, Planvergleich (1) Entsprechend den Teilhaushalten (§ 4) sind Teilrechnungen aufzustellen. §§ 82 und 83 gelten entsprechend. (2) In den Teilrechnungen sind die Ergebnisse der Teilhaushalte mit den Zielen und Kennzahlen nach § 4 Abs. 3 zu vergleichen.</p> <p>§ 86 KommHV-Doppik BY – Anhang, Anlagen (1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung vorgeschrieben sind.</p> <p>Abschnitt 15 Konsolidierter Jahresabschluss § 89 KommHV-Doppik BY – Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalübersicht Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung und auf die Eigenkapitalübersicht der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 7 (DRS 7) zum Eigenkapitalspiegel in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form entsprechende Anwendung.</p>
<p>Brandenburg</p>	<p>§ 3 KomHKV BB – Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen (1) Der Haushaltsplan besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dem Ergebnishaushalt, 2. dem Finanzhaushalt, 3. den Teilhaushalten, 4. dem Haushaltssicherungskonzept, soweit ein solches erstellt werden muss. <p>§ 5 KomHKV BB – Finanzhaushalt Der Finanzhaushalt enthält mindestens die folgenden Positionen:</p> <p>aus laufender Verwaltungstätigkeit</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Steuern und ähnliche Abgaben, 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen, 3. Sonstige Transfereinzahlungen, 4. Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, 5. Privatrechtliche Leistungsentgelte, 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen, 7. Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, 8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen, 9. <i>Summe der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Nummer 1 bis 8),</i>

10. Personalauszahlungen,
11. Versorgungsauszahlungen,
12. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. Transferauszahlungen,
14. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
15. *Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Nummer 10 bis 14),*
16. *Saldo der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Nummer 9 und 15),*

aus Investitionstätigkeit

17. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
18. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
19. Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen,
20. Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Gebäuden,
21. Einzahlungen aus der Veräußerung von übrigem Sachanlagevermögen,
22. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagevermögen,
23. Sonstige Einzahlungen aus Investitionstätigkeit,
24. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Nummer 17 bis 23),*
25. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
26. Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen für Investitionen Dritter,
27. Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen,
28. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Gebäuden,
29. Auszahlungen für den Erwerb von übrigem Sachanlagevermögen,
30. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagevermögen,
31. Sonstige Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
32. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Nummer 25 bis 31),*
33. *Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Nummer 24 und 32),*
34. *Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag (Summe aus den Nummern 16 und 33),*

aus Finanzierungstätigkeit

35. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
36. Sonstige Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (ohne Liquiditätskredite),
37. *Summe der Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (Nummer 35 und 36),*
38. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen,
39. Sonstige Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (ohne Tilgung von Liquiditätskrediten),
40. *Summe der Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (Nummer 38 und 39),*
41. *Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen der Finanzierungstätigkeit (Nummer 37 und 40),*

aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven

42. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
43. Auszahlungen an Liquiditätsreserven,

44. *Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven (Nummer 42 und 43),*

45. *Veränderung des Bestandes an Finanzmitteln (Summe der Salden aus den Nummern 34, 41 und 44),*

46. *Voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln zu Beginn des Haushaltsjahres (ohne Liquiditätskredite und Kontokorrentverbindlichkeiten),*

47. *Voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Summe aus den Nummern 45 und 46).*

§ 6 KomHKV BB – Teilhaushalte

(1) Der Haushalt ist nach dem vom Ministerium des Innern bekannt gegebenen Produktrahmen zu gliedern. Für jeden vorgegebenen Produktbereich sind ein Teilergebnishaushalt und ein Teilfinanzhaushalt aufzustellen. (...)

§ 8 KomHKV BB – Teilfinanzhaushalte

(1) In den Teilfinanzhaushalten sind mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen im Zusammenhang mit Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen sowie deren Finanzierung gemäß § 5 Nr. 17 bis 33 auszuweisen.

(2) Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken oder oberhalb der gemäß § 65 Abs. 2 Nr. 6 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg in der Haushaltssatzung festzusetzenden Wertgrenze liegen, sind einzeln darzustellen. Dazu sind die Verpflichtungsermächtigungen und ihre Aufteilung auf die Folgejahre, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die voraussichtlichen Auszahlungen für die gesamte Maßnahme anzugeben.

§ 15 KomHKV BB – Verpflichtungsermächtigungen

Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmebezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen werden. Für Investitionen unterhalb der von der Gemeindevertretung gemäß § 65 Abs. 2 Nr. 6 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg festgelegten Wertgrenze können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

§ 17 KomHKV BB – Verfügungsmittel, Deckungsreserve (...)

(2) Mittel zur Deckung über- und/oder außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen dürfen als zweckfreie Planansätze (Deckungsreserve) veranschlagt werden.

§ 19 KomHKV BB – Fremde Finanzmittel

Im Haushaltsplan werden nicht veranschlagt

1. durchlaufende Finanzmittel,
2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund eines Gesetzes unmittelbar für den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers einnimmt oder ausgibt, einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel,
3. Finanzmittel, die die Kasse des zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträgers oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträgers abrechnet, anstelle der Gemeindekasse einnimmt oder ausgibt.

§ 33 KomHKV BB – Buchführung (...)

(4) Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung werden in einem geschlossenen System geführt. Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

§ 55 KomHKV BB – Finanzrechnung, Planvergleich

(1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt voneinander auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

(2) Für die Gliederung gilt § 5 entsprechend. Zusätzlich sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung sowie der Bestand an Liquiditätskrediten und an fremden Finanzmitteln gesondert auszuweisen. § 54 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung.

<p>Fortsetzung Brandenburg III</p>	<p>§ 56 KomHKV BB – Teilrechnungen, Planvergleich (1) Entsprechend den gemäß § 7 und 8 aufgestellten Teilhaushaltsplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 54 Abs. 2 findet entsprechend Anwendung. (2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilhaushaltsplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.</p> <p>§ 58 KomHKV BB – Anhang (1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie zu den einzelnen Posten der Bilanz vorgeschrieben sind. (2) Im Anhang sind insbesondere anzugeben und zu erläutern: (...) 3. Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der Ergebnisrechnung und den Posten der Bilanz, (...)</p> <p>Abschnitt 10 Gesamtabchluss, Konsolidierungsbericht § 64 KomHKV BB – Gesamtfinanzrechnung Auf die Gesamtfinanzrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form entsprechende Anwendung.</p>
<p>Hessen</p>	<p>§ 1 GemHVO–Doppik HE – Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen (1) Der Haushaltsplan besteht aus 1. dem Gesamthaushalt, 2. den Teilhaushalten und 3. dem Stellenplan. (2) Der Gesamthaushalt besteht aus 1. dem Gesamtergebnishaushalt und 2. dem Gesamtfinanzhaushalt. (3) Der Gesamtergebnishaushalt und der Gesamtfinanzhaushalt sind jeweils in Teilhaushalte (§ 4) zu gliedern.</p> <p>§ 3 GemHVO–Doppik HE – Gesamtfinanzhaushalt (1) Im Gesamtfinanzhaushalt ist der geplante Finanzmittelfluss wie folgt darzustellen: aus laufender Verwaltungstätigkeit 1. geplantes Jahresergebnis des Gesamtergebnishaushalts, 2. zuzüglich der Abschreibungen und abzüglich der Zuschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, 3. abzüglich der Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für erhaltene Investitionszuweisungen und -zuschüssen, 4. zuzüglich der Zunahme und abzüglich der Abnahme von Rückstellungen, 5. abzüglich der Erträge und zuzüglich der Aufwendungen aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, 6. zuzüglich der sonstigen nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und abzüglich der sonstigen nicht zahlungswirksamen Erträge (einschließlich sonstiger außerordentlicher Erträge und Aufwendungen), 7. abzüglich der Zunahme und zuzüglich der Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind, 8. zuzüglich der Zunahme und abzüglich der Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind,</p>

aus Investitionstätigkeit

9. Einzahlungen aus Investitionszuweisungen und -zuschüssen sowie aus Investitionsbeiträgen,
10. zuzüglich Einzahlungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und des immateriellen Anlagevermögens,
11. abzüglich Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen und immaterielle Anlagevermögen,
12. zuzüglich Einzahlungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens,
13. abzüglich Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen,

aus Finanzierungstätigkeit

14. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und der Begebung von Anleihen,
15. abzüglich Auszahlungen aus der Tilgung von Krediten und Anleihen.

(2) Für jedes Haushaltsjahr sind auszuweisen

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Abs. 1 Nr. 1 bis 8) als Finanzmittelfluss aus lfd. Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Abs. 1 Nr. 9 bis 13) als Finanzmittelfluss aus Investitionstätigkeit,*
3. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Abs. 1 Nr. 14 und 15) als Finanzmittelfluss aus Finanzierungstätigkeit,*
4. *die Summe der Salden nach Nr. 1 bis 3 als geplanter Finanzmittelüberschuss oder geplanter Finanzmittelfehlbedarf des Haushaltsjahres,*
5. *die Summe des geplanten Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbedarfs des Haushaltsjahres (Nr. 4) und des voraussichtlichen Finanzmittelbestandes am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Endbestand der Finanzmittel am Ende des Haushaltsjahres.*

§ 4 GemHVO–Doppik HE – Teilhaushalte, Budgets (...)

(4) Jeder Teilfinanzhaushalt enthält die auf ihn entfallenden Einzahlungen und Auszahlungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 9 bis 13 sowie die Angabe des Gesamtauszahlungsbedarfs für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, der bisher bereit gestellten Haushaltsmittel und der benötigten Verpflichtungsermächtigungen (§ 11), den Haushaltsansatz des Haushaltsjahres und des Vorjahres sowie das Ergebnis des letzten Jahresabschlusses. Für jedes Haushaltsjahr ist der Saldo aus den anteiligen Einzahlungen und Auszahlungen nach Satz 1 auszuweisen.

§ 11 GemHVO–Doppik HE – Verpflichtungsermächtigungen

Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilfinanzhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen werden. Die Gemeindevertretung kann bestimmen, dass Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen unterhalb einer von ihr festzulegenden Wertgrenze zusammengefasst ausgewiesen werden.

§ 15 GemHVO–Doppik HE – Fremde Finanzmittel

- (1) Durchlaufende Finanzmittel, die von der Gemeinde aufgrund eines Gesetzes unmittelbar für den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers eingenommen oder ausgegeben werden, einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel, sind nicht zu veranschlagen.
- (2) Finanzmittel, die eine Kasse des zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträgers oder die eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträgers abrechnet, an Stelle der Gemeindekasse einnimmt oder ausgibt, sind nicht zu veranschlagen.

§ 22 GemHVO–Doppik HE – Liquiditätssicherung

- (1) Die flüssigen Mittel müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein. Solange sie nicht für Auszahlungen benötigt werden, sind sie sicher und Ertrag bringend anzulegen.
- (2) Die vorübergehende Verwendung flüssiger Mittel aus angesammelten zweckgebundenen Rücklagen, Sonderrücklagen und Rückstellungen für andere Zwecke ist im Anhang zum Jahresabschluss darzustellen.

§ 26 GemHVO–Doppik HE – Überwachung der Erträge und Forderungen

Die Gemeinde hat sicherzustellen, dass die ihr zustehenden Erträge vollständig erfasst und die Forderungen rechtzeitig eingezogen werden.

§ 27 GemHVO–Doppik HE – Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendung und Auszahlungen

- (1) Die Haushaltsansätze sind so zu bewirtschaften, dass sie für die im Haushaltsjahr anfallenden Aufwendungen und Auszahlungen ausreichen. Sie dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung es erfordert.
- (2) Über Ansätze für Auszahlungen für Investitionen des Gesamtfinanzhaushalts und der Teilfinanzhaushalte darf nur verfügt werden, soweit die Deckungsmittel rechtzeitig bereitgestellt werden können. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.
- (3) Die Inanspruchnahme der Haushaltsansätze sowie der bewilligten über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist zu überwachen. Die noch zur Verfügung stehenden Mittel müssen stets zu erkennen sein.
- (4) Abs. 1 und 3 gelten für die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen entsprechend.

§ 47 GemHVO–Doppik HE – Gesamtfinanzrechnung, Planvergleich

- (1) In der Gesamtfinanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen entsprechend § 3 unter Berücksichtigung der Einzahlungen und Auszahlungen aus fremden Finanzmitteln nach § 15 auszuweisen. Den Werten der Gesamtfinanzrechnung sind die fortgeschriebenen Planansätze des Gesamtfinanzhaushalts gegenüberzustellen.
- (2) Zusätzlich sind die Einzahlungen und Auszahlungen wie folgt auszuweisen:

Als Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. privatrechtliche Leistungsentgelte,
2. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
3. Kostenersatzleistungen und -erstattungen,
4. Steuern und steuerähnliche Erträge einschließlich Erträge aus gesetzlichen Umlagen,
5. Einzahlungen aus Transferleistungen,
6. Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke und allgemeine Umlagen,
7. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,
8. sonstige ordentliche Einzahlungen und sonstige außerordentliche Einzahlungen, die sich nicht aus Investitionstätigkeit ergeben,

als Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Auszahlungen für Transferleistungen,
13. Auszahlungen für Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke sowie besondere Finanzauszahlungen,
14. Auszahlungen für Steuern einschließlich Auszahlungen aus gesetzlichen Umlageverpflichtungen,
15. Zinsen und ähnliche Auszahlungen,
16. sonstige ordentliche Auszahlungen und sonstige außerordentliche Auszahlungen, die sich nicht aus Investitionstätigkeit ergeben,

als Einzahlungen aus Investitionstätigkeit

17. Einzahlungen aus Investitionszuweisungen und -zuschüssen sowie aus Investitionsbeiträgen,
18. Einzahlungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und des immateriellen Anlagevermögens,
19. Einzahlungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens,

als Auszahlungen aus Investitionstätigkeit

- 20. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
- 21. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
- 22. Auszahlungen für Investitionen in das sonstige Sachanlagevermögen und immaterielle Anlagevermögen,
- 23. Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen,

als Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit

- 24. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und inneren Darlehen für Investitionen und Begebung von Anleihen,

als Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit

- 25. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und inneren Darlehen für Investitionen und Begebung von Anleihen,

als haushaltsunwirksame Zahlungsvorgänge

- 26. Einzahlungen aus fremden Finanzmittel,
- 27. Auszahlungen aus fremden Finanzmittel,

als Finanzmittelbestand

- 28. Anfangsbestand,
- 29. Endbestand.

(3) Die Gesamtfinanzzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für jedes Haushaltsjahr sind

- 1. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen nach Abs. 2 Nr. 1 bis 16 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
- 2. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen nach Abs. 2 Nr. 17 bis 23 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aus Investitionstätigkeit,*
- 3. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen nach Abs. 2 Nr. 24 und 25 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aus Finanzierungstätigkeit,*
- 4. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen nach Abs. 2 Nr. 26 und 27 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aus haushaltsunwirksamen Zahlungsvorgängen und*
- 5. die Summe aus den Salden nach Nr. 1 bis 4 und aus dem Bestand an Finanzmitteln am Anfang des Haushaltsjahres als Endbestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen.*

§ 48 GemHVO–Doppik HE – Teilrechnungen, Planvergleich

(1) Entsprechend den Teilhaushalten (§ 1 Abs. 3 und § 4) sind Teilrechnungen aufzustellen. Den Werten der Teilrechnungen sind die fortgeschriebenen Planansätze der Teilhaushalte gegenüberzustellen.

(2) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um die tatsächlich angefallenen Beträge zu den in den Teilergebnishaushalten ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 50 GemHVO–Doppik HE – Anhang

(1) Der Anhang ist dem Jahresabschluss der Gemeinde als Anlage beizufügen (§ 114s der Hessischen Gemeindeordnung). Im Anhang sind die wesentlichen Posten der Vermögensrechnung, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung zu erläutern. Ferner sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten dieser Rechnungen vorgeschrieben sind.

(2) Im Anhang sind ferner anzugeben: (...)

- 9. eine Übersicht über die fremden Finanzmittel (§ 15),

<p>Fortsetzung Hessen IV</p>	<p>Zehnter Abschnitt Gesamtabchluss § 54 GemHVO–Doppik HE – Kapitalflussrechnung Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 2 (DRS 2) „Kapitalflussrechnung“ vom 29. Oktober 1999 (Bundesanzeiger 2000 S. 10189) in der jeweils geltenden Fassung entsprechende Anwendung.</p>
<p>Mecklenburg- Vorpommern</p>	<p>§ 1 GemHVO–Doppik MV – Bestandteile und Anlagen (1) Der Haushaltsplan besteht aus: 1. dem Ergebnishaushalt, 2. dem Finanzhaushalt, 3. den Teilhaushalten, 4. dem Stellenplan. (2) Dem Haushaltsplan sind als Anlagen beizufügen: (...) 6. das der Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde liegende Investitionsprogramm, (...) 14. eine Übersicht über die Finanzdaten der Teilhaushalte sowie der wesentlichen und der sonstigen Produkte gemäß § 4 Abs. 5, (3) Im Ergebnis- und Finanzhaushalt sowie in den Teilergebnis- und Teilfinanzhaushalten sind die Ergebnisse des Haushaltsvorvorjahres, die Ansätze des Haushaltsvorjahres, bei einem Doppelhaushalt der beiden Haushaltsvorjahre, die Ansätze des Haushaltsjahres, bei einem Doppelhaushalt der beiden Haushaltsjahre, und die Planungsdaten der folgenden drei Haushaltsjahre, für jedes Haushaltsjahr getrennt, gegenüberzustellen.</p> <p>§ 3 GemHVO–Doppik MV – Finanzhaushalt (1) Im Finanzhaushalt sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen: 1. Steuern und ähnliche Abgaben, 2. Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfereinzahlungen, 3. Einzahlungen der sozialen Sicherung, 4. Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, 5. Privatrechtliche Leistungsentgelte, 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen, 7. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen, 8. Andere aktivierte Eigenleistungen, 9. Sonstige laufende Einzahlungen, 10. <i>Summe der laufenden Einzahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 1 bis 9),</i> 11. Personalauszahlungen 12. Vorsorgeauszahlungen, 13. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen, 14. Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferauszahlungen, 15. Auszahlungen der sozialen Sicherung, 16. Sonstige laufende Auszahlungen, 17. <i>Summe der laufenden Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 11 bis 16),</i> 18. <i>Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Saldo der Nummern 10 bis 17),</i></p>

19. Zinseinzahlungen und sonstige Finanzeinzahlungen,
20. Zinsauszahlungen und sonstige Finanzauszahlungen,
21. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen (Saldo der Nummern 19 und 20),*
22. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 18 und 21),*
23. Außerordentliche Einzahlungen,
24. Außerordentliche Auszahlungen,
25. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Saldo der Nummern 23 und 24),*
26. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 22 und 25),*
27. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
28. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
29. Einzahlungen aus immateriellen Vermögensgegenständen,
30. Einzahlungen Sachanlagen,
31. Einzahlungen aus Finanzanlagen,
32. Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
33. Einzahlungen aus Vorräten,
34. Sonstige Investitionseinzahlungen,
35. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 27 bis 34),*
36. Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,
37. Auszahlungen für Sachanlagen,
38. Auszahlungen für Finanzanlagen,
39. Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
40. Auszahlungen für Vorräte,
41. Sonstige Investitionsauszahlungen,
42. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 36 bis 41),*
43. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 35 und 42),*
44. *Finanzmittelüberschuss / Finanzmittelfehlbetrag (Summe der Nummern 26 und 43),*
45. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
46. Auszahlungen zur Tilgung von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
47. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (Saldo der Nummern 45 und 46),*
48. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit,
49. Auszahlungen zur Tilgung von Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit,
50. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit (Saldo der Nummern 48 und 49),*
51. Abnahme der liquiden Mittel,
52. Zunahme der liquiden Mittel,
53. *Veränderung der liquiden Mittel (Saldo der Nummern 51 und 52),*
54. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Summe der Nummern 47, 50 und 53),*

55. Einzahlungen aus durchlaufenden Geldern,
56. Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern.

Amtsangehörige Gemeinden haben anstelle des Satzes 1 Nr. 48 bis 53 folgende Posten auszuweisen:

1. Unter Nummer 48: Zunahme der Verbindlichkeiten gegenüber dem Amt aus der Aufnahme von Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit,
2. Unter Nummer 49: Abnahme der Verbindlichkeiten gegenüber dem Amt aus der Aufnahme von Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit,
3. unter Nummer 50: Veränderung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Amt aus Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit (Saldo der Nummern 48 und 49),
4. unter Nummer 51: Abnahme der Forderungen gegenüber dem Amt aus dem Zahlungsmittelbestand,
5. unter Nummer 52: Zunahme der Forderungen gegenüber dem Amt aus dem Zahlungsmittelbestand,
6. unter Nummer 53: Veränderungen der Forderungen gegenüber dem Amt aus dem Zahlungsmittelbestand (Saldo der Nummern 51 und 52),

Ämter haben bei den Posten nach Satz 1 Nr. 48 bis 53 nur den auf ihren Haushalt entfallenden Anteil an den Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit und den liquiden Mitteln auszuweisen. Die Sätze 2 und 3 gelten für die zuständige Verwaltungsbehörde des Amtes entsprechend.

(2) Die Zuordnung von Ein- und Auszahlungen zu den Posten des Finanzhaushaltes ist auf der Grundlage des vom Innenministerium als Verwaltungsvorschrift bekannt gegebenen Kontenrahmenplanes vorzunehmen.

§ 4 GemHVO-Doppik MV – Teilhaushalte

(1) Der Haushalt der Gemeinde ist angemessen in Teilhaushalte zu gliedern. (...)

(5) Dem Haushaltsplan ist als Anlage eine Übersicht über die Finanzdaten des Haushaltsjahres der Teilergebnis- und der Teilfinanzhaushalte beizufügen. Ferner sind für jeden Teilhaushalt die Finanzdaten des Haushaltsjahres für die wesentlichen und die sonstigen Produkte darzustellen. (...)

(8) Jeder Teilhaushalt besteht aus:

1. einem Teilergebnishaushalt,
2. einem Teilfinanzhaushalt. (...)

(12) In jedem Teilfinanzhaushalt sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

1. Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit,
2. Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen,
3. Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 1 und 2),
4. Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen,
5. Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen vor Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 3 und 4),
6. Saldo der Ein- und Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen,
7. Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nach Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 5 und 6),
8. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
9. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
10. Einzahlungen aus immateriellen Vermögensgegenständen,
11. Einzahlungen aus Sachanlagen,
12. Einzahlungen aus Finanzanlagen,
13. Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
14. Einzahlungen aus Vorräten,
15. Sonstige Investitionseinzahlungen,
16. Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 8 bis 15),
17. Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,

18. Auszahlungen für Sachanlagen,
19. Auszahlungen für Finanzanlagen,
20. Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
21. Auszahlungen für Vorräte,
22. Sonstige Investitionsauszahlungen,
23. Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 17 bis 22),
24. Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 16 und 23),
25. Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag des Teilhaushaltes (Summe der Nummern 7 und 24),

Die in Satz 1 Nr. 8 bis 15 genannten Einzahlungen und die in Satz 1 Nr. 17 bis 22 genannte Auszahlungen sind insgesamt und oberhalb der von der Gemeindevertretung festgelegten Wertgrenzen einzeln für jede Investition oder Investitionsförderungsmaßnahmen darzustellen. (...)

(13) Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Haushaltsjahre erstrecken oder die die von der Gemeindevertretung festgelegten Wertgrenzen für die in Absatz 12 Satz 1 Nr. 17 bis 22 genannten Auszahlungen überschreiten, sind einzeln im Teilfinanzhaushalte darzustellen. Ihre Aufteilung auf die Haushaltsfolgejahre, für die folgenden drei Haushaltsjahre getrennt und für die verbleibenden Haushaltsjahre in einer Summe, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Gesamtein- und -auszahlungen sind anzugeben. Neue Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind zu erläutern. Erstrecken sich die Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen über mehrere Haushaltsjahre, ist die bisherige Abwicklung im jeweiligen Teilfinanzhaushalt darzulegen.

§ 5 GemHVO–Doppik MV – Vorbericht

Der Vorbericht gibt einen Überblick über die Entwicklung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr unter Einbeziehung der beiden Haushaltsvorjahre. Die durch den Haushalt gesetzten Rahmenbedingungen sind zu erläutern. Der Vorbericht enthält ferner einen Ausblick auf die Entwicklung der Rahmenbedingungen der Planung und wichtiger Planungskomponenten innerhalb des Zeitraumes der Ergebnis- und Finanzplanung. Insbesondere sind darzustellen:

1. Entwicklung der wichtigsten Erträge und Einzahlungen sowie der Aufwendungen und Auszahlungen, (...)
3. die Entwicklung der Finanzmittelüberschüsse/Finanzmittelfehlbeträge,
4. die Entwicklung der Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sowie die sich hieraus ergebenden Auswirkungen auf die Ergebnis- und Finanzhaushalte der folgenden Haushaltsjahres, (...)
7. die Entwicklung der Kredite zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit.

§ 11 GemHVO–Doppik MV – Weitere Bestimmungen für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Ein- und Auszahlungen

(1) Abgaben, abgabenähnliche Erträge und allgemeine Finanzzuweisungen, die die Gemeinde abzusetzen hat, vermindern die Erträge des Haushaltsjahres, auch wenn sie sich auf Erträge der Haushaltsvorjahre beziehen. Satz 1 gilt entsprechend für geleistete Umlagen, die an die Gemeinde zurückfließen.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend für die mit diesen Erträgen und Aufwendungen in Zusammenhang stehenden Ein- und Auszahlungen.

§ 19 GemHVO–Doppik MV – Bewirtschaftung und Überwachung

(1) Die im Haushaltsplan enthaltenen Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. Dies gilt sinngemäß für Verpflichtungsermächtigungen.

(2) Bei Ansätzen für Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen muss die rechtzeitige Bereitstellung von Finanzmitteln gesichert sein. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

(3) Die Inanspruchnahme der Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen sowie der bewilligten über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist in geeigneter Weise ständig zu überwachen.

(4) Die in den einzelnen Teilhaushalten noch zur Verfügung stehenden Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen müssen stets zu erkennen sein.

(5) Die Absätze 3 und 4 gelten sinngemäß für die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen.

(6) Durch geeignete Maßnahmen ist sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden.

§ 25 GemHVO–Doppik MV – Zweck der Buchführung, Buchführungspflicht (...)

(2) Die Gemeinde ist zur Erfüllung der in Absatz 1 genannten Zwecke verpflichtet, Bücher nach der Regeln der doppelten Buchführung für Gemeinden zu führen, in denen (...)

3. alle Ein- und Auszahlungen,

4. die durchlaufenden Finanzmittel

nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgezeichnet werden.

§ 26 GemHVO–Doppik MV – Buchführung (...)

(9) Die Ergebnis- und die Finanzrechnung sowie die Bilanz werden in einem geschlossenen System geführt. Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchmethode zu ermitteln. Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

§ 45 GemHVO–Doppik MV – Finanzrechnung

(1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen vollständig und getrennt voneinander nachzuweisen. Einzahlungen dürfen nicht mit Auszahlungen verrechnet werden, sowie durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist.

(2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 Abs. 1 entsprechend.

(3) Den in der Finanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung der Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(4) Außerordentliche Ein- und Auszahlungen sind hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art im Anhang anzugeben und zu erläutern.

§ 46 GemHVO–Doppik MV – Teilrechnung

(1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilhaushalten sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen.

(2) Den in der Teilergebnisrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(3) Den in der Teilfinanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(4) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilergebnishaushalten ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

(5) Den Teilrechnungen ist als Anlage eine Übersicht über die Finanzdaten der Teilergebnis- und der Teilfinanzrechnungen beizufügen. Ferner sind für jeden Teilhaushalt die Finanzdaten des Haushaltsjahres für die wesentlichen und die sonstigen Produkte darzustellen.

(6) Die Finanzdaten des Haushaltsjahres sind in der Zuordnung der einzelnen Produkte zu den Produktgruppen, der Produktgruppe zu den Produktbereichen und der Produktbereiche zu den Hauptproduktbereichen entsprechend des vom Innenministerium als Verwaltungsvorschrift bekannt gegebenen Produktrahmenplanes in einer Anlage zu den Teilrechnungen darzustellen.

§ 49 GemHVO–Doppik MV – Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die wirtschaftliche und finanzielle Lage der Gemeinde so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr zu geben.

(2) Außerdem hat der Rechenschaftsbericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden.

<p>Fortsetzung Mecklenburg- Vorpommern V</p>	<p>Abschnitt 8 Gesamtabchluss</p> <p>§ 54 GemHVO–Doppik MV – Bestandteile und Anlagen</p> <p>(1) Der Gesamtabchluss besteht aus:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. der Gesamtergebnisrechnung, 2. der Gesamtfinanzrechnung, 3. der Gesamtbilanz, 4. dem Gesamtanhang. <p>§ 57 GemHVO–Doppik MV – Gesamtfinanzrechnung</p> <p>Auf die Gesamtfinanzrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungs–Standard Nr. 2 (DRS 2) „Kapitalflussrechnung“ vom 29. Oktober 1999 (BAnz. 2000 S. 10189), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Deutschen Rechnungslegungs–Änderungsstandards Nr. 3 vom 29. Juli 2005 (BAnz. Nr. 164a vom 31. August 2005), entsprechend Anwendung.</p> <p>§ 59 GemHVO–Doppik MV – Gesamtanhang (...)</p> <p>(4) Im Gesamtanhang sind ferner Angaben zu machen: (...)</p> <p>13. zur Gesamtfinanzrechnung:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) die Definition des Finanzmittelfonds, b) die Auswirkungen der Änderungen der Definition des Finanzmittelfonds auf die Anfangs- und Endbestände sowie die Zahlungsströme der Vorperiode, c) die Zusammensetzung des Finanzmittelfonds, gegebenenfalls einschließlich einer rechnerischen Überleitung zu den entsprechenden Bilanzposten, soweit der Finanzmittelfonds nicht dem Bilanzposten „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei der Europäischen Zentralbank, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ entspricht, d) die bedeutenden zahlungsunwirksamen Investitions- und Finanzierungsvorgänge und Geschäftsvorfälle, e) die Angaben zum Erwerb und zum Verkauf von Tochterorganisationen und sonstigen Geschäftseinheiten, insbesondere: <ol style="list-style-type: none"> aa) der Gesamtbetrag aller Kauf- und Verkaufspreise, bb) der Gesamtbetrag der Kaufpreisanteile und der Verkaufspreisanteile, die Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente sind, cc) der Gesamtbetrag aller mit der Tochterorganisation oder der sonstigen Geschäftseinheit erworbenen und aller verkauften Anteile an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, dd) die Beträge der mit der Tochterorganisation oder der sonstigen Geschäftseinheit erworbenen oder verkauften Bestände an anderen Vermögensgegenständen und Schulden, gegliedert nach Hauptposten. f) die Bestände des Finanzmittelfonds, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen.
<p>Niedersachsen</p>	<p>§ 1 GemHKVO NI – Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen</p> <p>(1) Der Haushaltsplan besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dem Ergebnishaushalt (§ 2), 2. dem Finanzhaushalt (§ 3), 3. den Teilhaushalten (§ 4) und 4. dem Stellenplan (§ 5). <p>(2) Zum Haushaltsplan gehören als Anlagen (...)</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. eine Übersicht über die Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen mit den jeweiligen Gesamtsummen der Teilhaushalte des Finanzhaushalts (Übersicht Finanzhaushalt), (...)

5. eine Übersicht über die aus Verpflichtungsermächtigungen in den einzelnen Jahren voraussichtlich fällig werdenden Auszahlungen, wobei für Auszahlungen, die in den Jahren fällig werden, auf die sich die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung noch nicht erstreckt, die voraussichtliche Deckung des Zahlungsmittelbedarfs dieser Jahre besonders dargestellt wird,

§ 3 GemHKVO NI – Finanzhaushalt

In den Finanzhaushalt werden aufgenommen

1. als **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

- a) Steuern und ähnliche Abgaben,
- b) Zuwendungen und allgemeine Umlagen, außer für Investitionstätigkeit,
- c) sonstige Transfereinzahlungen,
- d) öffentlich-rechtliche Entgelte, außer Beiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit,
- e) privatrechtliche Entgelte, außer für Investitionstätigkeit,
- f) Kostenerstattungen und Kostenumlagen, außer für Investitionstätigkeit,
- g) Zinsen und ähnliche Einzahlungen,
- h) Einzahlungen aus der Veräußerung geringwertiger Vermögensgegenstände und
- i) sonstige haushaltswirksame Einzahlungen,

2. als **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

- a) Auszahlungen für aktives Personal,
- b) Auszahlungen für Versorgung,
- c) Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen und für geringwertige Vermögensgegenstände,
- d) Zinsen und ähnliche Auszahlungen,
- e) Transferauszahlungen, außer für Investitionstätigkeit, und
- f) sonstige haushaltswirksame Auszahlungen,

3. die Darstellung des Saldos der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,

4. als **Einzahlungen für Investitionstätigkeit**

- a) Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionstätigkeit,
- b) Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit,
- c) Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen,
- d) Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögensanlagen und
- e) Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit,

5. als **Auszahlungen für Investitionstätigkeit**

- a) Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
- b) Auszahlungen für Baumaßnahmen,
- c) Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen,
- d) Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögensanlagen,
- e) Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen und
- f) Auszahlungen für sonstige Investitionstätigkeit,

6. die Darstellung des Saldos aus Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionstätigkeit,

7. die Darstellung der Summe der Salden nach den Nummern 3 und 6 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,

8. als Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
- a) die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und
 - b) die Einzahlungen aus der Aufnahme innerer Darlehen,
9. als Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit
- a) die Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und
 - b) die Auszahlungen für die Rückzahlung innerer Darlehen,
- 10. die Darstellung des Saldos aus Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit sowie*
11. die Darstellung des voraussichtlichen Bestandes an Zahlungsmitteln am Ende des Haushaltsjahres aus
- a) *der Summe der Salden aus den Nummern 7 und 10 und*
 - b) *dem voraussichtlichen Bestand an Zahlungsmitteln am Anfang des Haushaltsjahres.*

§ 3 GemHKVO NI – Teilhaushalte, Budgets

(1) Der Haushalt wird in Teilhaushalte gegliedert. Die Gliederung entspricht der örtlichen Verwaltungsgliederung. In den Teilhaushalten werden die ihnen zugeordneten Produkte abgebildet. Mehrere Produktbereiche können zu einem Teilhaushalt zusammengefasst oder Produktbereiche nach Produktgruppen auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden; dabei notwendige Überleitungen zum Produktrahmen werden in der Übersicht nach § 1 Abs. 2 Nr. 11 dargestellt. Die Teilhaushalte werden in einen Ergebnishaushalt und in einen Finanzhaushalt gegliedert. Die Verantwortung für einen Teilhaushalt soll einer bestimmten Organisationseinheit im Rahmen der Verwaltungsgliederung zugeordnet werden. (...)

(5) Die Teilfinanzhaushalte werden nach § 3 aufgestellt. Die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit können jeweils in einer Summe angegeben werden.

(6) In den Teilfinanzhaushalten werden Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, und Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen oberhalb einer von der Gemeinde festgelegten Wertgrenze einzeln dargestellt. Dabei werden die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die Gesamtinvestitionssumme sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre angegeben. Unbedeutende Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen können in einem Ansatz zusammengefasst werden. (...)

(8) Weisen Positionen der Teilergebnishaushalte oder der Teilfinanzhaushalte in den Ansatzspalten nach § 1 Abs. 3 keinen Betrag aus, so können sie entfallen.

§ 6 GemHKVO NI – Vorbericht

Der Vorbericht *hat* einen Überblick über die Entwicklung und den Stand der Haushaltswirtschaft *zu* geben. Er enthält eine wertende Analyse der finanziellen Lage und ihrer voraussichtlichen Entwicklung und soll sich dabei auf Kennzahlen stützen. Insbesondere sollen dargestellt werden

1. die Entwicklung (...)
 - d) der weiteren wichtigen Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen,
 - e) des Vermögens, der Schulden einschließlich der Liquiditätskredite und des Bestandes an liquiden Mitteln sowie
 - f) des Gesamtergebnisses unter Berücksichtigung der Fehlbetragsabdeckung aus Vorjahren
 in den beiden dem Haushaltsjahr vorangehenden Jahren sowie die voraussichtliche Entwicklung im Haushaltsjahr und in den drei folgenden Jahren,
2. die Finanzierung der im Haushaltsjahr geplanten Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen und die finanziellen Auswirkungen dieser Maßnahmen auf die folgenden Jahre, (...)

§ 11 GemHKVO NI – Verpflichtungsermächtigungen

Die Verpflichtungsermächtigungen werden in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen veranschlagt. Dabei wird angegeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen.

§ 12 GemHKVO NI – Investitionen

Bevor Investitionen von erheblicher finanzieller Bedeutung beschlossen werden, soll durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden. Vor Beginn einer Investition von unerheblicher finanzieller Bedeutung muss mindestens eine Folgekostenberechnung vorliegen.

(1) Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen erst veranschlagt werden, wenn Pläne, Berechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtauszahlungen für die Baumaßnahme, der Grunderwerb und die Einrichtung sowie der voraussichtliche Jahresbedarf unter Angabe der finanziellen Beteiligung Dritter und ein Bauzeitplan im Einzelnen ersichtlich sind. Den Unterlagen wird eine Berechnung der nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen beigelegt.

(2) Ausnahmen von Absatz 2 sind für finanzwirtschaftlich unerhebliche Vorhaben und für dringende Instandsetzungen zulässig. Die Notwendigkeit einer Ausnahme wird in den Erläuterungen begründet.

§ 14 GemHKVO NI – Haushaltsunwirksame Einzahlungen und Auszahlungen

Im Haushaltsplan werden nicht veranschlagt

1. durchlaufende Zahlungen,
2. Zahlungen, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Zahlungsmittel,
3. Zahlungen, die die Kasse des endgültigen Trägers der Zahlungsverpflichtung oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem endgültigen Träger der Zahlungsverpflichtung abrechnet, an Stelle der Gemeindekasse annimmt oder auszahlt und
4. die Einzahlungen und Rückzahlungen aus der Aufnahme von Liquiditätskrediten.

§ 16 GemHKVO NI – Erläuterungen

Im Vorbericht oder im Haushaltsplan werden mindestens erläutert

1. die wesentlichen Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, soweit sie von den Ansätzen des Vorjahres erheblich abweichen,
2. neue Investitions- und Investitionsförderungsmaßnahmen,
3. bei Investitions- und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, in jedem folgenden Haushaltsplan die bisherige Abwicklung,
4. Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen zur Erfüllung von Verträgen, die die Gemeinde über ein Jahr hinaus zu erheblichen Zahlungen verpflichten und
5. die wesentlichen zweckgebundenen Erträge und Einzahlungen.

§ 22 GemHKVO NI – Liquiditätsplanung

Die Gemeinde steuert ihre Zahlungsfähigkeit durch eine Liquiditätsplanung.

§ 28 GemHKVO NI – Geldanlagen

Liquide Mittel, die nach der Liquiditätsplanung nicht sofort benötigt werden, sollen sicher und ertragsorientiert angelegt werden. Die Gemeinde soll die Sicherheitsanforderungen und Ertragsgrundsätze regeln. Die Mittel müssen für ihre Zweckbestimmung rechtzeitig verfügbar sein. Die Sätze 1 bis 3 gelten für Geldanlagen im Finanzvermögen entsprechend.

§ 29 GemHKVO NI – Berichtspflicht

Es wird dem zuständigen Gemeindeorgan unverzüglich berichtet, wenn sich abzeichnet, dass sich

1. das Ergebnis des Ergebnishaushalts oder des Finanzhaushalts wesentlich verschlechtern wird oder
2. die Gesamtauszahlungen für eine Maßnahme des Finanzhaushalts wesentlich erhöhen werden.

§ 30 GemHKVO NI – Haushaltswirtschaftliche Sperre

Wenn die Entwicklung der Erträge und Einzahlungen oder Aufwendungen und Auszahlungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordern, kann die Hauptverwaltungsbeamtin oder der Hauptverwaltungsbeamte die Inanspruchnahme der Haushaltsermächtigungen ganz oder teilweise sperren. Eine haushaltswirtschaftliche Sperre darf nur nach einer Verbesserung der Entwicklung aufgehoben werden. Der Rat wird über eine haushaltswirtschaftliche Sperre und deren Aufhebung unterrichtet.

§ 34 GemHKVO NI – Aufgaben der Buchführung (...)

(2) Die Gemeinde führt zur Erfüllung der in Absatz 1 genannten Zwecke Bücher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, in denen (...)

3. Aufwendungen und Erträge, Einzahlungen und Auszahlungen (...)

im Rechnungsstil der doppelten Buchführung aufgezeichnet werden. (...)

(6) Die Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung werden in einem geschlossenen System geführt; die Finanzrechnung wird dabei direkt bebucht. (...)

§ 51 GemHKVO NI – Finanzrechnung

(1) In der Finanzrechnung werden die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen wie folgt ausgewiesen:

1. die Einzahlungen und Auszahlungen in der in § 3 Nrn. 1 bis 10 vorgegebenen Ordnung,
2. der Finanzmittelbestand als Saldo aus dem Finanzmittelüberschuss oder dem Finanzmittelfehlbetrag und dem Saldo aus Finanzierungstätigkeit,
3. die haushaltsunwirksamen Vorgänge:
 - a) haushaltsunwirksame Einzahlungen einschließlich der Einzahlungen aus Geldanlagen und Liquiditätskrediten und
 - b) haushaltsunwirksame Auszahlungen einschließlich der Auszahlungen für Geldanlagen und der Rückzahlung von Liquiditätskrediten,
4. der Saldo aus haushaltsunwirksamen Vorgängen,
5. der Bestand an Zahlungsmitteln zu Beginn des Jahres und
6. der Bestand an Zahlungsmitteln am Ende des Jahres.

(2) Die Finanzrechnung wird in Staffelform aufgestellt.

(3) Für die Teilfinanzhaushalte nach § 4 werden Finanzrechnungen in entsprechender Anwendung der Absätze 1 und 2 aufgestellt.

§ 52 GemHKVO NI – Plan-Ist-Vergleich

Im Jahresabschluss werden die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen nach der Gliederung ausgewiesen, die in den §§ 50 und 51 vorgegeben ist, und den Haushaltsansätzen gegenübergestellt.

§ 57 GemHKVO NI – Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht werden, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend, der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die finanzwirtschaftliche Lage der Gemeinde dargestellt. Dabei wird eine Bewertung der Jahresabschlussrechnungen vorgenommen. (...)

§ 58 GemHKVO NI – Konsolidierungsbericht

(1) Der Konsolidierungsbericht umfasst

1. einen Gesamtüberblick, bestehend aus
 - a) einer Darstellung der wirtschaftlichen und finanziellen Gesamtlage der Gemeinde (...)

§ 1 GemHVO NW – Haushaltsplan

(1) Der Haushaltsplan besteht aus

1. dem Ergebnisplan,
2. dem Finanzplan,
3. den Teilplänen,
4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss. (...)

(3) Den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen.

§ 3 GemHVO NW – Finanzplan

(1) Im Finanzplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen

die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus **Investitionstätigkeit**

die **Einzahlungen**

15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
19. sonstige Investitionseinzahlungen,

die **Auszahlungen**

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

(2) Im Finanzplan sind für jedes Haushaltsjahr der voraussichtliche Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel durch

1. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
4. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4,*
6. *die Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen.*

(3) Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan vorzunehmen.

§ 4 GemHVO NW – Teilpläne

(1) Die Teilpläne sind produktorientiert. Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. Sie werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt. (...)

(4) Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und die Auszahlungen für Investitionen entsprechend § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Als Einzelmaßnahmen sind jeweils Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen auszuweisen. Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben. (...)

(6) Eine Position im Teilergebnisplan oder im Teilfinanzplan, die keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, im Vorjahr oder im Vorvorjahr wurde unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen werden.

§ 7 GemHVO NW – Vorbericht

(1) Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde sind anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen. (...)

§ 13 GemHVO NW – Verpflichtungsermächtigungen

(1) Die Verpflichtungsermächtigungen, die in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden, sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. Für Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

(2) Es kann erklärt werden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

§ 16 GemHVO NW – Fremde Finanzmittel

(1) Im Finanzplan werden nicht veranschlagt

1. durchlaufende Finanzmittel,
2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel),

3. Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden.

(2) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann anordnen, dass Zahlungen nach Absatz 1 angenommen oder geleistet werden dürfen, wenn dies im Interesse der Gemeinde liegt und gewährleistet ist, dass diese Zahlungen in die Prüfung der Zahlungsabwicklung einbezogen werden.

§ 27 GemHVO NW – Buchführung (...)

(4) Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen. (...)

(6) Für durchlaufende Finanzmittel sowie andere haushaltsfremde Vorgänge sind gesonderte Nachweise zu führen. (...)

§ 30 GemHVO NW – Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung

(1) Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. Der Zahlungsabwicklung obliegt außerdem das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung.

(2) Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung. (...)

(4) Die Finanzmittelkonten sind am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen. Am Ende des Haushaltsjahres sind sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen und der Bestand an Finanzmitteln ist festzustellen.

(5) Die Zahlungsabwicklung ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung, kann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden.

(6) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen sicherzustellen.

§ 37 GemHVO NW – Jahresabschluss

(1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in dieser Verordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen.

Der Jahresabschluss besteht aus

1. der Ergebnisrechnung,
2. der Finanzrechnung,
3. den Teilrechnungen,
4. der Bilanz und
5. dem Anhang.

§ 38 GemHVO NW – Ergebnisrechnung (...)

(1) Den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen sowie ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, der die nach § 22 Abs. 1 übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen hat.

<p>Fortsetzung Nordrhein-Westfalen III</p>	<p>§ 39 GemHVO NW – Finanzrechnung In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt von einander nachzuweisen. Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 38 Abs. 2 entsprechende Anwendung. In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert auszuweisen. Fremde Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert von den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.</p> <p>§ 40 GemHVO NW – Teilrechnungen (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 38 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung. (2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.</p> <p>§ 48 GemHVO NW – Lagebericht Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigsten Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. (...) Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. (...)</p> <p>§ 49 GemHVO NW – Gesamtabchluss (1) Der Gesamtabchluss besteht aus 1. der Gesamtergebnisrechnung, 2. der Gesamtbilanz, 3. dem Gesamtanhang. (...)</p> <p>§ 51 GemHVO NW – Gesamtlagebericht, Gesamtanhang (1) Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. Dazu sind in einem Überblick der Gesamtablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. (...) (3) Dem Gesamtanhang ist eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form beizufügen.</p>
<p>Rheinland-Pfalz</p>	<p>§ 1 GemHVO RP – Haushaltsplan, Anlagen zum Haushaltsplan (1) Dem Haushaltsplan sind als Anlagen beizufügen: (...) 8. eine Übersicht über die Teilhaushalte gemäß § 4 Abs. 4, 9. eine Übersicht über die produktbezogenen Finanzdaten gemäß § 4 Abs. 5 . (2) Im Ergebnis- und Finanzhaushalt sowie in den Teilergebnis- und Teilfinanzhaushalten sind die Ergebnisse des Haushaltsvorjahres, die Ansätze des Haushaltsvorjahres, die Ansätze des Haushaltsjahres, bei einem Doppelhaushalt der beiden Haushaltsjahre, und die Planungsdaten der folgenden drei Haushaltsjahre, bei einem Doppelhaushalt der folgenden zwei Haushaltsjahre, für jedes Haushaltsjahr getrennt gegenüberzustellen.</p>

§ 3 GemHVO RP – Finanzhaushalt

(1) Im Finanzhaushalt sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfereinzahlungen,
3. Einzahlungen der sozialen Sicherung,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
8. andere aktivierte Eigenleistungen,
9. sonstige laufende Einzahlungen,
10. *Summe der laufenden Einzahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 1 bis 9),*
11. Personalauszahlungen,
12. Versorgungsauszahlungen,
13. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
14. Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferauszahlungen,
15. Auszahlungen der sozialen Sicherung,
16. sonstige laufende Auszahlungen,
17. *Summe der laufenden Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 11 bis 16),*
18. *Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Saldo der Nummern 10 und 17),*
19. Zins- und sonstige Finanzeinzahlungen,
20. Zins- und sonstige Finanzauszahlungen,
21. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen (Saldo der Nummern 19 und 20),*
22. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 18 und 21),*
23. außerordentliche Einzahlungen,
24. außerordentliche Auszahlungen,
25. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Saldo der Nummern 23 und 24),*
26. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 22 und 25),*
27. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
28. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
29. Einzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,
30. Einzahlungen für Sachanlagen,
31. Einzahlungen für Finanzanlagen,
32. Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
33. Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten,
34. sonstige Investitionseinzahlungen,
35. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 27 bis 34),*

36. Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,
37. Auszahlungen für Sachanlagen,
38. Auszahlungen für Finanzanlagen,
39. Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
40. Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten,
41. sonstige Investitionsauszahlungen,
42. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 36 bis 41),*
43. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 35 und 42),*
44. *Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag (Summe der Nummern 26 und 43),*
45. Einzahlungen aus der Aufnahme von Investitionskrediten,
46. Auszahlungen zur Tilgung von Investitionskrediten,
47. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionskrediten (Saldo der Nummern 45 und 46),*
48. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung,
49. Auszahlungen zur Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
50. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung (Saldo der Nummern 48 und 49),*
51. Abnahme der liquiden Mittel,
52. Zunahme der liquiden Mittel,
53. *Veränderung der liquiden Mittel (Saldo der Nummern 51 und 52),*
54. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Summe der Nummern 47, 50 und 53),*
55. Einzahlungen aus durchlaufenden Geldern,
56. Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern.

Ortsgemeinden haben anstelle des Satzes 1 Nr. 48 bis 53 folgende Posten auszuweisen:

1. unter Nummer 48: Zunahme der Verbindlichkeiten gegenüber der Verbandsgemeinde aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung,
2. unter Nummer 49: Abnahme der Verbindlichkeiten gegenüber der Verbandsgemeinde aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung,
3. unter Nummer 50: Veränderung der Verbindlichkeiten gegenüber der Verbandsgemeinde aus Krediten zur Liquiditätssicherung (Saldo der Nummern 48 und 49),
4. unter Nummer 51: Abnahme der Forderungen gegenüber der Verbandsgemeinde aus dem Zahlungsmittelbestand,
5. unter Nummer 52: Zunahme der Forderungen gegenüber der Verbandsgemeinde aus dem Zahlungsmittelbestand,
6. unter Nummer 53: Veränderung der Forderungen gegenüber der Verbandsgemeinde aus dem Zahlungsmittelbestand (Saldo der Nummern 51 und 52).

Verbandsgemeinden haben bei den Posten nach Satz 1 Nr. 48 bis 53 nur den auf ihren Haushalt entfallenden Anteil an den Krediten zur Liquiditätssicherung und den liquiden Mitteln auszuweisen.

(2) Die Zuordnung von Ein- und Auszahlungen zu den Posten des Finanzhaushalts ist auf der Grundlage des vom fachlich zuständigen Ministerium bekannt gegebenen Kontenrahmenplans vorzunehmen.

§ 4 GemHVO RP – Teilhaushalte (...)

(7) Jeder Teilhaushalt besteht aus:

1. einem Teilergebnishaushalt,
2. einem Teilfinanzhaushalt. (...)

(11) In jedem Teilfinanzhaushalt sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

1. *Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit,*
2. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen,*
3. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 1 und 2),*
4. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen,*
5. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen vor Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 3 und 4),*
6. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen,*
7. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nach Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 5 und 6),*
8. *Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,*
9. *Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,*
10. *Einzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,*
11. *Einzahlungen für Sachanlagen,*
12. *Einzahlungen für Finanzanlagen,*
13. *Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,*
14. *Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten,*
15. *sonstige Investitionseinzahlungen,*
16. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 8 bis 15),*
17. *Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,*
18. *Auszahlungen für Sachanlagen,*
19. *Auszahlungen für Finanzanlagen,*
20. *Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,*
21. *Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten,*
22. *sonstige Investitionsauszahlungen,*
23. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 17 bis 22),*
24. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 16 und 23),*
25. *Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag des Teilhaushalts (Summe der Nummern 7 und 24).*

Die in Satz 1 Nr. 8 bis 15 genannten Einzahlungen und die in Satz 1 Nr. 17 bis 22 genannten Auszahlungen sind insgesamt und oberhalb der vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenzen einzeln für jede Investition darzustellen.

(12) Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken oder die die vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenzen für die in Absatz 11 Satz 1 Nr. 17 bis 22 genannten Auszahlungen überschreiten, sind einzeln im Teilfinanzhaushalt darzustellen. Ihre Aufteilung auf die Haushaltsfolgejahre, für die folgenden drei Haushaltsjahre getrennt und für die verbleibenden Haushaltsjahre in einer Summe, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Gesamtein- und -auszahlungen sind anzugeben. Neue Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind zu erläutern. Erstrecken sie sich über mehrere Jahre, ist die bisherige Abwicklung im Teilfinanzhaushalt darzulegen.

(13) Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Verpflichtungen voraussichtlich auf die künftigen Haushaltsjahre verteilen werden. Die Notwendigkeit und die Höhe der einzelnen Verpflichtungsermächtigung sind zu erläutern.

(14) In den Teilhaushalten sind ferner zu erläutern: (...)

4. *wesentliche Ansätze von Erträgen und Aufwendungen sowie ordentliche Ein- und Auszahlungen, soweit sie von den Ansätzen des Vorjahres erheblich abweichen, (...)*

§ 6 GemHVO RP – Vorbericht

Der Vorbericht soll einen Überblick über die Entwicklung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr unter Einbeziehung insbesondere der beiden Haushaltsvorjahre geben. Die durch den Haushalt gesetzten Rahmenbedingungen sind zu erläutern. Der Vorbericht enthält ferner einen Ausblick auf wesentliche Veränderungen der Rahmenbedingungen der Planung und die Entwicklung wichtiger Planungskomponenten innerhalb des Zeitraums der Ergebnis- und Finanzplanung. Insbesondere sind darzustellen: (...)

2. die Entwicklung der Finanzmittelüberschüsse/Finanzmittelfehlbeträge, (...)

§ 13 GemHVO RP – Weitere Bestimmungen für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Ein- und Auszahlungen

(1) Abgaben, abgabenähnliche Erträge und allgemeine Finanzzuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Haushaltsvorjahre beziehen. Satz 1 gilt entsprechend für geleistete Umlagen, die an die Gemeinde zurückfließen.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend für die mit diesen Erträgen und Aufwendungen in Zusammenhang stehenden Ein- und Auszahlungen. (...)

(4) Die Versorgungsaufwendungen sind auf die Teilergebnishaushalte nach der Höhe der dort veranschlagten Personalaufwendungen für die Versorgungsberechtigten aufzuteilen; die Versorgungsauszahlungen sind in den entsprechenden Teilfinanzhaushalten darzustellen. Satz 1 gilt für die Beihilfen entsprechend.

§ 14 GemHVO RP – Grundsatz der Gesamtdeckung

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen (...)

2. die ordentlichen und außerordentlichen Einzahlungen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen,
3. die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit und aus der Aufnahme von Investitionskrediten insgesamt zur Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit.

§ 28 GemHVO RP – Buchführung (...)

(9) Die Ergebnis- und die Finanzrechnung sowie die Bilanz werden in einem geschlossenen System geführt. Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen (...)

§ 45 GemHVO RP – Finanzrechnung

(1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen vollständig und getrennt von einander nachzuweisen. Einzahlungen dürfen nicht mit Auszahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist.

(2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 Abs. 1 entsprechend.

(3) Den in der Finanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(4) Erhebliche außerordentliche Ein- und Auszahlungen sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern.

§ 46 GemHVO RP – Teilrechnungen

(1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilhaushalten sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen.

(2) Den in der Teilergebnisrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(3) Den in der Teilfinanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(4) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilergebnishaushalten ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 48 GemHVO RP – Anhang

(1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz vorgeschrieben sind.

(2) Im Anhang sind ferner anzugeben und zu erläutern:

1. die auf die Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, (...)

§ 49 GemHVO RP – Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr zu geben.

(2) Außerdem hat der Rechenschaftsbericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu enthalten. (...)

Teil 9 Gesamtabchluss**§ 56 GemHVO RP – Gesamtfinanzrechnung**

Auf die Gesamtfinanzrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 2 (DRS 2) „Kapitalflussrechnung“ vom 29. Oktober 1999 (BAnz. 2000 S. 10189), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 3 vom 29. Juli 2005 (BAnz. Nr. 164 a vom 31. August 2005), entsprechende Anwendung.

§ 58 GemHVO RP – Gesamtanhang

(1) Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung sowie zu den Posten der Gesamtfinanzrechnung die angewandten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass ein sachverständiger Dritter die Wertansätze beurteilen kann. (...)

12. zur Gesamtfinanzrechnung:

- a) die Definition des Finanzmittelfonds,
- b) die Auswirkungen der Änderungen der Definition des Finanzmittelfonds auf die Anfangs- und Endbestände sowie die Zahlungsströme der Vorperiode,
- c) die Zusammensetzung des Finanzmittelfonds, gegebenenfalls einschließlich einer rechnerischen Überleitung zu den entsprechenden Bilanzposten, soweit der Finanzmittelfonds nicht dem Bilanzposten „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei der Europäischen Zentralbank, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ entspricht,
- d) die bedeutenden zahlungsunwirksamen Investitions- und Finanzierungsvorgänge und Geschäftsvorfälle,
- e) die Angaben zum Erwerb und zum Verkauf von Tochterorganisationen und sonstigen Geschäftseinheiten, insbesondere:
 - aa) der Gesamtbetrag aller Kauf- und Verkaufspreise,
 - bb) der Gesamtbetrag der Kaufpreisanteile und der Verkaufspreisanteile, die Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente sind,
 - cc) der Gesamtbetrag aller mit der Tochterorganisation oder der sonstigen Geschäftseinheit erworbenen und aller verkauften Anteile an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten,
 - dd) die Beträge der mit der Tochterorganisation oder der sonstigen Geschäftseinheit erworbenen oder verkauften Bestände an anderen Vermögensgegenständen und Schulden, gegliedert nach Hauptposten, sowie
 - ee) die Bestände des Finanzmittelfonds, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen, (...)

§ 59 GemHVO RP – Gesamtrechenschaftsbericht

(1) Im Gesamtrechenschaftsbericht sind zumindest der Geschäftsverlauf und die Lage der Gemeinde einschließlich der in den Gesamtabchluss einbezogenen Tochterorganisationen so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.

(2) Im Gesamtrechenschaftsbericht sind insbesondere darzustellen:

1. ein Gesamtüberblick über die wirtschaftliche und finanzielle Lage der Gemeinde einschließlich der in den Gesamtabchluss einbezogenen Tochterorganisationen, sodass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild vermittelt wird, (...)

§ 1 KommHVO SL – Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen

(1) Der Haushaltsplan besteht aus

1. dem Ergebnishaushalt,
2. dem Finanzhaushalt,
3. den Teilhaushalten,
4. dem Stellenplan,
5. dem Haushaltssanierungsplan, wenn ein solcher erstellt werden muss.

§ 3 KommHVO SL – Finanzhaushalt

(1) Im Finanzhaushalt sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,
9. *Summe der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 1 bis 8),*
10. Personalauszahlungen,
11. Versorgungsauszahlungen,
12. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
14. Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferauszahlungen,
15. Soziale Sicherung,
16. sonstige Auszahlungen,
17. *Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 10 bis 16),*
18. *Saldo aus Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Saldo aus Nummern 9 und 17),*
19. Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
20. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen,
21. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
22. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
23. sonstige Investitionseinzahlungen,
24. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 19 bis 23),*
25. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
26. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
27. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
28. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen,
29. Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen,
30. sonstige Investitionsauszahlungen,

31. Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 25 bis 30),
 32. Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo aus Nummern 24 und 31),
 33. Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag (Summe der Nummern 18 und 32),
 34. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
 35. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen,
 36. Saldo aus Ein- und Auszahlungen aus Krediten für Investitionen (Saldo aus Nummern 34 und 35),
 37. Saldo aus Ein- und Auszahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
 38. Saldo aus Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Summe der Nummern 36 und 37)
 39. Veränderung der Finanzmittel (Summe der Nummern 33 und 38),
 40. Bestand an Finanzmitteln am Anfang des Haushaltsjahres,
 41. Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Summe der Nummern 39 und 40).

(2) Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzhaushalts ist auf der Grundlage des vom Ministerium für Inneres, Familie, Frauen und Sport bekannt gegebenen Kontenplans vorzunehmen.

§ 4 KommHVO SL – Teilhaushalte (...)

(3) Die Teilhaushalte sind in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern.

Teilhaushalte bilden eine Bewirtschaftungseinheit; sie sind einem Verantwortungsbereich zuzuordnen.

Den Teilhaushalten ist eine Übersicht über die Produktgruppen, die Schlüsselprodukte, die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beizufügen. (...)

(5) Im Teilfinanzhaushalt sind die Einzahlungen

1. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
2. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
3. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
4. aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten sowie
5. die sonstigen Investitionseinzahlungen, und die Auszahlungen
6. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
7. für Baumaßnahmen,
8. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
9. für den Erwerb von Finanzanlagen,
10. von aktivierbaren Zuwendungen sowie
11. die sonstigen Investitionsauszahlungen

einzelnen sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen.

Zusätzlich sind Investitionen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, und Investitionen oberhalb der vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenze einzeln darzustellen und dazu die Verpflichtungsermächtigungen und ihre Aufteilung auf die Folgejahre, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die Investitionssumme anzugeben.

(6) Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Haushaltsjahre verteilen werden. Die Notwendigkeit und die Höhe der Verpflichtungsermächtigungen sind zu erläutern. (...)

§ 14 KommHVO SL – Weitere Vorschriften für Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen

(1) Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen. Satz 1 gilt entsprechend für geleistete Umlagen, die an die Gemeinde zurückfließen.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend für die mit diesen Aufwendungen und Erträgen im Zusammenhang stehenden Auszahlungen und Einzahlungen. (...)

§ 26 KommHVO SL – Zweck der Buchführung, Buchführungspflicht (...)

(2) Die Gemeinde ist zur Erfüllung der in Absatz 1 genannten Zwecke verpflichtet, Bücher nach den Regeln der doppelten Buchführung für Gemeinden zu führen, in denen: (...)

3. alle Finanzierungsvorgänge,

4. die sonstigen, nicht das Vermögen der Gemeinde berührenden wirtschaftlichen Vorgänge, insbesondere durchlaufende Finanzmittel, nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung für Gemeinden und Gemeindeverbände aufgezeichnet werden. (...)

§ 27 KommHVO SL – Buchführung, Aufbewahrung der Unterlagen (...)

(6) Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung werden in einem geschlossenen System geführt.

Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen. (...)

§ 40 KommHVO SL – Finanzrechnung, Planvergleich

(1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

(2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend. § 39 Abs.4 findet entsprechend Anwendung.

§ 41 KommHVO SL – Teilrechnungen, Planvergleich

(1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilhaushalten sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 39 Abs.4 findet entsprechend Anwendung.

(2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilhaushalten ausgewiesenen Ist-Leistungsmengen und Kennzahlen auf Ist-Basis zu ergänzen.

§ 43 KommHVO SL – Anhang

Im Anhang sind anzugeben:

1. die auf die Posten der Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; (...)

§ 44 KommHVO SL – Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. (...)

(2) Außerdem hat der Rechenschaftsbericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu enthalten. (...)

<p>Fortsetzung Saarland III</p>	<p>§ 46 KommHVO SL – Gesamtabchluss (1) Der konsolidierte Jahresabschluss (Gesamtabschluss) besteht aus der konsolidierten Ergebnisrechnung (Gesamtergebnisrechnung) und der konsolidierten Vermögensrechnung (Gesamtvermögensrechnung); die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde sind sinngemäß anzuwenden. (...)</p> <p>§ 48 KommHVO SL – Konsolidierungsbericht (1) Im Konsolidierungsbericht sind darzustellen: 1. ein Gesamtüberblick, bestehend aus a) einer Darstellung der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Gemeinde, so dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild vermittelt wird; (...)</p> <p>(3) Dem Konsolidierungsbericht ist eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nummer 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs bekannt gemachten Form beizufügen.</p>
<p>Sachsen</p>	<p>§ 1 SächsKomHVO-Doppik – Bestandteile des Haushaltsplans, Gesamthaushalt, Anlagen (...) (2) Der Gesamthaushalt besteht aus: 1. dem Ergebnishaushalt; 2. dem Finanzhaushalt; 3. dem Haushaltsquerschnitt als je einer Übersicht über die Erträge und Aufwendungen der Teilhaushalte des Ergebnishaushalts sowie der Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen der Teilhaushalte des Finanzhaushalts. (...)</p> <p>(4) Den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind die Ergebnisse des Jahresabschlusses des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen. Darüber hinaus sind die Positionen der Finanzplanung nach § 80 Abs. 1 SächsGemO für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen. Ergeben sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans wesentliche Änderungen für die folgenden Jahre, so ist der Finanzplan anzupassen.</p> <p>§ 1 E-SächsKomHVO-Doppik – Bestandteile des Haushaltsplans, Gesamthaushalt, Anlagen (...) (2) Der Gesamthaushalt besteht aus: 1. dem Ergebnishaushalt; 2. dem Finanzhaushalt; 3. dem Haushaltsquerschnitt als je einer Übersicht über die Erträge, die Aufwendungen, die Abdeckung von Fehlbeträgen, die Veranschlagung des ordentlichen Ergebnisses und den Nettoressourcenbedarf der Teilhaushalte des Ergebnishaushalts sowie über den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit, die Einzahlungen, die Auszahlungen, den Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit, den Finanzierungsmittelüberschuss oder -fehlbetrag und die Verpflichtungsermächtigungen der Teilhaushalte des Finanzhaushalts.</p> <p>§ 3 E-SächsKomHVO-Doppik – Finanzhaushalt (1) Der Finanzhaushalt enthält in Form des vorgegebenen Musters nach § 128 Nr. 3 Sächs-GemO: 1. den Saldo des Ergebnishaushalts, das veranschlagte Gesamtergebnis nach § 2 Abs. 1 Nr. 25; 2. die Hinzurechnung des Betrages der Abdeckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren nach § 2 Abs. 1 Nr. 20; 3. die Verminderung um die außerordentlichen Erträge aus der Veräußerung von Vermögen; 4. die Hinzurechnung der nicht zahlungswirksamen Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit; 5. die Verminderung um die nicht zahlungswirksamen Erträge aus laufender Verwaltungstätigkeit; 6. die Hinzurechnung der nicht ergebniswirksamen Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit; 7. die Verminderung um die nicht ergebniswirksamen Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;</p>

8. *den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit als Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf des Ergebnishaushalts, das Ergebnis der Berechnung aus den Nummern 1 bis 7;*
9. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen;
10. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit;
11. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagevermögen;
12. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagevermögen und von Wertpapieren des Umlaufvermögens;
13. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit;
14. *Einzahlungen für Investitionstätigkeit, die Summe aus den Nummern 9 bis 13;*
15. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden;
16. Auszahlungen für Baumaßnahmen;
17. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachanlagevermögen;
18. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagevermögen und von Wertpapieren des Umlaufvermögens;
19. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen;
20. Auszahlungen für sonstige Investitionen;
21. *Auszahlungen für Investitionstätigkeit, die Summe aus den Nummern 15 bis 20;*
22. *den Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit, den Saldo aus den Nummern 14 und 21;*
23. *den veranschlagten Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelfehlbetrag, die Summe aus den Nummern 8 und 22;*
24. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und diesen wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften für Investitionen;
25. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und diesen wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften für Investitionen;
26. *den Zahlungsmittelsaldo aus der Finanzierungstätigkeit, den Saldo aus den Nummern 24 und 25;*
27. *die Änderung des Finanzmittelbestands im Haushaltsjahr, die Summe aus den Nummern 23 und 26;*
28. die Hinzurechnung der Entnahme aus der Liquiditätsreserve;
29. die Verminderung um die Zuführung an die Liquiditätsreserve;
30. *den Überschuss oder Bedarf an Zahlungsmitteln im Haushaltsjahr, die Summe aus den Nummern 27, 28 und 29.*

(2) Der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus fremden Finanzmitteln (§ 15) ist nachrichtlich anzugeben.

§ 4 SächsKomHVO-Doppik – Teilhaushalte, Budgets

(1) Der Gesamthaushalt ist in Teilhaushalte zu gliedern. Die Teilhaushalte sind produktorientiert zu bilden. Sie können nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation gebildet werden. Mehrere Produktbereiche können zu einem Teilhaushalt zusammengefasst werden. Werden Teilhaushalte nach der örtlichen Organisation gebildet, können Produktbereiche nach vorgegebenen Produktgruppen oder Produkten auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden. Die Teilhaushalte sind in einen Ergebnishaushalt und in einen Finanzhaushalt zu gliedern. (...)

(4) Der Teilfinanzhaushalt enthält in Form des vorgegebenen Musters nach § 128 Nr. 3 SächsGemO:

1. den anteiligen Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf, der aus § 4 Abs. 3 Nr. 6 unter Hinzurechnung der anteiligen nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und des Betrages der anteiligen Abdeckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren nach Absatz 3 Nr. 5 sowie Verminderung um die anteiligen nicht zahlungswirksamen Erträge zu berechnen ist;
2. die anteiligen Einzahlungen für Investitionstätigkeit nach § 3 Abs. 1 Nr. 9 bis 13;
3. die anteiligen Auszahlungen für Investitionstätigkeit nach § 3 Abs. 1 Nr. 15 bis 20;
4. den anteiligen veranschlagten Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelbedarf, die Summe aus der Nummer 1 und aus dem Saldo aus den Nrn. 2 und 3.

Abweichend von Satz 1 kann die Darstellung im Teilfinanzhaushalt auf Satz 1 Nr. 2 und 3 beschränkt werden. Die Investitionen sind einzeln unter Angabe der Gesamtinvestitionssumme, der Einzahlungen und Auszahlungen sowie der Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre entsprechend § 9 Abs. 2 darzustellen. Maßnahmen von geringer finanzieller Bedeutung dürfen zusammengefasst werden. (...)

§ 6 SächsKomHVO–Doppik – Vorbericht

Der Vorbericht gibt einen Überblick über die Entwicklung und den Stand der Haushaltswirtschaft unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde. Er soll eine durch Kennzahlen gestützte, wertende Analyse der Haushaltslage und ihrer voraussichtlichen Entwicklung enthalten. Unter Einhaltung der folgenden Gliederung sollen insbesondere dargestellt werden: (...)

2. wie sich die wichtigsten Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, das Vermögen, die Verbindlichkeiten ohne Kassenkredite und die Zinsbelastung sowie die Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährverträgen und ihnen wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften in den beiden dem Haushaltsjahr vorangehenden Haushaltsjahren entwickelt haben und voraussichtlich im Finanzplanungszeitraum entwickeln werden;
3. wie sich unter Berücksichtigung einer Fehlbetragsabdeckung aus Vorjahren das Gesamtergebnis und die Rücklagen in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahren entwickeln werden und in welchem Verhältnis sie zum Deckungsbedarf des Finanzplans stehen;
4. welche erheblichen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen im Haushaltsjahr geplant sind und welche Auswirkungen sich hieraus für die Haushalte der folgenden Jahre ergeben werden;
5. wie sich der Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Finanzierungsmittelüberschuss oder der Finanzierungsmittelfehlbetrag entwickeln werden. Ferner sind anzugeben, in welchem Umfang Kassenkredite in Anspruch genommen worden sind und in welchem Umfang verfügbare Mittel aus der Liquiditätsreserve zur Verwendung im Finanzhaushalt gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 28 sowie in welchem Umfang Mittel aus langfristigen Rückstellungen gemäß § 41 Abs. 1 Nr. 3 eingesetzt werden. Die Liquiditätsreserve und deren Entwicklung ist in einer Nebenrechnung darzustellen; (...)

§ 9 SächsKomHVO–Doppik – Finanzplan und Investitionsprogramm

(1) Der Finanzplan besteht aus einer Übersicht über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen sowie des zu veranschlagenden Gesamtergebnisses des Ergebnishaushalts, ferner einer Übersicht über die Entwicklung der Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzhaushalts. Er ist nach der für den Ergebnishaushalt und den Finanzhaushalt geltenden Systematik und nach Jahren gegliedert aufzustellen sowie nach § 1 Abs. 4 Satz 2 in den Haushaltsplan einzubeziehen. Für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen ist eine Gliederung nach Teilhaushalten vorzunehmen.

(2) In das dem Finanzplan zugrunde zu legende Investitionsprogramm sind die im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen. Jeder Jahresabschnitt soll die fortzuführenden und die neuen Maßnahmen mit den auf das betreffende Jahr entfallenden Teilbeträgen wiedergeben.

(3) Bei der Aufstellung und Fortschreibung des Finanzplans nach § 80 Abs. 5 SächsGemO sollen die vom Staatsministerium des Innern bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

(4) Der Finanzplan soll für die einzelnen Jahre, spätestens im letzten Jahr, beim Gesamtergebnis nach § 2 Abs. 1 Nr. 25 zuzüglich der Verwendung von Rücklagen sowie bei Investitionsauszahlungen und deren Deckungsmöglichkeiten ausgeglichen sein, sofern nicht ein Haushaltsstrukturkonzept (§ 24 Abs. 6 und § 25 Abs. 4) besteht.

§ 11 SächsKomHVO–Doppik – Verpflichtungsermächtigungen

Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Dabei ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen werden.

§ 15 SächsKomHVO–Doppik – Fremde Finanzmittel

Im Haushaltsplan der Gemeinde werden nicht veranschlagt:

1. durchlaufende Gelder;
2. Beträge, die die Gemeinde auf Grund einer Rechtsvorschrift unmittelbar für den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers einnimmt oder ausgibt, einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel;

3. Beträge, die die Kasse des endgültigen Kostenträgers oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeindekasse vereinnahmt oder ausgibt.

§ 22 SächsKomHVO-Doppik – Liquidität

- (1) Die liquiden Mittel sind, soweit sie nicht zur rechtzeitigen Leistung von Auszahlungen benötigt werden, sicher und ertragbringend anzulegen; sie müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein.
 (2) Die vorübergehende Verwendung liquider Mittel aus angesammelten langfristigen Rückstellungen gemäß § 41 Abs. 1 Nr. 3 für andere Zwecke ist im Anhang zum Jahresabschluss darzustellen.

§ 28 SächsKomHVO-Doppik – Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen

- (1) Die Haushaltsansätze sind so zu bewirtschaften, dass sie für die im Haushaltsjahr anfallenden Aufwendungen und Auszahlungen ausreichen; sie dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Erfüllung der Aufgaben es erfordert.
 (2) Im Finanzhaushalt darf über Ansätze für Auszahlungen nur verfügt werden, soweit Deckungsmittel rechtzeitig bereitgestellt werden können. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.
 (3) Die Inanspruchnahme von Ansätzen für Aufwendungen und Auszahlungen sowie der bewilligten über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist zu überwachen. Die bei den einzelnen Teilhaushalten noch zur Verfügung stehenden Mittel für Aufwendungen und Auszahlungen müssen stets erkennbar sein.
 (4) Die Absätze 1 und 3 gelten für die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen entsprechend.

§ 47 SächsKomHVO-Doppik – Allgemeine Grundsätze für die Gliederung

- (1) Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinander folgenden Ergebnis-, Vermögens- und der Finanzrechnungen, ist beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen. In der Ergebnis- und Finanzrechnung des Gesamthaushalts und der Teilhaushalte sind die Erträge und Einzahlungen nach ihrem Entstehungsgrund, die Aufwendungen und Auszahlungen nach Arten gegliedert auszuweisen.
 (2) In der Ergebnisrechnung, der Vermögensrechnung und der Finanzrechnung ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Haushaltsjahres anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, so ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern. Wird der Vorjahresbetrag angepasst, so ist auch dies im Anhang anzugeben und zu erläutern. (...)
 (5) Ein Posten der Ergebnisrechnung, Vermögensrechnung oder Finanzrechnung, der keinen Betrag ausweist, braucht nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, dass im vorhergehenden Rechnungsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

§ 49 E-SächsKomHVO-Doppik – Finanzrechnung

- (1) Die Finanzrechnung ist in Staffelform in der Form des vorgegebenen Musters nach § 128 Nr. 5 SächsGemO aufzustellen.
 (2) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen mindestens wie folgt auszuweisen:
1. Steuern und ähnliche Abgaben;
 2. Zuwendungen (Zuweisungen und Zuschüsse) und Umlagen für laufende Verwaltungstätigkeit;
 3. sonstige Transfereinzahlungen;
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, ausgenommen Investitionsbeiträge;
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte;
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen;
 7. Zinsen und ähnliche Einzahlungen;
 8. sonstige haushaltswirksame Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;

9. *die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, die Summe aus den Nummern 1 bis 8;*
 10. Personalauszahlungen;
 11. Versorgungsauszahlungen;
 12. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen;
 13. Zinsen und ähnliche Auszahlungen;
 14. Transferauszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;
 15. sonstige haushaltswirksame Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;
 16. *die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, die Summe aus den Nummern 10 bis 15;*
 17. *der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit als Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf der Ergebnisrechnung, der Saldo aus den Nummern 9 und 16;*
 18. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen;
 19. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit;
 20. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagevermögen;
 21. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagevermögen und von Wertpapieren des Umlaufvermögens;
 22. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit;
 23. *Einzahlungen für Investitionstätigkeit, die Summe aus den Nummern 18 bis 22;*
 24. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden;
 25. Auszahlungen für Baumaßnahmen;
 26. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachanlagevermögen;
 27. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagevermögen und von Wertpapieren des Umlaufvermögens;
 28. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen;
 29. Auszahlungen für sonstige Investitionen;
 30. *Auszahlungen für Investitionstätigkeit, die Summe aus den Nummern 24 bis 29;*
 31. *der Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit, der Saldo aus den Nummern 23 und 30;*
 32. *der Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelfehlbetrag, die Summe aus den Nummern 17 und 31;*
 33. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften für Investitionen;
 34. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich gleichkommende Rechtsgeschäfte für Investitionen;
 35. *der Zahlungsmittelsaldo aus der Finanzierungstätigkeit, der Saldo aus den Nummern 33 und 34;*
 36. *die Änderung des Finanzmittelbestands, die Summe aus den Nummern 32 und 35;*
 37. Einzahlungen aus der Rückzahlung von Geldanlagen, aus Darlehensrückflüssen und aus Liquiditätskrediten;
 38. Auszahlungen für Geldanlagen, für die Gewährung von Darlehen und für die Tilgung von Liquiditätskrediten;
 39. Einzahlungen aus durchlaufenden Geldern;
 40. Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern;
 41. *die haushaltsunwirksamen Vorgänge, der Saldo aus der Summe aus den Nummern 37 und 39 sowie der Summe aus den Nummern 38 und 40;*
 42. der Anfangsbestand an Zahlungsmitteln;
 43. *der Endbestand an Zahlungsmitteln am Ende des Haushaltsjahres, die Summe aus den Nummern 36, 41 und 42.*
- Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

§ 128 GO SN – Muster für die Haushaltswirtschaft

Soweit es für die Vergleichbarkeit der Haushalte erforderlich ist, gibt das Staatsministerium des Innern durch Verwaltungsvorschrift Muster insbesondere für

1. die Haushaltssatzung und ihre Bekanntmachung,
 2. die Beschreibung und Gliederung der Produktbereiche und Produktgruppen sowie die Gestaltung des Haushaltsplanes und des Finanzplanes,
 3. die Form des Haushaltsplans und seiner Anlagen, des Finanzplans und des Investitionsprogramms,
 4. die Form der Anlagenübersicht, der Forderungsübersicht und der Verbindlichkeitenübersicht,
 5. die Zahlungsanordnungen, Buchführung, den Kontenrahmen, den Jahresabschluss und den Gesamtabschluss und ihre Anlagen im Sächsischen Amtsblatt bekannt.
- Die Gemeinden sind verpflichtet, diese Muster zu verwenden. Die Bekanntgabe von Mustern nach Satz 1 Nr. 2 und 3 erfolgt im Benehmen mit dem Staatsministerium für Finanzen.

§ 50 SächsKomHVO–Doppik – Planvergleich

(1) In der Ergebnis- und Finanzrechnung des Gesamthaushalts und der Teilhaushalte sind Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen hinsichtlich der Planansätze und des Ergebnisses gegenüberzustellen.

(2) In den Teilhaushalten sind Erträge und Aufwendungen gemäß § 4 Abs. 3 sowie Einzahlungen und Auszahlungen gemäß § 4 Abs. 4 hinsichtlich der Planansätze und des Ergebnisses gegenüberzustellen.

(3) Der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit nach § 49 Abs. 2 Nr. 17 soll zusätzlich in der Form nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 ermittelt werden.

§ 52 SächsKomHVO–Doppik – Anhang

(1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung vorgeschrieben sind.

§ 53 SächsKomHVO–Doppik – Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde unter dem Gesichtspunkt der Sicherung der stetigen Erfüllung der Aufgaben so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dabei sind die wichtigsten Ergebnisse des Jahresabschlusses und erhebliche Abweichungen der Jahresergebnisse von den Haushaltsansätzen zu erläutern und eine Bewertung der Abschlussrechnungen vorzunehmen.

Abschnitt 10**Gesamtabschluss****§ 55 SächsKomHVO–Doppik – Gesamtabschluss**

Der Gesamtabschluss besteht aus der konsolidierten Ergebnisrechnung und der konsolidierten Vermögensrechnung; die Vorschriften über die Aufstellung der Ergebnis- und Vermögensrechnung der Gemeinde sind entsprechend anzuwenden.

§ 56 SächsKomHVO–Doppik – Kapitalflussrechnung

Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) „Kapitalflussrechnung“ vom 29. Oktober 1999 (BAnz. 2000 S. 10189), zuletzt geändert durch den Deutschen Rechnungslegung Änderungsstandard Nr. 3 vom 29. Juli 2005 (BAnz. S. 13202), entsprechende Anwendung.

§ 1 GemHVO–Doppik ST – Bestandteile des Haushaltsplanes, Anlagen

(1) Der Haushaltsplan besteht aus:

1. dem Ergebnisplan,
2. dem Finanzplan,
3. den Teilplänen und
4. dem Stellenplan.

§ 3 GemHVO–Doppik ST – Finanzplan

(1) Der Finanzplan enthält:

1. die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**:
 - a) Steuern und ähnliche Abgaben,
 - b) Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 - c) sonstige Transfereinzahlungen,
 - d) öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 - e) privatrechtliche Leistungsentgelte,
 - f) Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 - g) sonstige Einzahlungen und
 - h) Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,
2. die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**:
 - a) Personalauszahlungen,
 - b) Versorgungsauszahlungen,
 - c) Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
 - d) Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
 - e) Transferauszahlungen, Umlagen und
 - f) sonstige Auszahlungen,
3. den **Zahlungsverkehr aus Investitionstätigkeit**:
 - a) Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
 - b) Einzahlungen aus der Veränderung des Anlagevermögens,
 - c) Auszahlungen für eigene Investitionen und
 - d) Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter,
4. den **Zahlungsverkehr aus Finanzierungstätigkeit**:
 - a) Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen und
 - b) Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
5. die **Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven**:
 - a) Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven und
 - b) Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,
2. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
3. die Summe der Salden nach Absatz 2 Nrn. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,
4. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,
5. die Summe aus dem Saldo nach Absatz 2 Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven und
6. die Summe aus den Salden nach Absatz 2 Nrn. 3 und 5 und dem voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen.

§ 4 GemHVO–Doppik ST – Teilpläne

(1) Der Haushaltsplan ist in Teilpläne zu gliedern. Die Teilpläne können nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden. Mehrere Produkte oder Produktbereiche können zu Teilplänen zusammengefasst oder Produktbereiche nach Produktgruppen auf mehrere Teilpläne aufgeteilt werden. Die Teilpläne sind in einen Teilergebnisplan und einen Teilfinanzplan zu gliedern. (...)

(4) Im Teilfinanzplan sind

1. die Einzahlungen
 - a) aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
 - b) aus der Veräußerung von Sachanlagen,
 - c) aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
 - d) aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten sowie
 - e) die sonstigen Investitionseinzahlungen
- und
2. die Auszahlungen
 - a) für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
 - b) für Baumaßnahmen,
 - c) für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
 - d) für den Erwerb von Finanzanlagen,
 - e) von aktivierbaren Zuwendungen sowie
 - f) die sonstigen Investitionsauszahlungen

einzeln sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Zusätzlich sind Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, einzeln darzustellen; dabei sind die Verpflichtungsermächtigungen und ihre Aufteilung auf die Folgejahre, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die gesamte Investitionssumme anzugeben.

§ 6 GemHVO–Doppik ST – Vorbericht

Der Vorbericht gibt einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft. Insbesondere ist darzustellen (...)

3. welche Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen im Haushaltsjahr geplant sind und welche finanziellen Auswirkungen sich hieraus für die folgenden Jahre ergeben,
4. in welchen wesentlichen Punkten der Haushaltsplan von der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung abweicht und
5. wie sich die Liquiditätsreserven im Vorjahr entwickelt haben und in welchem Umfang Kassenkredite in Anspruch genommen worden sind.

§ 10 GemHVO–Doppik ST – Verpflichtungsermächtigung

Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilplänen maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen werden. Der Gemeinderat kann bestimmen, dass Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen unterhalb einer von ihm festzulegenden Wertgrenze zusammengefasst ausgewiesen werden.

§ 14 GemHVO–Doppik ST – Fremde Finanzmittel

Im Haushaltsplan der Gemeinde werden nicht veranschlagt

1. durchlaufende Finanzmittel,
2. Finanzmittel, die die Gemeinde aufgrund eines Gesetzes unmittelbar für den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers einnimmt oder ausgibt (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel),
3. Finanzmittel, die die Kasse des endgültigen Kostenträgers oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, an Stelle der Gemeindekasse vereinnahmt oder ausgibt.

§ 21 GemHVO–Doppik ST – Zahlungsfähigkeit

Die zur Sicherung der stetigen Zahlungsfähigkeit angesammelten Mittel müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein.

§ 25 GemHVO–Doppik ST – Bewirtschaftung und Überwachung der Erträge und Forderungen sowie der Aufwendungen und Auszahlungen

- (1) Die Gemeinde hat sicherzustellen, dass die ihr zustehenden Erträge vollständig erfasst und die Forderungen rechtzeitig eingezogen werden.
- (2) Die Haushaltsansätze sind so zu bewirtschaften, dass sie für die im Haushaltsjahr anfallenden Aufwendungen und Auszahlungen ausreichen; sie dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung es erfordert.
- (3) Über Ansätze für Auszahlungen des Finanzplans darf nur verfügt werden, soweit die Deckungsmittel rechtzeitig bereitgestellt werden können. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.
- (4) Die Inanspruchnahme der Haushaltsansätze einschließlich der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist in Haushaltsüberwachungslisten oder auf andere geeignete Weise zu überwachen. Die bei den einzelnen Buchungskonten noch zur Verfügung stehenden Finanzmittel müssen ständig zu erkennen sein.
- (5) Die Absätze 2 und 3 gelten für die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen entsprechend.

§ 26 GemHVO–Doppik ST – Berichtspflicht

- (1) Der Gemeinderat ist mehrmals jährlich über den Stand des Haushaltsvollzugs (Erreichung der Finanz- und Leistungsziele) zu unterrichten.
- (2) Der Gemeinderat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich abzeichnet, dass
 1. sich das Planergebnis des Ergebnisplans oder des Finanzplans wesentlich verschlechtert oder
 2. sich die Gesamtauszahlungen einer Maßnahme des Finanzplans nicht nur geringfügig erhöhen werden.

§ 44 GemHVO–Doppik ST – Finanzrechnung, Planvergleich

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen auszuweisen. Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend. § 43 Abs. 3 findet entsprechend Anwendung.

§ 45 GemHVO–Doppik ST – Teilrechnungen, Planvergleich

- (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 43 Abs. 3 findet entsprechend Anwendung.
- (2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

<p>Fortsetzung Sachsen-Anhalt III</p>	<p>§ 48 GemHVO–Doppik ST – Rechenschaftsbericht (1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dabei sind die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und erhebliche Abweichungen der Jahresergebnisse von den Haushaltsansätzen zu erläutern und eine Bewertung der Abschlussrechnungen vorzunehmen. (...)</p> <p>Abschnitt 10 Gesamtabchluss § 50 GemHVO–Doppik ST – Gesamtabchluss Der Gesamtabchluss gemäß § 108 Abs. 5 der Gemeindeordnung besteht aus den zusammengefassten Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnungen; die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde sind entsprechend anzuwenden.</p> <p>§ 51 GemHVO–Doppik ST – Zusammengefasste Finanzrechnung Auf die zusammengefasste Finanzrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nummer 2 des Deutschen Standardisierungsrates zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Fassung (Bundesanzeiger Nr. 164a vom 31. August 2005) entsprechende Anwendung.</p>
<p>Schleswig-Holstein</p>	<p>§ 1 GemHVO–Doppik SH – Haushaltsplan (1) Der Haushaltsplan besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dem Ergebnisplan, 2. dem Finanzplan, 3. den Teilplänen, 4. dem Stellenplan. (...) <p>(4) Den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen.</p> <p>§ 3 GemHVO–Doppik SH – Finanzplan (1) Im Finanzplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen</p> <p>die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Steuern und ähnliche Abgaben, 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen, 3. sonstige Transfereinzahlungen, 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, 5. privatrechtliche Leistungsentgelte, 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen, 7. sonstige Einzahlungen, 8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen, <p>die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. Personalauszahlungen, 10. Versorgungsauszahlungen,

11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit die Einzahlungen

15. aus Zuweisungen und Zuschüssen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden,
17. aus der Veräußerung von beweglichem Anlagevermögen,
18. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
19. aus der Abwicklung von Baumaßnahmen,
20. aus Rückflüssen von Ausleihungen (für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen Dritter),
21. von Beiträgen und ähnlichen Entgelten und
22. sonstige Investitionseinzahlungen,

aus Investitionstätigkeit die Auszahlungen

23. von Zuweisungen und Zuschüssen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
24. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
25. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
26. für den Erwerb von Finanzanlagen,
27. für Baumaßnahmen,
28. für die Gewährung von Ausleihungen (für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen Dritter),
29. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

30. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
31. Rückflüsse von Darlehen aus der Anlage liquider Mittel,
32. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
33. Gewährung von Darlehen zur Anlage liquider Mittel.

(2) Im Finanzplan sind für jedes Haushaltsjahr der voraussichtliche Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel durch

1. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
4. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4,*
6. *die Summe aus Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres* auszuweisen.

(3) Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium im Amtsblatt für Schleswig-Holstein bekannt gemachten Kontenrahmens vorzunehmen.

§ 4 GemHVO-Doppik SH – Teilpläne

- (1) Die Teilpläne bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. Sie sind nach Produktgruppen und Unterproduktgruppen zu erstellen. Die Gliederung im Haushaltsplan hat nach den Absätzen 2 oder 3 zu erfolgen. (...)
- (2) Bei einer Gliederung nach dem vom Innenministerium im Amtsblatt für Schleswig-Holstein bekannt gemachten Produktrahmen sind die Teilpläne in der danach vorgegeben Reihenfolge im Haushaltsplan abzubilden. Den Teilplänen sind jeweils in einer Übersicht die Summen der Erträge und der Aufwendungen und die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen für den Produktbereich voranzustellen. (...)
- (5) Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen entsprechend § 3 Abs. 1 Nr. 15 bis 29 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Als Einzelmaßnahmen sind jeweils die erheblichen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen auszuweisen. Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben. (...)
- (7) Eine Position im Teilergebnisplan oder im Teilfinanzplan, die keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, im Vorjahr oder im Vorvorjahr wurde unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen werden. (...)

§ 6 GemHVO-Doppik SH – Vorbericht

- (1) Der Vorbericht gibt einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft. Insbesondere ist darzustellen
1. in einer Übersicht die Entwicklung der Steuereinnahmen und der Finanzzuweisungen sowie der Umlagen in den letzten drei abgeschlossenen Haushaltsjahren, im Vorjahr und im Haushaltsjahr, (...)
 7. in einer Übersicht die Entwicklung des Anstiegs der bereinigten Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit im Haushaltsjahr, in den beiden vorangegangenen Haushaltsjahren sowie in den drei nachfolgenden Jahren im Vergleich mit den Empfehlungen des jährlichen Haushaltserlasses des Innenministeriums, (...)

§ 11 GemHVO-Doppik SH – Verpflichtungsermächtigungen

Die Verpflichtungsermächtigungen sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen zu veranschlagen.

§ 14 GemHVO-Doppik SH – Fremde Finanzmittel

Im Haushaltsplan der Gemeinde werden nicht veranschlagt

1. durchlaufende Gelder,
2. Beträge, die die Gemeinde auf Grund eines Gesetzes unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat, einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel,
3. Beträge, die die Kasse des endgültigen Kostenträgers oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeindekasse vereinnahmt oder ausgibt.

§ 27 GemHVO-Doppik SH – Liquidität

Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen.

§ 28 GemHVO-Doppik SH – Bewirtschaftung und Überwachung

- (1) Die im Haushaltsplan enthaltenen Aufwendungen und Auszahlungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. Das Gleiche gilt für Verpflichtungsermächtigungen. Bei Ansätzen für Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen muss die rechtzeitige Bereitstellung von Finanzmitteln gesichert sein. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.
- (2) Die Inanspruchnahme von Haushaltsmitteln einschließlich der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist auf geeignete Weise zu überwachen.

(3) Durch geeignete Maßnahmen ist sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden.

(4) Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche von weniger als 25 Euro geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. Mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

§ 33 GemHVO-Doppik SH – Buchführung (...)

(6) Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen. (...)

(8) Für durchlaufende Finanzmittel sowie andere haushaltsfremde Vorgänge sind gesonderte Nachweise zu führen. (...)

§ 44 GemHVO-Doppik SH – Jahresabschluss

(1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in dieser Verordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen. Der Jahresabschluss besteht aus

1. der Ergebnisrechnung,
2. der Finanzrechnung,
3. den Teilrechnungen,
4. der Bilanz und
5. dem Anhang.

§ 46 GemHVO-Doppik SH – Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt voneinander 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 entsprechende Anwendung. In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Kassenkrediten auszuweisen. Fremde Finanzmittel nach § 14 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert von der Änderung der gesamten liquiden Mittel anzugeben.

§ 47 GemHVO-Doppik SH – Teilrechnungen

Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung aufzustellen. § 45 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung.

§ 51 GemHVO-Doppik SH – Anhang (...)

(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

1. Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde vermittelt, (...)

§ 52 GemHVO-Doppik SH – Lagebericht

Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu enthalten. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

<p>Fortsetzung Schleswig-Holstein IV</p>	<p>§ 53 GemHVO-Doppik SH – Gesamtabschluss (1) Der Gesamtabschluss besteht aus 1. der Gesamtergebnisrechnung, 2. der Gesamtbilanz, 3. dem Gesamtanhang. Ihm ist ein Gesamtlagebericht beizufügen. Der Gesamtabschluss hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde einschließlich ihrer Aufgabenträger zu vermitteln. (...)</p>
<p>Thüringen (Doppik zum Zeitpunkt der Berichterstellung noch nicht parlamentarisch verabschiedet)</p>	<p>§ 1 E-ThürGemHV-Doppik – Bestandteile und Anlagen Bestandteile und Anlagen (1) Der Haushaltsplan besteht aus: 1. dem Ergebnisplan, 2. dem Finanzplan, 3. den Teilplänen und 4. dem Stellenplan. (...) (3) Im Ergebnis- und Finanzplan sowie in den Teilergebnis- und Teilfinanzplänen sind die Ergebnisse des Haushaltsvorjahres, die Ansätze des Haushaltsvorjahres, die Ansätze des Haushaltsjahres, und die Planungspositionen der folgenden drei Haushaltsjahre gegenüberzustellen. Werden in der Haushaltssatzung Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre getroffen, sind abweichend von Satz 1 im Ergebnis- und Finanzplan sowie in den Teilergebnis- und Teilfinanzplänen die Ergebnisse des Haushaltsvorjahres, die Ansätze des Haushaltsvorjahres, die Ansätze der beiden Haushaltsjahre sowie die Planungspositionen der folgenden drei Haushaltsjahre gegenüberzustellen.</p> <p>§ 3 E-ThürGemHV-Doppik – Finanzplan (1) Im Finanzplan sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen: 1. als laufende Einzahlungen aus Verwaltungstätigkeit: a) Steuern und ähnliche Abgaben, b) Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfereinzahlungen, c) Einzahlungen aus der sozialen Sicherung, d) öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, e) privatrechtliche Leistungsentgelte, f) Kostenerstattungen und Kostenumlagen, g) Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen und Leistungen, h) andere aktivierte Eigenleistungen, i) sonstige laufende Einzahlungen, j) <i>Summe der laufenden Einzahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 1.a bis 1.i)</i> 2. als laufende Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit: a) Personalauszahlungen, b) Versorgungsauszahlungen, c) Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen, d) Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferauszahlungen, e) Auszahlungen der sozialen Sicherung,</p>

- f) sonstige laufende Auszahlungen,
- g) *Summe der laufenden Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 2.a bis 2.f),*
- 3. *Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Saldo der Nummern 1.j und 2.g),*
- 4. Zins- und sonstige Finanzeinzahlungen,
- 5. Zins- und sonstige Finanzauszahlungen,
- 6. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen (Saldo der Nummern 4 und 5),*
- 7. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Saldo der Nummern 3 und 6),*
- 8. außerordentliche Einzahlungen,
- 9. außerordentliche Auszahlungen,
- 10. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Saldo der Nummern 8 und 9),*
- 11. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 7 und 10),*
- 12. **Einzahlungen aus Investitionstätigkeit:**
 - a) Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
 - b) Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
 - c) Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen,
 - d) Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen,
 - e) Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
 - f) Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
 - g) Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten,
 - h) sonstige Investitionseinzahlungen,
 - i) *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 12.a bis 12.h),*
- 13. **Auszahlungen aus Investitionstätigkeit:**
 - a) Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen,
 - b) Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen,
 - c) Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen,
 - d) Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
 - e) Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten,
 - f) sonstige Investitionsauszahlungen,
 - g) *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 13.a bis 13.f),*
- 14. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 12.i und 13.g),*
- 15. *Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag (Summe der Nummern 11 und 14),*
- 16. Einzahlungen aus der Aufnahme von Investitionskrediten,
- 17. Auszahlungen zur Tilgung von Investitionskrediten,
- 18. *Veränderung der Investitionskredite (Saldo der Nummern 16 und 17),*

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung,
20. Auszahlungen zur Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
21. *Veränderung der Kredite zur Liquiditätssicherung (Saldo der Nummern 19 und 20),*
22. Zunahme der liquiden Mittel,
23. Abnahme der liquiden Mittel,
24. *Veränderung der liquiden Mittel (Saldo der Nummern 22 und 23),*
25. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Saldo der Nummern 18, 21 und 24),*
26. Einzahlungen aus durchlaufenden Geldern, fremden Finanzmitteln,
27. Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern, fremden Finanzmitteln,
28. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern, fremden Finanzmitteln (Saldo der Nummern 26 und 27).*

(2) Die Zuordnung von Ein- und Auszahlungen zu den Posten des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom für das Kommunalrecht zuständigen Ministerium bekannt gegebenen Kontenrahmenplans vorzunehmen.

§ 4 E-ThürGemHV-Doppik – Teilpläne (...)

(5) Dem Haushaltsplan ist als Anlage eine Übersicht über die Finanzdaten der Teilergebnis- und der Teilfinanzpläne beizufügen. Ferner sind für jeden Teilplan die Finanzdaten des Haushaltsjahres für die wesentlichen und die sonstigen Produkte darzustellen. (...)

(8) Jeder Teilplan besteht aus:

1. einem Teilergebnisplan,
2. einem Teilfinanzplan. (...)

(12) In jedem Teilfinanzplan sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

1. *Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit,*
2. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen,*
3. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 1 und 2),*
4. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen,*
5. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen vor Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 3 und 4),*
6. Einzahlungen aus internen Leistungsbeziehungen,
7. Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen,
8. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen (Saldo der Nummern 6 und 7),*
9. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nach Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 5 und 8),*
10. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
11. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
12. Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen,
13. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen,
14. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
15. Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
16. Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten,

17. sonstige Investitionseinzahlungen,
18. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 10 bis 17),*
19. Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen,
20. Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen,
21. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen,
22. Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
23. Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten,
24. sonstige Investitionsauszahlungen,
25. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 19 bis 24),*
26. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 18 und 25),*
27. *Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag des Teilplans im Haushaltsjahr (Summe der Nummern 9 und 26).*

Die in Satz 1 Nr. 10 bis 17 genannten Einzahlungen und die in Satz 1 Nr. 19 bis 24 genannten Auszahlungen sind insgesamt und oberhalb der vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenzen einzeln für jede Investition oder Investitionsförderungsmaßnahme darzustellen.

(13) Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken oder die vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenzen für die in Absatz 12 Satz 1 Nr. 19 bis 24 genannten Auszahlungen überschreiten, sind einzeln im Teilfinanzplan darzustellen. Ihre Aufteilung auf die Haushaltsfolgejahre, für die folgenden drei Haushaltsjahre getrennt und für die verbleibenden Haushaltsjahre in einer Summe, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Gesamtein- und -auszahlungen sind anzugeben. Neue Investitionsmaßnahmen sind zu erläutern. Erstrecken sich Investitionsmaßnahmen über mehrere Jahre, ist die bisherige Abwicklung im jeweiligen Teilfinanzplan darzulegen.

(14) Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilplänen maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Verpflichtungen voraussichtlich auf die künftigen Haushaltsjahre verteilen werden. Die Notwendigkeit und die Höhe der einzelnen Verpflichtungsermächtigung sind zu erläutern.

(15) In den Teilplänen sind ferner zu erläutern:

1. Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen zur Erfüllung von Verträgen, die die Gemeinde über ein Jahr hinaus zu erheblichen Zahlungen verpflichten,
2. Abschreibungen, soweit sie erheblich von den planmäßigen Abschreibungen abweichen oder die Abschreibungsmethode, soweit sie von der im Vorjahr angewendeten Abschreibungsmethode abweicht,
3. Haushaltsvermerke gemäß den §§ 15 bis 17,
4. wesentliche Ansätze von Erträgen und Aufwendungen sowie Ein- und Auszahlungen, soweit sie von den Ansätzen des Vorjahres erheblich abweichen,
5. andere besondere Bestimmungen in den Teilplänen.

§ 6 E-ThürGemHV-Doppik – Vorbericht

Der Vorbericht gibt einen Überblick über die Entwicklung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr unter Einbeziehung insbesondere der beiden Haushaltsvorjahre. Die durch den Haushalt gesetzten Rahmenbedingungen sind zu erläutern. Der Vorbericht enthält ferner einen Ausblick auf wesentliche Veränderungen der Rahmenbedingungen der Planung und die Entwicklung wichtiger Planungskomponenten innerhalb des Zeitraums der Ergebnis- und Finanzplanung. Insbesondere sind darzustellen:

1. die Entwicklung der wichtigsten Erträge und Einzahlungen sowie der wichtigsten Aufwendungen und Auszahlungen, (...)
3. die Entwicklung der Finanzmittelüberschüsse/Finanzmittelfehlbeträge,
4. die Entwicklung der Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sowie die sich hieraus ergebenden Auswirkungen auf die Ergebnis- und Finanzpläne der Haushaltsfolgejahre, (...)

§ 13 E-ThürGemHV-Doppik – Weitere Bestimmungen für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Ein- und Auszahlungen

- (1) Abgaben, abgabenähnliche Erträge und allgemeine Finanzzuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn diese sich auf Erträge der Haushaltsvorjahre beziehen. Satz 1 gilt entsprechend für geleistete Umlagen, die an die Gemeinde zurückfließen.
- (2) Absatz 1 gilt entsprechend für die mit diesen Erträgen und Aufwendungen in Zusammenhang stehenden Ein- und Auszahlungen. (...)

§ 23 E-ThürGemHV-Doppik – Berichtspflicht

- (1) Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde, in der Regel jedoch halbjährlich, ist der Gemeinderat während des Haushaltsjahres über den Stand des Haushaltsvollzugs einschließlich der Erreichung der Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten.

§ 30 E-ThürGemHV-Doppik – Buchführung (...)

- (9) Die Ergebnis- und die Finanzrechnung sowie die Bilanz werden in einem geschlossenen System geführt. Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen. (...)

§ 44 E-ThürGemHV-Doppik – Bestandteile und Anlagen

- (1) Der Jahresabschluss besteht aus:

1. der Ergebnisrechnung,
2. der Finanzrechnung,
3. den Teilrechnungen,
4. der Bilanz,
5. dem Anhang.

§ 47 E-ThürGemHV-Doppik – Finanzrechnung

- (1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen vollständig und getrennt voneinander nachzuweisen. Einzahlungen dürfen nicht mit Auszahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist.
- (2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 Absatz 1 entsprechend.
- (3) Den in der Finanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.
- (4) Außerordentliche Ein- und Auszahlungen sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang anzugeben und zu erläutern.

§ 48 E-ThürGemHV-Doppik – Teilrechnungen

- (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. (...)
- (3) Den in der Teilfinanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

§ 50 E-ThürGemHV-Doppik – Anhang

- (1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen und der Bilanz vorgeschrieben sind.
- (2) Im Anhang sind ferner anzugeben und zu erläutern:
1. die auf die Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, (...)

§ 51 E-ThürGemHV-Doppik – Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr zu geben.

(2) Außerdem hat der Rechenschaftsbericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. (...)

Neunter Abschnitt: Gesamtabschluss**§ 56 E-ThürGemHV-Doppik – Bestandteile und Anlagen**

(1) Der Gesamtabschluss besteht aus:

1. der Gesamtergebnisrechnung,
2. der Gesamtfinanzrechnung,
3. der Gesamtbilanz,
4. dem Gesamtanhang.

§ 59 E-ThürGemHV-Doppik – Gesamtfinanzrechnung

Auf die Gesamtfinanzrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nummer 2 (DRS 2) "Kapitalflussrechnung" vom 29. Oktober 1999 (Bundesanzeiger 2000, S. 10189) in der jeweils geltenden Fassung entsprechende Anwendung.

§ 61 E-ThürGemHV-Doppik – Gesamtanhang

(1) Im Gesamtanhang sind die angewandten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Ferner sind in den Gesamtanhang diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtfinanzrechnung und der Gesamtbilanz vorgeschrieben sind.

(2) Abweichungen von bisher angewandten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden sind anzugeben und zu begründen. Deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde ist gesondert darzustellen. (...)

Quelle: Eigene Darstellung; Hervorhebungen im Schriftbild durch die Verfasser zur Verdeutlichung der Unterscheidungen.

ANLAGE 4.2: Übersicht (Gesamt-) Finanzhaushalt in den Bundesländern – in Abgleich mit dem IMK Leittext

IMK-Leittext § 3 – Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält

die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus **Investitionstätigkeit**

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus **Finanzierungstätigkeit**

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der **Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven**

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
 2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
 3. *die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
 4. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
 5. *die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,*
 6. *die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres*
- auszuweisen.

Baden-Württemberg: § 3 E-GemHVO BW – Finanzhaushalt

Der Finanzhaushalt enthält **aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Einzahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der veranschlagten zahlungswirksamen ordentlichen Erträge) und
2. Auszahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der veranschlagten zahlungswirksamen ordentlichen Aufwendungen);
3. *Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – ordentliches Ergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 1 und 2);*
4. Einzahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierbaren außerordentlichen zahlungswirksamen Erträge ohne Einzahlungen aus Investitionstätigkeit) und
5. Auszahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierbaren außerordentlichen zahlungswirksamen Aufwendungen ohne Auszahlungen aus Investitionstätigkeit);
6. *Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – Sonderergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 4 und 5);*
7. *Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – Gesamtergebnis (Summe aus den Salden Nummer 3 und 6);*

aus **Investitionstätigkeit**

8. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
9. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit,
10. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen,
11. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögen und
12. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit;
13. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 8 bis 12);*
14. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
15. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
16. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen,
17. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögen,
18. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen und
19. Auszahlungen für sonstige Investitionen;
20. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 14 bis 19);*
21. *Saldo aus Investitionstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 13 und 20);*
22. *veranschlagter Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelfehlbetrag (Summe aus den Salden Nummer 7 und 21);*

aus **Finanzierungstätigkeit**

23. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,
24. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen,
25. Entnahme aus Liquiditätsreserve (einschließlich Aufnahme innerer Darlehen für Investitionen) und
26. Zuführung an Liquiditätsreserve (einschließlich Tilgung innerer Darlehen für Investitionen);
27. *Saldo aus Finanzierungstätigkeit (Saldo aus den Summen Nummer 23 bis 26);*
28. *Finanzierungsmittelbestand (Summe der Salden Nummer 22 und 27).*

Bayern: § 3 KommHV-Doppik BY – Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält **aus laufender Verwaltungstätigkeit** folgende Einzahlungen:

1. Steuern und ähnliche Abgaben
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen
3. sonstige Transfereinzahlungen
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte
5. privatrechtliche Leistungsentgelte
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen
7. sonstige Einzahlungen
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen

und folgende Auszahlungen:

9. Personalauszahlungen
10. Versorgungsauszahlungen
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen
12. Transferauszahlungen
13. sonstige Auszahlungen
14. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen

sowie **aus Investitionstätigkeit** folgende Einzahlungen:

15. aus Investitionszuschüssen
16. aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit
17. aus der Veräußerung von Sachvermögen
18. aus der Veräußerung von Finanzvermögen
19. für sonstige Investitionstätigkeit

und folgende Auszahlungen:

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden
21. für Baumaßnahmen
22. für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen
23. für den Erwerb von Finanzvermögen
24. für Investitionsförderungsmaßnahmen und
25. für sonstige Investitionen

sowie **aus Finanzierungstätigkeit**

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten, wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen und inneren Darlehen für Investitionen und
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten, wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen und inneren Darlehen für Investitionen.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach den Nrn. 1 und 2 als Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelfehlbetrag,*
4. *der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nr. 4 und*
6. *die Summe nach Nr. 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen.*

IMK-Leittext § 3 – Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus **Investitionstätigkeit**

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus **Finanzierungstätigkeit**

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der **Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven**

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
4. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,*
6. *die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres* auszuweisen.

Brandenburg: § 5 KomHKV BB – Finanzhaushalt

Der Finanzhaushalt enthält mindestens die folgenden Positionen: aus **laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. Sonstige Transfereinzahlungen,
4. Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. Privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,
9. *Summe der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Nummer 1 bis 8),*

10. Personalauszahlungen,

11. Versorgungsauszahlungen,
12. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. Transferauszahlungen,
14. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
15. *Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Nummer 10 bis 14),*
16. *Saldo d. Einzahlungen und Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit (Nr. 9 + 15),*

aus **Investitionstätigkeit**

17. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
18. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
19. Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen,
20. Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Gebäuden,
21. Einzahlungen aus der Veräußerung von übrigem Sachanlagevermögen,
22. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagevermögen,
23. Sonstige Einzahlungen aus Investitionstätigkeit,
24. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Nummer 17 bis 23),*
25. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
26. Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen für Investitionen Dritter,
27. Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen,
28. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Gebäuden,
29. Auszahlungen für den Erwerb von übrigem Sachanlagevermögen,
30. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagevermögen,
31. Sonstige Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
32. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Nummer 25 bis 31),*
33. *Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Nr. 24 + 32),*
34. *Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag (Summe aus den Nrn. 16 + 33),*

aus **Finanzierungstätigkeit**

35. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
36. Sonstige Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (ohne Liquiditätskredite),
37. *Summe der Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (Nummer 35 und 36),*
38. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen,
39. Sonstige Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (ohne Tilgung von Liquiditätskrediten),
40. *Summe der Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (Nummer 38 und 39),*

Hessen: § 3 GemHVO-Doppik HE – Gesamtfinanzhaushalt

(1) Im Gesamtfinanzhaushalt ist der geplante Finanzmittelfluss wie folgt darzustellen:

aus **laufender Verwaltungstätigkeit**

1. geplantes Jahresergebnis des Gesamtergebnishaushalts,
2. zuzüglich der Abschreibungen und abzüglich der Zuschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens,
3. abzüglich der Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für erhaltene Investitionszuweisungen und -zuschüssen,
4. zuzüglich der Zunahme und abzüglich der Abnahme von Rückstellungen,
5. abzüglich der Erträge und zuzüglich der Aufwendungen aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens,
6. zuzüglich der sonstigen nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und abzüglich der sonstigen nicht zahlungswirksamen Erträge (einschließlich sonstiger außerordentlicher Erträge und Aufwendungen),
7. abzüglich der Zunahme und zuzüglich der Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind,
8. zuzüglich der Zunahme und abzüglich der Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind,

aus **Investitionstätigkeit**

9. Einzahlungen aus Investitionszuweisungen und -zuschüssen sowie aus Investitionsbeiträgen,
10. zuzüglich Einzahlungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und des immateriellen Anlagevermögens,
11. abzüglich Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen und immaterielle Anlagevermögen,
12. zuzüglich Einzahlungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens,
13. abzüglich Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen,

aus **Finanzierungstätigkeit**

14. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und der Begebung von Anleihen,
15. abzüglich Auszahlungen aus der Tilgung von Krediten und Anleihen.

(2) Für jedes Haushaltsjahr sind auszuweisen

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Abs. 1 Nr. 1 bis 8) als Finanzmittelfluss aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Abs. 1 Nr. 9 bis 13) als Finanzmittelfluss aus Investitionstätigkeit,*
3. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Abs. 1 Nr. 14 und 15) als Finanzmittelfluss aus Finanzierungstätigkeit,*
4. *die Summe der Salden nach Nr. 1 bis 3 als geplanter Finanzmittelüberschuss oder geplanter Finanzmittelfehlbetrag des Haushaltsjahres,*
5. *die Summe des geplanten Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbetrags des Haushaltsjahres (Nr. 4) und des voraussichtlichen Finanzmittelbestandes am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Endbestand der Finanzmittel am Ende des Haushaltsjahres.*

	<p><i>41. Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen der Finanzierungstätigkeit (Nr. 37 + 40), aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven</i></p> <p>42. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,</p> <p>43. Auszahlungen an Liquiditätsreserven,</p> <p><i>44. Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven (Nummer 42 und 43),</i></p> <p><i>45. Veränderung des Bestandes an Finanzmitteln (Summe der Salden aus den Nummern 34, 41 und 44),</i></p> <p>46. Voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln zu Beginn des Haushaltsjahres (ohne Liquiditätskredite und Kontokorrentverbindlichkeiten),</p> <p><i>47. Voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Summe aus den Nummern 45 und 46).</i></p>	
--	--	--

IMK-Leittext § 3 – Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält

die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus Finanzierungstätigkeit

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
4. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,*
6. *die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres* auszuweisen.

Mecklenburg-Vorpommern: § 3 GemHVO-Doppik MV – Finanzhaushalt

(1) Im Finanzhaushalt sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfereinzahlungen,
3. Einzahlungen der sozialen Sicherung,
4. Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. Privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
8. Andere aktivierte Eigenleistungen,
9. Sonstige laufende Einzahlungen,
10. *Summe der laufenden Einzahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nrn. 1 bis 9),*
11. Personalauszahlungen,
12. Vorsorgeauszahlungen,
13. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
14. Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferauszahlungen,
15. Auszahlungen der sozialen Sicherung,
16. Sonstige laufende Auszahlungen,
17. *Summe der laufenden Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe d. Nrn. 11 bis 16),*
18. *Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Saldo der Nummern 10 bis 17),*
19. Zinseinzahlungen und sonstige Finanzeinzahlungen,
20. Zinsauszahlungen und sonstige Finanzauszahlungen,
21. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen (Saldo der Nummern 19 und 20),*
22. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 18 und 21),*
23. Außerordentliche Einzahlungen,
24. Außerordentliche Auszahlungen,
25. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Saldo der Nrn. 23 und 24),*
26. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 22 und 25),*
27. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
28. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
29. Einzahlungen aus immateriellen Vermögensgegenständen,
30. Einzahlungen Sachanlagen,
31. Einzahlungen aus Finanzanlagen,
32. Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
33. Einzahlungen aus Vorräten,
34. Sonstige Investitionseinzahlungen,
35. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 27 bis 34),*
36. Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,
37. Auszahlungen für Sachanlagen,
38. Auszahlungen für Finanzanlagen,
39. Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
40. Auszahlungen für Vorräte,
41. Sonstige Investitionsauszahlungen,
42. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 36 bis 41),*

Niedersachsen: § 3 GemHKVO NI – Finanzhaushalt

In den Finanzhaushalt werden aufgenommen

1. als **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

- a) Steuern und ähnliche Abgaben,
- b) Zuwendungen und allgemeine Umlagen, außer für Investitionstätigkeit,
- c) sonstige Transfereinzahlungen,
- d) öffentlich-rechtliche Entgelte, außer Beiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit,
- e) privatrechtliche Entgelte, außer für Investitionstätigkeit,
- f) Kostenerstattungen und Kostenumlagen, außer für Investitionstätigkeit,
- g) Zinsen und ähnliche Einzahlungen,
- h) Einzahlungen aus der Veräußerung geringwertiger Vermögensgegenstände und
- i) sonstige haushaltswirksame Einzahlungen,

2. als **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

- a) Auszahlungen für aktives Personal,
- b) Auszahlungen für Versorgung,
- c) Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen und für geringwertige Vermögensgegenstände,
- d) Zinsen und ähnliche Auszahlungen,
- e) Transferauszahlungen, außer für Investitionstätigkeit, und
- f) sonstige haushaltswirksame Auszahlungen,

3. *die Darstellung des Saldos der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*

4. als **Einzahlungen für Investitionstätigkeit**

- a) Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionstätigkeit,
- b) Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit,
- c) Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen,
- d) Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögensanlagen und
- e) Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit,

5. als **Auszahlungen für Investitionstätigkeit**

- a) Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
- b) Auszahlungen für Baumaßnahmen,
- c) Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen,
- d) Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögensanlagen,
- e) Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen und
- f) Auszahlungen für sonstige Investitionstätigkeit,

6. *die Darstellung des Saldos aus Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionstätigkeit,*

7. *die Darstellung der Summe der Salden nach den Nummern 3 und 6 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*

8. als **Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit**

- a) die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und
- b) die Einzahlungen aus der Aufnahme innerer Darlehen,

9. als **Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit**

- a) die Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und
- b) die Auszahlungen für die Rückzahlung innerer Darlehen,

	<p>43. <i>Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo d. Nrn. 35 und 42),</i> 44. <i>Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag (Summe der Nummern 26 und 43),</i> 45. <i>Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,</i> 46. <i>Auszahlungen zur Tilgung von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,</i> 47. <i>Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (Saldo der Nummern 45 und 46),</i> 48. <i>Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit,</i> 49. <i>Auszahlungen zur Tilgung von Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit,</i> 50. <i>Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit (Saldo der Nummern 48 und 49),</i> 51. <i>Abnahme der liquiden Mittel,</i> 52. <i>Zunahme der liquiden Mittel,</i> 53. <i>Veränderung der liquiden Mittel (Saldo der Nummern 51 und 52),</i> 54. <i>Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Summe der Nummern 47, 50 und 53),</i> 55. <i>Einzahlungen aus durchlaufenden Geldern,</i> 56. <i>Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern.</i></p> <p>Amtsangehörige Gemeinden haben anstelle des Satzes 1 Nr. 48 bis 53 folgende Posten auszuweisen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. unter Nummer 48: Zunahme der Verbindlichkeiten gegenüber dem Amt aus der Aufnahme von Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit, 2. unter Nummer 49: Abnahme der Verbindlichkeiten gegenüber dem Amt aus der Aufnahme von Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit, 3. unter Nummer 50: Veränderung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Amt aus Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit (Saldo der Nummern 48 und 49), 4. unter Nummer 51: Abnahme der Forderungen gegenüber dem Amt aus dem Zahlungsmittelbestand, 5. unter Nummer 52: Zunahme der Forderungen gegenüber dem Amt aus dem Zahlungsmittelbestand, 6. unter Nummer 53: Veränderungen der Forderungen gegenüber dem Amt aus dem Zahlungsmittelbestand (Saldo der Nummern 51 und 52), <p>Ämter haben bei den Posten nach Satz 1 Nr. 48 bis 53 nur den auf ihren Haushalt entfallenden Anteil an den Krediten zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit und den liquiden Mitteln auszuweisen. Die Sätze 2 und 3 gelten für die zuständige Verwaltungsbehörde des Amtes entsprechend.</p> <p>(2) Die Zuordnung von Ein- und Auszahlungen zu den Posten des Finanzhaushaltes ist auf der Grundlage des vom Innenministerium als Verwaltungsvorschrift bekannt gegebenen Kontenrahmenplanes vorzunehmen.</p>	<p>10. <i>die Darstellung des Saldos aus Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit sowie</i></p> <p>11. <i>die Darstellung des voraussichtlichen Bestandes an Zahlungsmitteln am Ende des Haushaltsjahres aus</i></p> <ol style="list-style-type: none"> a) <i>der Summe der Salden aus den Nummern 7 und 10 und</i> b) <i>dem voraussichtlichen Bestand an Zahlungsmitteln am Anfang des Haushaltsjahres.</i>
--	--	---

IMK-Leittext § 3 – Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus Finanzierungstätigkeit

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
4. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,*
6. *die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres* auszuweisen.

Nordrhein-Westfalen: § 3 GemHVO NW – Finanzplan

(1) Im Finanzplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit**die Einzahlungen**

15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
19. sonstige Investitionseinzahlungen,

die Auszahlungen

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

(2) Im Finanzplan sind für jedes Haushaltsjahr der voraussichtliche Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel durch

1. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
4. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4,*
6. *die Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres* auszuweisen.

(3) Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan vorzunehmen.

Rheinland-Pfalz: § 3 GemHVO RP – Finanzhaushalt

(1) Im Finanzhaushalt sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfereinzahlungen,
3. Einzahlungen der sozialen Sicherung,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
8. andere aktivierte Eigenleistungen,
9. sonstige laufende Einzahlungen,
10. *Summe der laufenden Einzahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 1 bis 9),*
11. Personalauszahlungen,
12. Versorgungsauszahlungen,
13. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
14. Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferauszahlungen,
15. Auszahlungen der sozialen Sicherung,
16. sonstige laufende Auszahlungen,
17. *Summe der laufenden Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 11 bis 16),*
18. *Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Saldo der Nummern 10 und 17),*
19. Zins- und sonstige Finanzeinzahlungen,
20. Zins- und sonstige Finanzauszahlungen,
21. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen (Saldo der Nummern 19 und 20),*
22. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 18 und 21),*
23. außerordentliche Einzahlungen,
24. außerordentliche Auszahlungen,
25. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Saldo der Nummern 23 und 24),*
26. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 22 und 25),*
27. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
28. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
29. Einzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,
30. Einzahlungen für Sachanlagen,
31. Einzahlungen für Finanzanlagen,
32. Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
33. Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten,
34. sonstige Investitionseinzahlungen,
35. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 27 bis 34),*
36. Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,
37. Auszahlungen für Sachanlagen,

38. Auszahlungen für Finanzanlagen,
 39. Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
 40. Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten,
 41. sonstige Investitionsauszahlungen,
 42. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit*
(Summe der Nummern 36 bis 41),
 43. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit*
(Saldo der Nummern 35 und 42),
 44. *Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag*
(Summe der Nummern 26 und 43),
 45. Einzahlungen aus der Aufnahme von Investitionskrediten,
 46. Auszahlungen zur Tilgung von Investitionskrediten,
 47. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionskrediten*
(Saldo der Nummern 45 und 46),
 48. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung,
 49. Auszahlungen zur Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
 50. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung*
(Saldo der Nummern 48 und 49),
 51. Abnahme der liquiden Mittel,
 52. Zunahme der liquiden Mittel,
 53. *Veränderung der liquiden Mittel (Saldo der Nummern 51 und 52),*
 54. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit*
(Summe der Nummern 47, 50 und 53),
 55. Einzahlungen aus durchlaufenden Geldern,
 56. Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern.
- Ortsgemeinden haben anstelle des Satzes 1 Nr. 48 bis 53 folgende Posten auszuweisen:
1. unter Nummer 48: Zunahme der Verbindlichkeiten gegenüber der Verbandsgemeinde aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung,
 2. unter Nummer 49: Abnahme der Verbindlichkeiten gegenüber der Verbandsgemeinde aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung,
 3. unter Nummer 50: Veränderung der Verbindlichkeiten gegenüber der Verbandsgemeinde aus Krediten zur Liquiditätssicherung (Saldo der Nummern 48 und 49),
 4. unter Nummer 51: Abnahme der Forderungen gegenüber der Verbandsgemeinde aus dem Zahlungsmittelbestand,
 5. unter Nummer 52: Zunahme der Forderungen gegenüber der Verbandsgemeinde aus dem Zahlungsmittelbestand,
 6. unter Nummer 53: Veränderung der Forderungen gegenüber der Verbandsgemeinde aus dem Zahlungsmittelbestand (Saldo der Nummern 51 und 52).
- Verbandsgemeinden haben bei den Posten nach Satz 1 Nr. 48 bis 53 nur den auf ihren Haushalt entfallenden Anteil an den Krediten zur Liquiditätssicherung und den liquiden Mitteln auszuweisen.
- (2) Die Zuordnung von Ein- und Auszahlungen zu den Posten des Finanzhaushalts ist auf der Grundlage des vom fachlich zuständigen Ministerium bekannt gegebenen Kontenrahmenplans vorzunehmen.

IMK-Leittext § 3 –Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus **Investitionstätigkeit**

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus **Finanzierungstätigkeit**

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der **Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven**

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
4. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,*
6. *die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres* auszuweisen.

Saarland: § 3 KommHVO SL – Finanzhaushalt

(1) Im Finanzhaushalt sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,
9. *Summe der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe der Nrn. 1 bis 8),*
10. Personalauszahlungen,
11. Versorgungsauszahlungen,
12. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
14. Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferauszahlungen,
15. Soziale Sicherung,
16. sonstige Auszahlungen,
17. *Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe der Nrn. 10 – 16),*
18. *Saldo aus Ein- und Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit (Saldo Nrn. 9 und 17),*
19. Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
20. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen,
21. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
22. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
23. sonstige Investitionseinzahlungen,
24. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 19 bis 23),*
25. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
26. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
27. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
28. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen,
29. Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen,
30. sonstige Investitionsauszahlungen,
31. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 25 bis 30),*
32. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo aus Nrn. 24 und 31),*
33. *Finanzmittelüberschuss / -fehlbetrag (Summe der Nummern 18 und 32),*
34. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
35. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen,
36. *Saldo aus Ein- und Auszahlungen aus Krediten für Investitionen (Saldo Nrn. 34 und 35),*
37. *Saldo aus Ein- und Auszahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung,*
38. *Saldo aus Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Summe der Nrn. 36 und 37),*
39. *Veränderung der Finanzmittel (Summe der Nummern 33 und 38),*
40. Bestand an Finanzmitteln am Anfang des Haushaltsjahres,
41. *Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Summe der Nr. 39 und 40).*

Sachsen: § 3 E-SächsKomHVO-Doppik – Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält in Form des vorgegebenen Musters nach § 128 Nr. 3 Sächs-GemO:

1. den Saldo des Ergebnishaushalts, das veranschlagte Gesamtergebnis nach § 2 Abs. 1 Nr. 25;
2. die Hinzurechnung des Betrages der Abdeckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren nach § 2 Abs. 1 Nr. 20;
3. die Verminderung um die außerordentlichen Erträge aus der Veräußerung von Vermögen;
4. die Hinzurechnung der nicht zahlungswirksamen Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;
5. die Verminderung um die nicht zahlungswirksamen Erträge aus laufender Verwaltungstätigkeit;
6. die Hinzurechnung der nicht ergebniswirksamen Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;
7. die Verminderung um die nicht ergebniswirksamen Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;
8. *den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit als Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf des Ergebnishaushalts, das Ergebnis der Berechnung aus den Nrn. 1 bis 7;*
9. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen;
10. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit;
11. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagevermögen;
12. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagevermögen und von Wertpapieren des Umlaufvermögens;
13. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit;
14. *Einzahlungen für Investitionstätigkeit, die Summe aus den Nrn. 9 bis 13;*
15. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden;
16. Auszahlungen für Baumaßnahmen;
17. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachanlagevermögen;
18. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagevermögen und von Wertpapieren des Umlaufvermögens;
19. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen;
20. Auszahlungen für sonstige Investitionen;
21. *Auszahlungen für Investitionstätigkeit, die Summe aus den Nrn. 15 bis 20;*
22. *den Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit, den Saldo aus den Nummern 14 und 21;*
23. *den veranschlagten Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelfehlbetrag, die Summe aus den Nummern 8 und 22;*
24. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und diesen wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften für Investitionen;
25. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und diesen wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften für Investitionen;
26. *den Zahlungsmittelsaldo aus der Finanzierungstätigkeit, den Saldo aus den Nummern 24 und 25;*
27. *die Änderung des Finanzmittelbestands im Haushaltsjahr, die Summe aus den Nummern 23 und 26;*

	<p>(2) Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzhaushalts ist auf der Grundlage des vom Ministerium für Inneres, Familie, Frauen und Sport bekannt gegebenen Kontenplans vorzunehmen.</p>	<p>28. die Hinzurechnung der Entnahme aus der Liquiditätsreserve; 29. die Verminderung um die Zuführung an die Liquiditätsreserve; 30. den Überschuss oder Bedarf an Zahlungsmitteln im Haushaltsjahr, die Summe aus den Nummern 27, 28 und 29.</p> <p>(2) Der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus fremden Finanzmitteln (§ 15) ist nachrichtlich anzugeben.</p>
--	--	---

IMK-Leittext § 3 – Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus Finanzierungstätigkeit

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
 2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
 3. *die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
 4. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
 5. *die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,*
 6. *die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres*
- auszuweisen.

Sachsen-Anhalt: § 3 GemHVO-Doppik ST – Finanzplan

(1) Der Finanzplan enthält:

1. die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**:
 - a) Steuern und ähnliche Abgaben,
 - b) Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 - c) sonstige Transfereinzahlungen,
 - d) öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 - e) privatrechtliche Leistungsentgelte,
 - f) Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 - g) sonstige Einzahlungen und
 - h) Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

2. die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**:

- a) Personalauszahlungen,
- b) Versorgungsauszahlungen,
- c) Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
- d) Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
- e) Transferauszahlungen, Umlagen und
- f) sonstige Auszahlungen,

3. den **Zahlungsverkehr aus Investitionstätigkeit**:

- a) Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
- b) Einzahlungen aus der Veränderung des Anlagevermögens,
- c) Auszahlungen für eigene Investitionen und
- d) Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter,

4. den **Zahlungsverkehr aus Finanzierungstätigkeit**:

- a) Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen und
- b) Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,

5. die **Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven**:

- a) Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven und
- b) Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach Absatz 2 Nrn. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
4. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
5. *die Summe aus dem Saldo nach Absatz 2 Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven und*
6. *die Summe aus den Salden nach Absatz 2 Nrn. 3 und 5 und dem voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres*

auszuweisen.

Schleswig-Holstein: § 3 GemHVO-Doppik SH – Finanzplan

(1) Im Finanzplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit die Einzahlungen

15. aus Zuweisungen und Zuschüssen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden,
17. aus der Veräußerung von beweglichem Anlagevermögen,
18. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
19. aus der Abwicklung von Baumaßnahmen,
20. aus Rückflüssen von Ausleihungen (für Investitionen und -förderungsmaßnahmen Dritter),
21. von Beiträgen und ähnlichen Entgelten und
22. sonstige Investitionseinzahlungen,

aus Investitionstätigkeit die Auszahlungen

23. von Zuweisungen und Zuschüssen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
24. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
25. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
26. für den Erwerb von Finanzanlagen,
27. für Baumaßnahmen,
28. für die Gewährung von Ausleihungen (für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen Dritter),
29. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

30. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
31. Rückflüsse von Darlehen aus der Anlage liquider Mittel,
32. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen,
33. Gewährung von Darlehen zur Anlage liquider Mittel.

(2) Im Finanzplan sind für jedes Haushaltsjahr der voraussichtliche Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel durch

1. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
2. *den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
3. *die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*

		<p><i>4. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,</i> <i>5. die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4,</i> <i>6. die Summe aus Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres</i></p> <p>auszuweisen.</p> <p>(3) Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium im Amtsblatt für Schleswig-Holstein bekannt gemachten Kontenrahmens vorzunehmen.</p>
--	--	---

IMK-Leittext § 3 – Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält die **Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die **Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus **Investitionstätigkeit**

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und -beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus **Finanzierungstätigkeit**

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der **Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven**

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,*
 2. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,*
 3. *die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,*
 4. *der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,*
 5. *die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,*
 6. *die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres*
- auszuweisen.

§ 3 E-ThürGemHV-Doppik – Finanzplan

(1) Im Finanzplan sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

1. als **laufende Einzahlungen aus Verwaltungstätigkeit**:
 - a) Steuern und ähnliche Abgaben,
 - b) Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transfereinzahlungen,
 - c) Einzahlungen aus der sozialen Sicherung,
 - d) öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 - e) privatrechtliche Leistungsentgelte,
 - f) Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 - g) Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen und Leistungen,
 - h) andere aktivierte Eigenleistungen,
 - i) sonstige laufende Einzahlungen,
 - j) *Summe der laufenden Einzahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 1.a bis 1.i)*
2. als **laufende Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit**:
 - a) Personalauszahlungen,
 - b) Versorgungsauszahlungen,
 - c) Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
 - d) Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferauszahlungen,
 - e) Auszahlungen der sozialen Sicherung,
 - f) sonstige laufende Auszahlungen,
 - g) *Summe der laufenden Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Summe der Nummern 2.a bis 2.f),*
3. *Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit (Saldo der Nummern 1.j und 2.g),*
4. Zins- und sonstige Finanzeinzahlungen,
5. Zins- und sonstige Finanzauszahlungen,
6. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen (Saldo der Nummern 4 und 5),*
7. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Saldo der Nummern 3 und 6),*
8. außerordentliche Einzahlungen,
9. außerordentliche Auszahlungen,
10. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Saldo der Nummern 8 und 9),*
11. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 7 und 10),*
12. **Einzahlungen aus Investitionstätigkeit**:
 - a) Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
 - b) Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
 - c) Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen,
 - d) Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen,
 - e) Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
 - f) Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
 - g) Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten,
 - h) sonstige Investitionseinzahlungen,
 - i) *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 12.a bis 12.h),*
13. **Auszahlungen aus Investitionstätigkeit**:
 - a) Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen,
 - b) Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen,
 - c) Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen,
 - d) Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
 - e) Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten,
 - f) sonstige Investitionsauszahlungen,
 - g) *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 13.a bis 13.f),*

- | | |
|--|--|
| | <p><i>14. Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 12.i und 13.g),</i></p> <p><i>15. Finanzmittelüberschuss / Finanzmittelfehlbetrag (Summe der Nummern 11 und 14),</i></p> <p>16. Einzahlungen aus der Aufnahme von Investitionskrediten,</p> <p>17. Auszahlungen zur Tilgung von Investitionskrediten,</p> <p><i>18. Veränderung der Investitionskredite (Saldo der Nummern 16 und 17),</i></p> <p>19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung,</p> <p>20. Auszahlungen zur Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung,</p> <p><i>21. Veränderung der Kredite zur Liquiditätssicherung (Saldo der Nummern 19 und 20),</i></p> <p>22. Zunahme der liquiden Mittel,</p> <p>23. Abnahme der liquiden Mittel,</p> <p><i>24. Veränderung der liquiden Mittel (Saldo der Nummern 22 und 23),</i></p> <p><i>25. Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Saldo der Nummern 18, 21 und 24),</i></p> <p>26. Einzahlungen aus durchlaufenden Geldern, fremden Finanzmitteln,</p> <p>27. Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern, fremden Finanzmitteln,</p> <p><i>28. Saldo der Ein- und Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern, fremden Finanzmitteln (Saldo der Nummern 26 und 27).</i></p> <p>(2) Die Zuordnung von Ein- und Auszahlungen zu den Posten des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom für das Kommunalrecht zuständigen Ministerium bekannt gegebenen Kontenrahmenplans vorzunehmen.</p> |
|--|--|

Quelle: Eigene Darstellung; Hervorhebungen im Schriftbild durch die Verfasser zur Verdeutlichung der Unterschiede.

ANLAGE 4.3: Übersicht (Gesamt-)Finanzrechnung in den Bundesländern – zusammen mit dem IMK Leittext

Ländervorschriften, die auf die Regelungen zum Finanzhaushalt zurückgreifen:

IMK-Leittext § 50 – Finanzrechnung, Planvergleich

- (1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.
 (2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend. § 49 Abs. 4 findet entsprechend Anwendung.

Bayern: § 83 KommHV-Doppik BY – Finanzrechnung

- (1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen, die haushaltsunwirksamen Einzahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite) und haushaltsunwirksamen Auszahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite) sowie der Zahlungsmittelbestand (Anfangs- und Endbestand an Zahlungsmitteln) auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.
 (2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend.
 (3) Den in der Finanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Finanzrechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen. Die Ergebnisse sind mit den Planansätzen des Haushaltsjahres zu vergleichen. Die nach § 21 übertragenen Haushaltsermächtigungen sind gesondert auszuweisen.

Brandenburg: § 55 KomHKV BB – Finanzrechnung, Planvergleich

- (1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt voneinander auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.
 (2) Für die Gliederung gilt § 5 entsprechend. Zusätzlich sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung sowie der Bestand an Liquiditätskrediten und an fremden Finanzmitteln gesondert auszuweisen. § 54 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung.

Mecklenburg-Vorpommern § 45 GemHVO-Doppik MV – Finanzrechnung

- (1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen vollständig und getrennt voneinander nachzuweisen. Einzahlungen dürfen nicht mit Auszahlungen verrechnet werden, sowie durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist.
 (2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 Abs. 1 entsprechend.
 (3) Den in der Finanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.
 (4) Außerordentliche Ein- und Auszahlungen sind hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art im Anhang anzugeben und zu erläutern.

Niedersachsen: § 51 GemHKVO NI – Finanzrechnung

- (1) In der Finanzrechnung werden die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen wie folgt ausgewiesen:
1. die Einzahlungen und Auszahlungen in der in § 3 Nrn. 1 bis 10 vorgegebenen Ordnung,
 2. der Finanzmittelbestand als Saldo aus dem Finanzmittelüberschuss oder dem Finanzmittelfehlbetrag und dem Saldo aus Finanzierungstätigkeit,
 3. die haushaltsunwirksamen Vorgänge:
 - a) haushaltsunwirksame Einzahlungen einschließlich der Einzahlungen aus Geldanlagen und Liquiditätskrediten und
 - b) haushaltsunwirksame Auszahlungen einschließlich der Auszahlungen für Geldanlagen und der Rückzahlung von Liquiditätskrediten,
 4. der Saldo aus haushaltsunwirksamen Vorgängen,
 5. der Bestand an Zahlungsmitteln zu Beginn des Jahres und
 6. der Bestand an Zahlungsmitteln am Ende des Jahres.
- (2) Die Finanzrechnung wird in Staffelform aufgestellt.
 (3) Für die Teilfinanzhaushalte nach § 4 werden Finanzrechnungen in entsprechender Anwendung der Absätze 1 und 2 aufgestellt.

Nordrhein-Westfalen: § 39 GemHVO NW – Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt von einander nachzuweisen. Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 38 Abs. 2 entsprechende Anwendung. In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert auszuweisen. Fremde Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert von den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.

Rheinland-Pfalz: § 45 GemHVO RP – Finanzrechnung

- (1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen vollständig und getrennt voneinander nachzuweisen. Einzahlungen dürfen nicht mit Auszahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist.
- (2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 Abs. 1 entsprechend.
- (3) Den in der Finanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.
- (4) Erhebliche außerordentliche Ein- und Auszahlungen sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern.

Saarland: § 40 KommHVO SL – Finanzrechnung, Planvergleich

- (1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.
- (2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend. § 39 Abs.4 findet entsprechend Anwendung.

Sachsen-Anhalt: § 44 GemHVO-Doppik ST – Finanzrechnung, Planvergleich

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen auszuweisen. Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend. § 43 Abs. 3 findet entsprechend Anwendung.

Schleswig-Holstein: § 46 GemHVO-Doppik SH – Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt von 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 entsprechend Anwendung. In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Kassenkrediten auszuweisen. Fremde Finanzmittel nach § 14 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert von der Änderung der gesamten liquiden Mittel anzugeben.

Thüringen: § 47 E-ThürGemHV-Doppik – Finanzrechnung

- (1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen vollständig und getrennt voneinander nachzuweisen. Einzahlungen dürfen nicht mit Auszahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist.
- (2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 Absatz 1 entsprechend.
- (3) Den in der Finanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.
- (4) Außerordentliche Ein- und Auszahlungen sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang anzugeben und zu erläutern.

Ländervorschriften, die die Finanzrechnungen nochmals eigenständig regeln:

Baden-Württemberg: § 50 E-GemHVO BW – Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen mindestens wie folgt auszuweisen

Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuweisungen und Zuwendungen (nicht für Investitionen) und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Entgelte (ohne Investitionsbeiträge),
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. Zinsen, Darlehensrückflüsse und ähnliche Einzahlungen und
8. sonstige haushaltswirksame Einzahlungen;
9. *Summe der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe Nr. 1-8);*

Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

10. Personalauszahlungen,
11. Versorgungsauszahlungen,
12. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
14. Transferauszahlungen (ohne Investitionszuschüsse) und
15. sonstige haushaltswirksame Auszahlungen;
16. *Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (Summe Nummer 10 bis 15);*
17. *Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – ordentliches Ergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 9 und 16);*
18. Einzahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierten außerordentlichen zahlungswirksamen Erträge ohne Einzahlungen aus Investitionstätigkeit) und
19. Auszahlungen des Ergebnishaushalts (Summe der realisierten außerordentlichen zahlungswirksamen Aufwendungen ohne Auszahlungen aus Investitionstätigkeit);
20. *Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – Sonderergebnis (Saldo aus den Summen Nummer 18 und 19);*
21. *Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit – Gesamtergebnis (Summe aus den Salden Nummer 17 und 20)*

Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit

22. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
23. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit,
24. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen,
25. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögen und
26. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit;
27. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nummer 22 bis 26);*

Hessen: § 47 GemHVO-Doppik HE – Gesamtfinanzrechnung, Planvergleich

(1) In der Gesamtfinanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen entsprechend § 3 unter Berücksichtigung der Einzahlungen und Auszahlungen aus fremden Finanzmitteln nach § 15 auszuweisen. Den Werten der Gesamtfinanzrechnung sind die fortgeschriebenen Planansätze des Gesamtfinanzhaushalts gegenüberzustellen.

(2) Zusätzlich sind die Einzahlungen und Auszahlungen wie folgt auszuweisen:

Als Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. privatrechtliche Leistungsentgelte,
2. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
3. Kostenersatzleistungen und -erstattungen,
4. Steuern und steuerähnliche Erträge einschließlich Erträge aus gesetzlichen Umlagen,
5. Einzahlungen aus Transferleistungen,
6. Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke und allgemeine Umlagen,
7. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,
8. sonstige ordentliche Einzahlungen und sonstige außerordentliche Einzahlungen, die sich nicht aus Investitionstätigkeit ergeben,

als Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Auszahlungen für Transferleistungen,
13. Auszahlungen für Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke sowie besondere Finanzauszahlungen,
14. Auszahlungen für Steuern einschließlich Auszahlungen aus gesetzlichen Umlageverpflichtungen,
15. Zinsen und ähnliche Auszahlungen,
16. sonstige ordentliche Auszahlungen und sonstige außerordentliche Auszahlungen, die sich nicht aus Investitionstätigkeit ergeben,

als Einzahlungen aus Investitionstätigkeit

17. Einzahlungen aus Investitionszuweisungen und -zuschüssen sowie aus Investitionsbeiträgen,
18. Einzahlungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und des immateriellen Anlagevermögens,
19. Einzahlungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens,

als Auszahlungen aus Investitionstätigkeit

20. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. Auszahlungen für Baumaßnahmen,
22. Auszahlungen für Investitionen in das sonstige Sachanlagevermögen und immaterielle Anlagevermögen,
23. Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen,

als Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit

24. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und inneren Darlehen für Investitionen und Begebung von Anleihen,

Sachsen: § 49 E-SächsKomHVO-Doppik – Finanzrechnung

(1) Die Finanzrechnung ist in Staffelform in der Form des vorgegebenen Musters nach § 128 Nr. 5 SächsGemO aufzustellen.

(2) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen mindestens wie folgt auszuweisen:

1. Steuern und ähnliche Abgaben;
2. Zuwendungen (Zuweisungen und Zuschüsse) und Umlagen für laufende Verwaltungstätigkeit;
3. sonstige Transfereinzahlungen;
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, ausgenommen Investitionsbeiträge;
5. privatrechtliche Leistungsentgelte;
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen;
7. Zinsen und ähnliche Einzahlungen;
8. sonstige haushaltswirksame Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;
9. *die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, die Summe aus den Nummern 1 bis 8;*
10. Personalauszahlungen;
11. Versorgungsauszahlungen;
12. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen;
13. Zinsen und ähnliche Auszahlungen;
14. Transferauszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;
15. sonstige haushaltswirksame Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit;
16. *die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, die Summe aus den Nummern 10 bis 15;*
17. *der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit als Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf der Ergebnisrechnung, der Saldo aus den Nummern 9 und 16;*
18. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen;
19. Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit;
20. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagevermögen;
21. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagevermögen und von Wertpapieren des Umlaufvermögens;
22. Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit;
23. *Einzahlungen für Investitionstätigkeit, die Summe aus den Nummern 18 bis 22;*
24. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden;
25. Auszahlungen für Baumaßnahmen;
26. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachanlagevermögen;
27. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagevermögen und von Wertpapieren des Umlaufvermögens;
28. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen;
29. Auszahlungen für sonstige Investitionen;
30. *Auszahlungen für Investitionstätigkeit, die Summe aus den Nummern 24 bis 29;*

<p>28. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden, 29. Auszahlungen für Baumaßnahmen, 30. Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen, 31. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögen, 32. Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen und 33. Auszahlungen für sonstige Investitionen; 34. <i>Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe Nrn. 28 bis 33);</i> 35. <i>Saldo aus Investitionstätigkeit (Saldo aus den Summen Nr. 27 und 34);</i> 36. <i>Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelbedarf (Summe aus den Salden Nummer 21 und 35);</i></p> <p>Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit 37. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen, 38. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen, 39. Entnahme aus der Liquiditätsreserve (einschließlich Aufnahme innerer Darlehen) und 40. Zuführung an die Liquiditätsreserve (einschließlich Tilgung innerer Darlehen für Investitionen); 41. <i>Saldo aus Finanzierungstätigkeit (Saldo aus den Summen Nr. 37 bis 40);</i> 42. <i>Finanzierungsmittelbestand (Summe aus Nummer 36 und 41);</i></p> <p>haushaltsunwirksame Zahlungsvorgänge 43. haushaltsunwirksame Einzahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite) und 44. haushaltsunwirksame Auszahlungen (u. a. durchlaufende Gelder, Geldanlagen, Kassenkredite); 45. <i>Saldo haushaltsunwirksame Einzahlungen und Auszahlungen (Saldo aus den Summen Nummer 43 und 44);</i></p> <p>Zahlungsmittelbestand 46. Summe Anfangsbestand an Zahlungsmitteln und 47. <i>Summe aus Nummer 42 und 45;</i> 48. <i>Endbestand an Zahlungsmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Saldo aus den Summen Nummer 46 und 47).</i></p>	<p>als Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit 25. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und inneren Darlehen für Investitionen und Begebung von Anleihen, als haushaltsunwirksame Zahlungsvorgänge 26. Einzahlungen aus fremden Finanzmittel, 27. Auszahlungen aus fremden Finanzmittel, als Finanzmittelbestand 28. Anfangsbestand, 29. Endbestand.</p> <p>(3) Die Gesamtfinanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für jedes Haushaltsjahr sind</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen nach Abs. 2 Nr. 1 bis 16 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aus laufender Verwaltungstätigkeit,</i> 2. <i>der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen nach Abs. 2 Nr. 17 bis 23 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aus Investitionstätigkeit,</i> 3. <i>der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen nach Abs. 2 Nr. 24 und 25 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aus Finanzierungstätigkeit,</i> 4. <i>der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen nach Abs. 2 Nr. 26 und 27 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aus haushaltsunwirksamen Zahlungsvorgängen und</i> 5. <i>die Summe aus den Salden nach Nr. 1 bis 4 und aus dem Bestand an Finanzmitteln am Anfang des Haushaltsjahres als Endbestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen.</i> 	<p>31. <i>der Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit, der Saldo aus den Nummern 23 und 30;</i> 32. <i>der Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelfehlbetrag, die Summe aus den Nummern 17 und 31;</i> 33. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften für Investitionen; 34. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich gleichkommende Rechtsgeschäfte für Investitionen; 35. <i>der Zahlungsmittelsaldo aus der Finanzierungstätigkeit, der Saldo aus den Nummern 33 und 34;</i> 36. <i>die Änderung des Finanzmittelbestands, die Summe aus den Nummern 32 und 35;</i> 37. Einzahlungen aus der Rückzahlung von Geldanlagen, aus Darlehensrückflüssen und aus Liquiditätskrediten; 38. Auszahlungen für Geldanlagen, für die Gewährung von Darlehen und für die Tilgung von Liquiditätskrediten; 39. Einzahlungen aus durchlaufenden Geldern; 40. Auszahlungen aus durchlaufenden Geldern; 41. <i>die haushaltsunwirksamen Vorgänge, der Saldo aus der Summe aus den Nummern 37 und 39 sowie der Summe aus den Nummern 38 und 40;</i> 42. der Anfangsbestand an Zahlungsmitteln; 43. <i>der Endbestand an Zahlungsmitteln am Ende des Haushaltsjahres, die Summe aus den Nummern 36, 41 und 42.</i></p> <p>Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.</p>
---	---	---

Quelle: Eigene Darstellung; Hervorhebungen im Schriftbild durch die Verfasser zur Verdeutlichung der Unterschiede.

ANLAGE 4.4: Übersicht *Teilfinanzhaushalt* in den Bundesländern – zusammen mit dem IMK Leittext

IMK-Leittext § 4 – Teilhaushalte

(1) Der Gesamthaushalt ist in Teilhaushalte zu gliedern. Die Teilhaushalte können nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden. Mehrere Produktbereiche können zu einem Teilhaushalt zusammengefasst oder Produktbereiche nach Produktgruppen auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden. Die Teilhaushalte sind in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern. (...)

(4) Im Teilfinanzhaushalt sind die Einzahlungen

1. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
2. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
3. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
4. aus Beiträgen u.ä. Entgelten,
5. die sonstigen Investitionseinzahlungen,

und die Auszahlungen

6. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
7. für Baumaßnahmen,
8. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
9. für den Erwerb von Finanzanlagen,
10. von aktivierbaren Zuwendungen sowie
11. die sonstigen Investitionsauszahlungen

einzeln sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Zusätzlich sind Investitionen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, und Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenze einzeln darzustellen und dazu die Verpflichtungsermächtigungen und ihre Aufteilung auf die Folgejahre, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die Investitionssumme anzugeben. (...)

§ 4 E-GemHVO BW – Teilhaushalte, Budgets (...)

(4) Der Teilfinanzhaushalt enthält aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. den anteiligen Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf nach § 3 Nr. 7, und für die Investitionstätigkeit
2. die anteiligen Einzahlungen nach § 3 Nr. 8 bis 12 und
3. die anteiligen Auszahlungen nach § 3 Nr. 14 bis 19.

Für jedes Haushaltsjahr ist der Saldo aus dem anteiligen Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf nach Nr. 1 und aus den anteiligen Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit als anteiliger veranschlagter Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzmittelbedarf auszuweisen. Abweichend von den Sätzen 1 und 2 kann der Teilfinanzhaushalt auf die Darstellung der Investitionstätigkeit beschränkt werden (Satz 1 Nr. 2 und 3). Die Investitionen oberhalb der örtlich festgelegten Wertgrenzen sind einzeln unter Angabe der Investitionssumme, der bereit gestellten Finanzierungsmittel, der Gesamtkosten der Maßnahme und der Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre darzustellen.

§ 4 KommHV-Doppik BY – Teilhaushalte, Budgets (...)

(5) Jeder Teilfinanzhaushalt enthält für die Investitionstätigkeit die auf ihn entfallenden Einzahlungen und Auszahlungen nach § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen und der Auszahlungen und den Saldo daraus sowie die aus Vorjahren übertragenen Haushaltsermächtigungen. Eine Darstellung der Ein- und Auszahlungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 14 und Nr. 26 und 27 richtet sich nach den örtlichen Verhältnissen. Die Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind einzeln unter Angabe der gesamten Investitionssummen, der bisher bereit gestellten Haushaltsmittel und der benötigten Verpflichtungsermächtigungen (§ 11) zu veranschlagen.

§ 8 KomHKV BB – Teilfinanzhaushalte

(1) In den Teilfinanzhaushalten sind mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen im Zusammenhang mit Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen sowie deren Finanzierung gemäß § 5 Nr. 17 bis 33 auszuweisen.

(2) Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken oder oberhalb der gemäß § 65 Abs. 2 Nr. 6 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg in der Haushaltssatzung festzusetzenden Wertgrenze liegen, sind einzeln darzustellen. Dazu sind die Verpflichtungsermächtigungen und ihre Aufteilung auf die Folgejahre, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die voraussichtlichen Auszahlungen für die gesamte Maßnahme anzugeben.

§ 4 GemHVO-Doppik HE – Teilhaushalte, Budgets (...)

(4) Jeder Teilfinanzhaushalt enthält die auf ihn entfallenden Einzahlungen und Auszahlungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 9 bis 13 sowie die Angabe des Gesamtauszahlungsbedarfs für Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen, der bisher bereit gestellten Haushaltsmittel und der benötigten Verpflichtungsermächtigungen (§ 11), den Haushaltsansatz des Haushaltsjahres und des Vorjahres sowie das Ergebnis des letzten Jahresabschlusses. Für jedes Haushaltsjahr ist der Saldo aus den anteiligen Einzahlungen und Auszahlungen nach Satz 1 auszuweisen.

§ 4 GemHVO–Doppik MV – Teilhaushalte (...)

(2) Der Haushalt der Gemeinde ist angemessen in Teilhaushalte zu gliedern. (...)

(5) Dem Haushaltsplan ist als Anlage eine Übersicht über die Finanzdaten des Haushaltsjahres der Teilergebnis- und der Teilfinanzhaushalte beizufügen. Ferner sind für jeden Teilhaushalt die Finanzdaten des Haushaltsjahres für die wesentlichen und die sonstigen Produkte darzustellen. (...)

(8) Jeder Teilhaushalt besteht aus:

1. einem Teilergebnishaushalt,
2. einem Teilfinanzhaushalt. (...)

(12) In jedem Teilfinanzhaushalt sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

1. Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit.
2. Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen,
3. Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 1 und 2),
4. Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen,
5. Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen vor Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 3 und 4),
6. Saldo der Ein- und Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen,
7. Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nach Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 5 und 6),
8. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
9. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
10. Einzahlungen aus immateriellen Vermögensgegenständen,
11. Einzahlungen aus Sachanlagen,
12. Einzahlungen aus Finanzanlagen,
13. Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
14. Einzahlungen aus Vorräten,
15. Sonstige Investitionseinzahlungen,
16. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 8 bis 15),*
17. Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,
18. Auszahlungen für Sachanlagen,
19. Auszahlungen für Finanzanlagen,
20. Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
21. Auszahlungen für Vorräte,
22. Sonstige Investitionsauszahlungen,
23. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 17 bis 22),*
24. **Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 16 und 23),**
25. **Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag des Teilhaushaltes (Summe der Nummern 7 und 24),**

Die in Satz 1 Nr. 8 bis 15 genannten Einzahlungen und die in Satz 1 Nr. 17 bis 22 genannte Auszahlungen sind insgesamt und oberhalb der von der Gemeindevertretung festgelegten Wertgrenzen einzeln für jede Investition oder Investitionsförderungsmaßnahmen darzustellen. (...)

(13) Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Haushaltsjahre erstrecken oder die die von der Gemeindevertretung festgelegten Wertgrenzen für die in Absatz 12 Satz 1 Nr. 17 bis 22 genannten Auszahlungen überschreiten, sind einzeln im Teilfinanzhaushalte darzustellen. Ihre Aufteilung auf die Haushaltsfolgejahre, für die folgenden drei Haushaltsjahre getrennt und für die verbleibenden Haushaltsjahre in einer Summe, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Gesamtein- und -auszahlungen sind anzugeben. Neue Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind zu erläutern. Erstrecken sich die Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen über mehrere Haushaltsjahre, ist die bisherige Abwicklung im jeweiligen Teilfinanzhaushalt darzulegen.

§ 3 GemHKVO NI – Teilhaushalte, Budgets

- (1) Der Haushalt wird in Teilhaushalte gegliedert. Die Gliederung entspricht der örtlichen Verwaltungsgliederung. In den Teilhaushalten werden die ihnen zugeordneten Produkte abgebildet. Mehrere Produktbereiche können zu einem Teilhaushalt zusammengefasst oder Produktbereiche nach Produktgruppen auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden; dabei notwendige Überleitungen zum Produktrahmen werden in der Übersicht nach § 1 Abs. 2 Nr. 11 dargestellt. Die Teilhaushalte werden in einen Ergebnishaushalt und in einen Finanzhaushalt gegliedert. Die Verantwortung für einen Teilhaushalt soll einer bestimmten Organisationseinheit im Rahmen der Verwaltungsgliederung zugeordnet werden. (...)
- (5) Die Teilfinanzhaushalte werden nach § 3 aufgestellt. Die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit können jeweils in einer Summe angegeben werden.
- (6) In den Teilfinanzhaushalten werden Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, und Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen oberhalb einer von der Gemeinde festgelegten Wertgrenze einzeln dargestellt. Dabei werden die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die Gesamtinvestitionssumme sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre angegeben. Unbedeutende Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen können in einem Ansatz zusammengefasst werden. (...)
- (8) Weisen Positionen der Teilergebnishaushalte oder der Teilfinanzhaushalte in den Ansatzspalten nach § 1 Abs. 3 keinen Betrag aus, so können sie entfallen.

§ 4 GemHVO NW – Teilpläne

- (1) Die Teilpläne sind produktorientiert. Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. Sie werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt. (...)
- (4) Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und die Auszahlungen für Investitionen entsprechend § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Als Einzelmaßnahmen sind jeweils Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen auszuweisen. Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben. (...)
- (6) Eine Position im Teilergebnisplan oder im Teilfinanzplan, die keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, im Vorjahr oder im Vorvorjahr wurde unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen werden.

§ 4 GemHVO RP – Teilhaushalte (...)

- (7) Jeder Teilhaushalt besteht aus:
1. einem Teilergebnishaushalt,
 2. einem Teilfinanzhaushalt. (...)
- (11) In jedem Teilfinanzhaushalt sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:
1. *Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit,*
 2. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen,*
 3. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 1 und 2),*
 4. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen,*
 5. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen vor Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 3 und 4),*
 6. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen,*
 7. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nach Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 5 und 6),*
 8. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
 9. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
 10. Einzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,
 11. Einzahlungen für Sachanlagen,
 12. Einzahlungen für Finanzanlagen,
 13. Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
 14. Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten,
 15. sonstige Investitionseinzahlungen,
 16. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 8 bis 15),*
 17. Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände,
 18. Auszahlungen für Sachanlagen,
 19. Auszahlungen für Finanzanlagen,
 20. Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
 21. Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten,
 22. sonstige Investitionsauszahlungen,
 23. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 17 bis 22),*
 24. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 16 und 23),*
 25. *Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag des Teilhaushalts (Summe der Nummern 7 und 24).*

Die in Satz 1 Nr. 8 bis 15 genannten Einzahlungen und die in Satz 1 Nr. 17 bis 22 genannten Auszahlungen sind insgesamt und oberhalb der vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenzen einzeln für jede Investition darzustellen.

(12) Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken oder die die vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenzen für die in Absatz 11 Satz 1 Nr. 17 bis 22 genannten Auszahlungen überschreiten, sind einzeln im Teilfinanzhaushalt darzustellen. Ihre Aufteilung auf die Haushaltsfolgejahre, für die folgenden drei Haushaltsjahre getrennt und für die verbleibenden Haushaltsjahre in einer Summe, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Gesamtein- und -auszahlungen sind anzugeben. Neue Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind zu erläutern. Erstrecken sie sich über mehrere Jahre, ist die bisherige Abwicklung im Teilfinanzhaushalt darzulegen.

(13) Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Verpflichtungen voraussichtlich auf die künftigen Haushaltsjahre verteilen werden. Die Notwendigkeit und die Höhe der einzelnen Verpflichtungsermächtigung sind zu erläutern.

(14) In den Teilhaushalten sind ferner zu erläutern: (...)

4. wesentliche Ansätze von Erträgen und Aufwendungen sowie ordentliche Ein- und Auszahlungen, soweit sie von den Ansätzen des Vorjahres erheblich abweichen, (...)

§ 4 KommHVO SL – Teilhaushalte (...)

(3) Die Teilhaushalte sind in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern.

Teilhaushalte bilden eine Bewirtschaftungseinheit; sie sind einem Verantwortungsbereich zuzuordnen.

Den Teilhaushalten ist eine Übersicht über die Produktgruppen, die Schlüsselprodukte, die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beizufügen. (...)

(5) Im Teilfinanzhaushalt sind die Einzahlungen

1. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
2. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
3. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
4. aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten sowie
5. die sonstigen Investitionseinzahlungen,

und die Auszahlungen

6. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
7. für Baumaßnahmen,
8. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
9. für den Erwerb von Finanzanlagen,
10. von aktivierbaren Zuwendungen sowie
11. die sonstigen Investitionsauszahlungen

einzeln sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen.

Zusätzlich sind Investitionen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, und Investitionen oberhalb der vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenze einzeln darzustellen und dazu die Verpflichtungsermächtigungen und ihre Aufteilung auf die Folgejahre, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die Investitionssumme anzugeben.

(6) Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Haushaltsjahre verteilen werden. Die Notwendigkeit und die Höhe der Verpflichtungsermächtigungen sind zu erläutern. (...)

§ 4 SächsKomHVO–Doppik – Teilhaushalte, Budgets

(1) Der Gesamthaushalt ist in Teilhaushalte zu gliedern. Die Teilhaushalte sind produktorientiert zu bilden. Sie können nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation gebildet werden. Mehrere Produktbereiche können zu einem Teilhaushalt zusammengefasst werden. Werden Teilhaushalte nach der örtlichen Organisation gebildet, können Produktbereiche nach vorgegebenen Produktgruppen oder Produkten auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden. Die Teilhaushalte sind in einen Ergebnishaushalt und in einen Finanzhaushalt zu gliedern. (...)

(4) Der Teilfinanzhaushalt enthält in Form des vorgegebenen Musters nach § 128 Nr. 3 SächsGemO:

1. den anteiligen Zahlungsmittelüberschuss oder Zahlungsmittelbedarf, der aus § 4 Abs. 3 Nr. 6 unter Hinzurechnung der anteiligen nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und des Betrages der anteiligen Abdeckung von Fehlbeträgen aus Vorjahren nach Absatz 3 Nr. 5 sowie Verminderung um die anteiligen nicht zahlungswirksamen Erträge zu berechnen ist;
2. die anteiligen Einzahlungen für Investitionstätigkeit nach § 3 Abs. 1 Nr. 9 bis 13;
3. die anteiligen Auszahlungen für Investitionstätigkeit nach § 3 Abs. 1 Nr. 15 bis 20;
4. den anteiligen veranschlagten Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelbedarf, die Summe aus der Nummer 1 und aus dem Saldo aus den Nummern 2 und 3.

Abweichend von Satz 1 kann die Darstellung im Teilfinanzhaushalt auf Satz 1 Nr. 2 und 3 beschränkt werden. Die Investitionen sind einzeln unter Angabe der Gesamtinvestitionssumme, der Einzahlungen und Auszahlungen sowie der Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre entsprechend § 9 Abs. 2 darzustellen. Maßnahmen von geringer finanzieller Bedeutung dürfen zusammengefasst werden. (...)

§ 4 GemHVO–Doppik ST – Teilpläne

(1) Der Haushaltsplan ist in Teilpläne zu gliedern. Die Teilpläne können nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden. Mehrere Produkte oder Produktbereiche können zu Teilplänen zusammengefasst oder Produktbereiche nach Produktgruppen auf mehrere Teilpläne aufgeteilt werden. Die Teilpläne sind in einen Teilergebnisplan und einen Teilfinanzplan zu gliedern. (...)

(4) Im Teilfinanzplan sind

1. die Einzahlungen
 - a) aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
 - b) aus der Veräußerung von Sachanlagen,
 - c) aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
 - d) aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten sowie
 - e) die sonstigen Investitionseinzahlungen

und

2. die Auszahlungen
 - a) für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
 - b) für Baumaßnahmen,
 - c) für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
 - d) für den Erwerb von Finanzanlagen,
 - e) von aktivierbaren Zuwendungen sowie
 - f) die sonstigen Investitionsauszahlungen

einzeln sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Zusätzlich sind Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, einzeln darzustellen; dabei sind die Verpflichtungsermächtigungen und ihre Aufteilung auf die Folgejahre, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die gesamte Investitionssumme anzugeben.

§ 4 GemHVO–Doppik SH – Teilpläne

(1) Die Teilpläne bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. Sie sind nach Produktgruppen und Unterproduktgruppen zu erstellen. Die Gliederung im Haushaltsplan hat nach den Absätzen 2 oder 3 zu erfolgen. (...)

(2) Bei einer Gliederung nach dem vom Innenministerium im Amtsblatt für Schleswig-Holstein bekannt gemachten Produktrahmen sind die Teilpläne in der danach vorgegeben Reihenfolge im Haushaltsplan abzubilden. Den Teilplänen sind jeweils in einer Übersicht die Summen der Erträge und der Aufwendungen und die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen für den Produktbereich voranzustellen. (...)

(5) Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen entsprechend § 3 Abs. 1 Nr. 15 bis 29 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Als Einzelmaßnahmen sind jeweils die erheblichen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen auszuweisen. Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben. (...)

(7) Eine Position im Teilergebnisplan oder im Teilfinanzplan, die keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, im Vorjahr oder im Vorvorjahr wurde unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen werden. (...)

§ 4 E-ThürGemHV–Doppik – Teilpläne (...)

(5) Dem Haushaltsplan ist als Anlage eine Übersicht über die Finanzdaten der Teilergebnis- und der Teilfinanzpläne beizufügen. Ferner sind für jeden Teilplan die Finanzdaten des Haushaltsjahres für die wesentlichen und die sonstigen Produkte darzustellen. (...)

(8) Jeder Teilplan besteht aus:

1. einem Teilergebnisplan,
2. einem Teilfinanzplan. (...)

(12) In jedem Teilfinanzplan sind mindestens die folgenden Posten gesondert in der angegebenen Reihenfolge auszuweisen:

1. *Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit,*
2. *Saldo der Zins- und sonstigen Finanzein- und -auszahlungen,*
3. *Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe der Nummern 1 und 2),*
4. *Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen,*
5. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen vor Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 3 und 4),*
6. *Einzahlungen aus internen Leistungsbeziehungen,*
7. *Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen,*
8. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen (Saldo der Nummern 6 und 7),*

9. *Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nach Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 5 und 8),*

10. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen,
11. Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten,
12. Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen,
13. Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen,
14. Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
15. Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen,
16. Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten,
17. sonstige Investitionseinzahlungen,
18. *Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 10 bis 17),*

19. Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen,
20. Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen,
21. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen,
22. Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen,
23. Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten,
24. sonstige Investitionsauszahlungen,
25. *Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe der Nummern 19 bis 24),*

26. *Saldo der Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 18 und 25),*

27. *Finanzmittelüberschuss/Finanzmittelfehlbetrag des Teilplans im Haushaltsjahr (Summe der Nummern 9 und 26).*

Die in Satz 1 Nr. 10 bis 17 genannten Einzahlungen und die in Satz 1 Nr. 19 bis 24 genannten Auszahlungen sind insgesamt und oberhalb der vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenzen einzeln für jede Investition oder Investitionsförderungsmaßnahme darzustellen.

(13) Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken oder die vom Gemeinderat festgelegten Wertgrenzen für die in Absatz 12 Satz 1 Nr. 19 bis 24 genannten Auszahlungen überschreiten, sind einzeln im Teilfinanzplan darzustellen. Ihre Aufteilung auf die Haushaltsfolgejahre, für die folgenden drei Haushaltsjahre getrennt und für die verbleibenden Haushaltsjahre in einer Summe, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Gesamtein- und -auszahlungen sind anzugeben. Neue Investitionsmaßnahmen sind zu erläutern. Erstrecken sich Investitionsmaßnahmen über mehrere Jahre, ist die bisherige Abwicklung im jeweiligen Teilfinanzplan darzulegen.

(14) Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilplänen maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Verpflichtungen voraussichtlich auf die künftigen Haushaltsjahre verteilen werden. Die Notwendigkeit und die Höhe der einzelnen Verpflichtungsermächtigung sind zu erläutern.

(15) In den Teilplänen sind ferner zu erläutern:

1. Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen zur Erfüllung von Verträgen, die die Gemeinde über ein Jahr hinaus zu erheblichen Zahlungen verpflichten,
2. Abschreibungen, soweit sie erheblich von den planmäßigen Abschreibungen abweichen oder die Abschreibungsmethode, soweit sie von der im Vorjahr angewendeten Abschreibungsmethode abweicht,
3. Haushaltsvermerke gemäß den §§ 15 bis 17,
4. wesentliche Ansätze von Erträgen und Aufwendungen sowie Ein- und Auszahlungen, soweit sie von den Ansätzen des Vorjahres erheblich abweichen,
5. andere besondere Bestimmungen in den Teilplänen.

Quelle: Eigene Darstellung; Hervorhebungen im Schriftbild durch die Verfasser.

ANLAGE 4.5: Übersicht *Teilfinanzrechnung* in den Bundesländern – zusammen mit dem IMK Leittext

IMK-Leittext § 51 – Teilrechnungen, Planvergleich

- (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 49 Abs. 4 findet entsprechend Anwendung.
- (2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 51 E-GemHVO BW – Planvergleich

- (1) In der Ergebnis- und Finanzrechnung des Gesamthaushalts und der Teilhaushalte sind die Erträge und Einzahlungen, die Aufwendungen und Auszahlungen nach Arten (§§ 2 und 3) gegliedert auszuweisen.
- (2) Für den Gesamthaushalt und für jeden Teilhaushalt sind die Planansätze den Werten der Ergebnis- und Finanzrechnung gegenüberzustellen.

§ 84 KommHV-Doppik BY – Teilrechnungen, Planvergleich

- (1) Entsprechend den Teilhaushalten (§ 4) sind Teilrechnungen aufzustellen. §§ 82 und 83 gelten entsprechend.
- (2) In den Teilrechnungen sind die Ergebnisse der Teilhaushalte mit den Zielen und Kennzahlen nach § 4 Abs. 3 zu vergleichen.

§ 56 KomHKV BB – Teilrechnungen, Planvergleich

- (1) Entsprechend den gemäß § 7 und 8 aufgestellten Teilhaushaltsplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 54 Abs. 2 findet entsprechend Anwendung.

§ 48 GemHVO-Doppik HE – Teilrechnungen, Planvergleich

- (1) Entsprechend den Teilhaushalten (§ 1 Abs. 3 und § 4) sind Teilrechnungen aufzustellen. Den Werten der Teilrechnungen sind die fortgeschriebenen Planansätze der Teilhaushalte gegenüberzustellen.
- (2) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um die tatsächlich angefallenen Beträge zu den in den Teilergebnishaushalten ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 46 GemHVO-Doppik MV – Teilrechnung

- (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilhaushalten sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen.
- (2) Den in der Teilergebnisrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.
- (3) Den in der Teilfinanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.
- (4) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilergebnishaushalten ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.
- (5) Den Teilrechnungen ist als Anlage eine Übersicht über die Finanzdaten der Teilergebnis- und der Teilfinanzrechnungen beizufügen. Ferner sind für jeden Teilhaushalt die Finanzdaten des Haushaltsjahres für die wesentlichen und die sonstigen Produkte darzustellen.
- (6) Die Finanzdaten des Haushaltsjahres sind in der Zuordnung der einzelnen Produkte zu den Produktgruppen, der Produktgruppe zu den Produktbereichen und der Produktbereiche zu den Hauptproduktbereichen entsprechend des vom Innenministerium als Verwaltungsvorschrift bekannt gegebenen Produktrahmenplanes in einer Anlage zu den Teilrechnungen darzustellen.

§ 51 GemHKVO NI – Finanzrechnung (...)

- (3) Für die Teilfinanzhaushalte nach § 4 werden Finanzrechnungen in entsprechender Anwendung der Absätze 1 und 2 aufgestellt.

§ 40 GemHVO NW – Teilrechnungen

- (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 38 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung.
- (2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 46 GemHVO RP – Teilrechnungen

- (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilhaushalten sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen.
- (2) Den in der Teilergebnisrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Haushaltsvorjahres und die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.
- (3) Den in der Teilfinanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.
- (4) Die Teilergebnisrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilergebnishaushalten ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 41 KommHVO SL – Teilrechnungen, Planvergleich

- (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilhaushalten sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen.
§ 39 Abs. 4 findet entsprechend Anwendung.
- (2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilhaushalten ausgewiesenen Ist-Leistungsmengen und Kennzahlen auf Ist-Basis zu ergänzen.

§ 50 SächsKomHVO–Doppik – Planvergleich

- (1) In der Ergebnis- und Finanzrechnung des Gesamthaushalts und der Teilhaushalte sind Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen hinsichtlich der Planansätze und des Ergebnisses gegenüberzustellen.
- (2) In den Teilhaushalten sind Erträge und Aufwendungen gemäß § 4 Abs. 3 sowie Einzahlungen und Auszahlungen gemäß § 4 Abs. 4 hinsichtlich der Planansätze und des Ergebnisses gegenüberzustellen.

§ 45 GemHVO–Doppik ST – Teilrechnungen, Planvergleich

- (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 43 Abs. 3 findet entsprechend Anwendung.
- (2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 47 GemHVO–Doppik SH – Teilrechnungen

Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung aufzustellen. § 45 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung.

§ 48 E-ThürGemHV–Doppik – Teilrechnungen

- (1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. (...)
- (3) Den in der Teilfinanzrechnung nachzuweisenden Ergebnissen sind die Ansätze des Haushaltsjahres gegenüberzustellen; erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

Quelle: Eigene Darstellung; Hervorhebungen im Schriftbild durch die Verfasser.

RECHTSVERGLEICH KOMMUNALE DOPPIK

KAPITEL 5

Gesamtresümee

Die Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (Innenministerkonferenz – IMK) fasste am 21. November 2003 einen Beschluss zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, welche a) das zahlungsorientierte (kameralistische) Haushalts- und Rechnungswesen durch eine ressourcenorientierte (doppische) Darstellung ablöst und b) ermöglichen soll, die herkömmliche Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung) durch die Vorgabe von Zielen für die kommunalen Dienstleistungen (Outputsteuerung) zu ersetzen.

Der Rechnungsstil der doppelten Buchführung (auch „doppelte Buchführung in Konten“ – Doppik) liefert, ganz allgemein formuliert, bessere Informationen als die Verwaltungskameralistik. Anders als letztere ermöglicht die Doppik eine periodengerechte Zuordnung und Erfassung von nicht zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen. So macht die Doppik u. a. Pensionsrückstellungen sowie den Werteverzehr des kommunalen Anlagevermögens in Form von Abschreibungen sichtbar. Damit gibt sie einen deutlich besseren Überblick über die wirtschaftliche Lage von Kommunen als die Verwaltungskameralistik. Die Ablösung der Inputsteuerung durch eine Outputsteuerung folgt dem Gedanken, dass eine effiziente Mittelverwendung auch genauere Überlegungen zur Mittelverwendung und eine genauere Steuerung derselben erfordert.

Für die Umsetzung der Neufassung des kommunalen Haushaltsrechts auf Länderebene stellte die IMK einen – allerdings unverbindlichen – Leittext zur Verfügung. Dieser Leittext entfaltete in der Praxis jedoch wenig normierende respektive vereinheitlichende Wirkung. Die Länder folgten in verschiedener Hinsicht mehr oder weniger ihren eigenen Vorstellungen, so dass inzwischen jedes Bundesland spezielle, von den anderen Ländern abweichende Bestimmungen hat.

Die vorliegende Arbeit ist das Ergebnis einer vergleichenden Analyse wesentlicher Bereiche des kommunalen Haushaltsrechts aller dreizehn Flächenländer. Im Einzelnen wurden vier Themenfelder bearbeitet: Wertansätze von Aktiva (insb. in der Eröffnungsbilanz), (Haushalts-) Planung, Haushaltsausgleich sowie die Finanzkomponenten des Neuen Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens (Finanzhaushalt und -rechnung).

Dabei wurden auf allgemeiner Ebene drei grundlegende „Typen“ von Heterogenität identifiziert. Erstens besteht Heterogenität bezüglich des Rechnungsstils („**technische Heterogenität**“), denn nicht alle Bundesländer geben den Kommunen zwingend die Einführung der Doppik vor. In Bayern und Thüringen können die Kommunen für die Verwaltungskameralistik optieren. Hessen und Schleswig-Holstein geben den Kommunen die Möglichkeit, die sog. erweiterte Kameralistik zu verwenden. Zweitens unterscheiden sich die kommunalrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf die Ausgestaltung des doppischen Grundmodells („**inhaltliche Heterogenität**“ – beispielsweise bezüglich der Bewertungs-, Bilanz- und Haushaltsgliederungs- sowie der Haushaltsausgleichsregeln. Zum Dritten divergiert der Sprachgebrauch zwischen den Ländern („**terminologische Heterogenität**“). Beispiels-

weise werden je nach Bundesland mit inhaltlich gleicher Bedeutung die Begriffe Eigenkapital, Nettoposition und Kapitalposition oder die Termini Haushaltssicherungskonzept, Haushaltskonsolidierungskonzept, Haushaltsstrukturkonzept, Haushaltssanierungsplan und Haushaltssicherungsplan verwendet.

In Hinblick auf die **Wertansätze für Aktiva in der Eröffnungsbilanz** finden sich in den Ländervorschriften verschiedene Bewertungsmethoden. Die meisten Länder sehen grundsätzlich den Ansatz von Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) vor. Sofern diese nicht (mit vertretbarem Aufwand) ermittelbar sind, sind in den betreffenden Ländern allerdings verschiedene Alternativansätze erlaubt. Selbst in den Fällen der Verwendung gleicher Alternativbewertungsmethoden, wie der Rückindizierung von Wiederbeschaffungswerten oder der Verwendung von Bodenrichtwerten bei Infrastrukturf lächen, liegen die betroffenen Länder auseinander. Eine von den anderen Ländern grundsätzlich abweichende Linie bezüglich der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz gibt Nordrhein-Westfalen vor. Dort sind „vorsichtig geschätzte Zeitwerte“, die auf Verkehrswerten, Wiederbeschaffungs- oder Wiederbeschaffungszeitwerten basieren können, zu verwenden.

Die Bewertungsheterogenität kann letztlich zu erheblichen Wertunterschieden eines Vermögensgegenstandes in der Eröffnungsbilanz führen. In einer Beispielrechnung zu den unterschiedlichen Rückindizierungszeitpunkten der Bundesländer für ein standardisiertes Gebäude weichen die Werte um einen Faktor größer als fünf voneinander ab: Während das gleiche Gebäude in einem Bundesland 666.000 € wert ist, kann es in einem anderen Bundesland mit 3.500.000 € bilanziert sein. Die „rechnungswesenmechanische“ Wirkung dieser Wertansätze ist klar: Hohe Wertansätze auf der Aktivseite, die eventuell ganz bewusst zum Ausweis von positivem Eigenkapital / einer positiven Nettoposition verwendet werden, verursachen in den Folgeperiode einen hohen Abschreibungsbedarf mit entsprechenden Belastungen der Ergebnisplanung und -rechnung.

Unter Abwägung aller Vor- und Nachteile der zur Verfügung stehenden Bewertungsmethoden empfehlen wir den Ansatz von AHK bzw. von fiktiven AHK (Ersatzwerten). Letztere sind rückindizierte Wiederbeschaffungszeitwerte, d.h. Wiederbeschaffungswerte, die auf den Anschaffungs- und Herstellungszeitpunkt rückindiziert und anschließend fortgeschrieben werden. Diese Vorgehensweise ist am wenigsten manipulationsanfällig. Da zudem neue Vermögensgegenstände in allen Ländern nach AHK bewertet werden, entspricht die Verwendung von AHK auch in der Eröffnungsbilanz dem Grundsatz der Stetigkeit bzw. dem Prinzip der „First Time Adoption“ analog der „International Financial Reporting Standards“ (IFRS).

Das Thema **(Haushalts-)Planung** ist eng mit der Frage einer input- oder outputorientierten Haushaltssteuerung verbunden. So findet sich in den meisten Gemeindehaushaltsverordnungen (Kommunalhaushaltsverordnungen) eine Passage, nach der Ziele und Kennzahlen

die Grundlage für Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle der Haushaltswirtschaft bilden. Ein fundamentaler Unterschied zwischen öffentlichen Haushalten und öffentlichen Unternehmen auf der einen Seite und der Privatwirtschaft auf der anderen Seite besteht in der Zielsetzung. Während bei privaten Unternehmen vor dem Hintergrund der Einkommens- und Vermögensmotive ihrer Anteilseigner das Gewinnziel (welches die Steigerung des Nettovermögens des Unternehmens bei Gewinneinbehaltung bzw. Einkommen für den Anteilseigner bei Gewinnausschüttung impliziert) im Vordergrund steht, hat die öffentliche Hand sog. Sachziele (hier als öffentliche Aufgaben zu interpretieren) wahrzunehmen. Formalziele wie „Ergebnisausgleich“ stellen damit lediglich eine Nebenbedingung für Gebietskörperschaften und öffentliche Unternehmen dar. Weder Doppik noch Kameralistik sind in der Lage, über die Erreichung von Sachzielen Auskunft zu geben. Daher müssen im öffentlichen Sektor nicht nur finanzielle Ziele, sondern auch Sachziele formuliert / operationalisiert und Zielerreichungsgrade geplant werden. Grundsätzlich ermöglicht erst die Zusammenführung der finanziellen Sphäre mit der (nichtfinanziellen) Leistungssphäre eine rationale und effiziente Mittelverwendung. Dies entspricht auch dem Grundverständnis des Neuen Steuerungsmodells, wonach Budgets (finanzielle Mittel / Ressourcen = Inputs) für die Erreichung von Zielen / Outputs bereitgestellt werden.

Die Analyse der kommunalrechtlichen Bestimmungen zu diesem Punkt ergibt, dass in allen Bundesländern keine konkreten Kennzahlen oder Erfolgsmaßstäbe vorgegeben werden. Dies dürfte durch die von Kommune zu Kommune unterschiedlichen Ziele und Aufgaben begründet sein. Darüber hinaus verteilen sich die Ausführungen über Ziele und Kennzahlen je nach Bundesland auf verschiedene Abschnitte und Paragraphen der Gemeindehaushaltsverordnungen (bzw. Kommunalhaushaltsverordnungen) und Gemeindeordnungen (bzw. Kommunalverfassungen) betreffend die Haushaltsplanung, den Vor- sowie den Lage- / Rechenschaftsbericht. Wir empfehlen hier eine zusammenhängende Darstellung im kommunalen Haushaltsrecht – z. B. in einem Paragraphen über die Planungsgrundsätze.

Ferner weisen wir auf die grundlegende Problematik einer Steuerung mittels Kennzahlen hin. Kennzahlen laufen Gefahr, eine Verzerrung der Wahrnehmung und Aktivitäten der Beteiligten zugunsten von Quantitäten zu erzeugen, weil Qualitäten grundsätzlich schwerer abbildbar sind. Zudem werden regelmäßig outputbasierte Kennzahlen eingesetzt. Outputs dienen jedoch wiederum lediglich der Erreichung von öffentlichen Aufgaben / Zielen. Daher ist zu prüfen, in welcher Verbindung die verwendeten Output-Kennzahlen zur Aufgabenerfüllung/Zielerreichung stehen. Ist diese Verbindung zweifelhaft oder sogar invers, kann eine Outputorientierung zum Gegenteil dessen führen, was intendiert ist. Daher ist in diesem Kontext Vorsicht und die nähere Erforschung der Zusammenhänge angezeigt.

Bezüglich der Regelungen zum **Haushaltsausgleich** lassen sich wiederum zum Teil deutliche Unterschiede zwischen den Ländern feststellen. Die Differenzen lassen sich entsprechend folgender Fragen strukturieren: a) Was ist auszugleichen? b) Wie ist ein Ausgleich

vorzunehmen? c) In welchem Zeitraum muss der Ausgleich erfolgen? Ad a) In der Mehrheit der Länder ist der Ergebnishaushalt insgesamt, also der Saldo aller (ordentlichen und außerordentlichen) Erträge und Aufwendungen auszugleichen. Lediglich sechs Länder fordern explizit einen Ausgleich des ordentlichen Ergebnishaushalts. Zusätzlich ist der Ausgleich des Finanzhaushalts in acht Ländern gefordert. Ein Ausgleich in Planung und Rechnung wird in sieben Ländern postuliert. Ad b) Für die Vorgehensweise bei einem (zunächst) unausgeglichenen Ergebnishaushalt finden sich verschiedene sog. Stufenkonzepte. Ein Stufenkonzept legt fest, welche Maßnahmen in welcher Reihenfolge zu ergreifen sind, um einen unausgeglichenen Haushalt zu vermeiden bzw. bevor ein unausgeglichenes Ergebnis ausgewiesen werden darf, und es gibt i.d.R. vor, wann ein Haushaltsstruktur- / Haushaltssicherungskonzept zu erstellen ist. Der Entwurf eines Stufenkonzeptes im Leittext der IMK sieht beispielsweise als ersten Schritt die Verwendung der Ergebnisrücklage aus ordentlichem Ergebnis, als zweiten Schritt die Ausnutzung aller Spar- und Ertragsmöglichkeiten, auf dritter Stufe die Verwendung von Überschüssen aus dem außerordentlichen Ergebnis usw. vor. Wiederum finden sich unterschiedliche Schrittfolgen im kommunalen Haushaltsrecht. Eine Besonderheit stellt in diesem Kontext die in Nordrhein-Westfalen und im Saarland anzutreffende sog. Ausgleichsrücklage dar. Letztere darf in diesen beiden Bundesländern in der Höhe bis zu einem Drittel des Eigenkapitals gebildet und schon auf der ersten Stufe – also beispielsweise ohne Ausnutzung aller Spar- und Ertragsmöglichkeiten – mit dem Jahresfehlbetrag verrechnet werden. Dies gibt den betroffenen Kommunen keinen Anreiz für besondere Bemühungen zur Konsolidierung des Haushalts- und Rechnungswesens und ist von daher u. E. nicht zu befürworten. Ad c) Auch die Fristenregelungen für einen Haushaltsausgleich variieren zwischen den Ländern. Für den Vortrag von verbleibenden Fehlbeträgen werden Zeiträume von zwei bis fünf Jahren vorgegeben. Für den Fall, dass sich eine Gemeinde unter dem Regime eines Haushaltssicherungskonzeptes o. ä. befindet, sehen lediglich drei Länder feste Fristen für den Ergebnisausgleich vor.

Wir halten den Ausgleich des ordentlichen Ergebnishaushalts (und der Ergebnisrechnung) für von zentraler Bedeutung. Er stellt sicher, dass das (nominelle) Nettovermögen der Höhe nach (nicht zwangsläufig in der Struktur) unverändert bleibt. Wir folgen hier der Argumentation von LÜDER¹. Danach dient das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen zwei Funktionen, nämlich der Informationsfunktion und der Schutzfunktion. Unter die Schutzfunktion ist der Schutz heutiger Generationen vor der „Ausbeutung“ durch die öffentliche Hand und der Schutz zukünftiger Generationen vor der Ausbeutung durch die heutige Generation (intergenerative Gerechtigkeit) subsumiert. Intergenerative Gerechtigkeit wird hier als interperiodische Gerechtigkeit interpretiert. Dies bedeutet, dass jede Generation / die Bürger in jeder Periode für jenen Ressourcenverbrauch aufkommen soll(en), den sie verursacht haben bzw. verursachen. Dies impliziert wiederum die Notwendigkeit eines Ausgleichs des ordentlichen Ergebnisses.

¹ Vgl. Lüder, K. (2006), S. 607.

Im Gegensatz zur privatwirtschaftlichen „Zwei-Verbund-Rechnung“, bestehend aus Bilanz und Finanzrechnung, umfasst das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen einen Dreierverbund aus Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung. Das dritte Glied, die **Finanzrechnung** (und auf Haushaltsebene entsprechend der **Finanzhaushalt**), ist in der Privatwirtschaft in dieser Form unbekannt. Dort ist eine Kapitalflussrechnung („Cash-Flow-Rechnung“) derzeit außer für Kapitalgesellschaften im Konzernabschluss nicht gesetzlich kodifiziert (nach dem derzeit vorliegenden Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts – BilMoG – ist eine Cash-Flow-Rechnung demnächst von allen kapitalmarkt-orientierten Unternehmen zu führen). Auch ist es verbreitet, den Cash-Flow von Unternehmen retrospektiv aus dem Jahresabschluss abzuleiten.

Aufgabe der Finanzplanung und -rechnung ist die Dokumentation und Steuerung aller zahlungswirksamen Vorgänge. Sie kann damit bei geeigneter Ausgestaltung auch ein Instrument zur Gewährleistung der Zahlungsfähigkeit (Liquidität) sein. Sie gibt Politikern auch die Möglichkeit, Zahlungen bestimmten Verwendungen zuzuordnen.

In „technischer Hinsicht“ gibt es verschiedene Möglichkeiten zum Aufbau einer Finanzrechnung. Neben der in der Privatwirtschaft verbreiteten indirekten Methode der Rückrechnung aus dem Jahresabschluss kann man die benötigten Daten auch originär durch Integration in den doppischen Kontenverbund oder statische Mitbuchung oder auch direkt derivativ aus den Ergebnis- und Bilanzkonten ableiten. Auf diesem Gebiet finden sich nicht nur uneinheitliche, sondern in einigen Ländern sogar inkonsistente Regelungen. Einerseits weichen in einigen Ländern die Gliederungen bzw. die Zahl der Positionen von Finanzhaushalt und Finanzrechnung voneinander ab. Zum anderen besteht in den Bestimmungen von drei Ländern eine methodische Inkonsistenz. Während dort für den Finanzhaushalt die indirekte Methode gefordert ist, sind die Daten für die Finanzrechnung direkt zu ermitteln. Die Beseitigung der genannten Inkonsistenz(en) scheint uns nicht nur naheliegend, sie ist für einen sinnvollen Soll-Ist-Abgleich zwischen Haushaltsplan und Haushaltsrechnung unbedingt notwendig.

Die zu beobachtende Heterogenität haushaltsrechtlicher Regeln fordert die Frage nach deren Sinn heraus, denn die unterschiedlichen Regeln erschweren bzw. verhindern einen (aussagekräftigen) Vergleich der finanziellen bzw. wirtschaftlichen Lage der Kommunen über die Ländergrenzen hinweg. Zudem bewirken sie die vielfache Vorhaltung gleichartiger Bürokratien sowie die Entwicklung bundeslandspezifischer Software-Lösungen. Schließlich verursachen sie erhebliche Probleme im Hinblick auf die Finanzstatistik, weil die hierfür gelieferten Daten kaum noch vergleichbar sind. Um diese Nachteile bzw. nicht unerheblichen Kosten der Heterogenität gegenüber den Steuerzahlern legitimieren zu können, müssen überwiegende Vorteile bzw. Nutzen vorliegen.

Wo aber liegen diese? Der des Öfteren vorgetragene Hinweis auf den Segen des Wettbewerbsföderalismus überzeugt uns nicht. Zum einen erfordert Wettbewerb zwischen Kommunen Vergleichbarkeit, d. h. gleiche und nicht ungleiche Regeln. Sofern wir die Gesetzgebungskonkurrenz als Wettbewerb um das beste Regelwerk interpretieren, kann dieser erstens nur funktionieren, wenn zweifelsfrei erkennbar ist, welche Regeln anderen überlegen sind. Angesichts der Interpretationsfähigkeit und Komplexität der Materie sowie wohl niemals zu erzielender, belastbarer empirischer Ergebnisse wird uns dies aber wohl verborgen bleiben. Zweitens müssen – unabhängig von der eben genannten „Messproblematik“ – die Wettbewerber geneigt sein, die Wettbewerbsergebnisse zu akzeptieren und ihr eventuell unterlegenes Regelwerk einem besseren anzupassen. Auch in dieser Hinsicht bestehen erhebliche Zweifel.

Daher ist bei einer Weiterentwicklung des kommunalen Haushaltsrechts eine Konvergenz – besser noch Vereinheitlichung – des kommunalen Haushaltsrechts sinnvoll. Es käme wohl auch kaum jemand auf die Idee, für jedes Bundesland ein separates Handelsgesetzbuch zu fordern. Bei der Zusammenführung des öffentlichen Haushaltsrechts sind jedoch die Spezifika des öffentlichen Sektors bzw. der Kommunen zu berücksichtigen. Eine – derzeit großenteils zu beobachtende – unreflektierte Übertragung privatwirtschaftlicher Prinzipien und Denkweisen auf das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen halten wir für äußerst problematisch. Das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen dient nicht einkommens- und vermögensorientierten Privatinvestoren, sondern Bürgern / Steuerzahlern, die zumindest im Idealfall an einer effizienten Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben interessiert sind.

Literaturverzeichnis

- Abeln, Bernd:** Haushaltsausgleich und Budgetierung, in: Die Wirtschaftsprüfung WPg Sonderheft, Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung – IDW Symposium am 6. und 7. November 2003 in Berlin, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, 57. Jg., 2004, S. 51-55.
- Ade, Klaus/Notheis, Klaus:** Das Neue Kommunale Haushaltsrecht Baden-Württemberg – Leitfaden für Praxis, Aus- und Fortbildung, Stuttgart u.a. 2006.
- Adhémar, Philippe:** The Public Sector Committee (PSC) – The Standards Project, in: Innovations in Governmental Accounting, hrsg. von Vicente Montesinos und José Manuel Vela, Boston, Dordrecht und London 2002, S. 61-71.
- Adam, Berit:** Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS): eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit in Deutschland, Frankfurt (am Main) u.a. 2004.
- Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt:** Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen – Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG, 6. Auflage, bearbeitet von Karl-Heinz Forster u.a., Stuttgart 1995ff.
- Andel, Norbert:** Finanzwissenschaft, 4. Auflage, Tübingen 1998.
- Anthony, Robert Newton:** Should Business and Non-Business Accounting be different?, Massachusetts 1989.
- Arnim, Hans Herbert von:** Wirtschaftlichkeit als Kontrollmaßstab des Rechnungshofs – Zugleich ein Beitrag zur Frage der demokratischen Legitimation der Rechnungshöfe, in: Die Kontrolle der Staatsfinanzen: Geschichte und Gegenwart, 1714 – 1989, Festschrift zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, hrsg. von Heinz Günter Zavelberg, Berlin 1989, S. 259-278.
- Bärmann, Adolf:** Kaufmännische Buchführung auf Landesebene – der Hessische Weg, in: Neues Kommunales Finanzmanagement – Rahmenbedingungen, Hintergründe, Potenziale und Fallstricke der Reform des Gemeindehaushalts, hrsg. von Uwe Proll und Klaus Reckert, Köln 2006, S. 157-166.
- Bals, Hansjürgen:** Neues kommunales Finanz- und Produktmanagement – Erfolgreich steuern und budgetieren, Heidelberg u.a. 2004.
- Bals, Hansjürgen:** Neue Haushaltssteuerung, in: Handbuch zur Verwaltungsreform, 3. Auflage, hrsg. von Bernhard Blanke u.a., Wiesbaden 2005, S. 329-341.

- Behm, Christiane:** Die Umsetzung des Speyerer Verfahrens in Baden-Württemberg und Niedersachsen, in: Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts- und Finanzmanagements, Dokumentation der Referate einer Tagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer vom 25.-27. Februar 2004, zugleich Schriftenreihe Verwaltungsressourcen und Verwaltungsstrukturen, Band 3, hrsg. von Hermann Hill und Dieter Engels, Baden-Baden 2005, S. 47-62.
- Berens, Wolfgang u.a.:** Hamburger Thesen – Kamerales Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen nicht mehr vertretbar; 20 Thesen zum notwendigen Wechsel von der Kameralistik zu einer integrierten Verbundrechnung mit outputorientierter Budgetierung, Hamburg 2007.
- Bittig, Gordon / Fudalla, Mark / zur Mühlen, Manfred:** Doppisches kommunales Rechnungswesen – Finanzrechnung und Finanzplan, in: Der Gemeindehaushalt, 103. Jg., 2002, Heft 2, S. 29-36.
- Bitz, Michael u.a.:** Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Band 1, 5. Auflage, München 2005.
- Blankart, Charles B.:** Öffentliche Finanzen in der Demokratie – eine Einführung in die Finanzwissenschaft, 6. Auflage, München 2006.
- Blanke, Bernhard u.a.:** Handbuch zur Verwaltungsreform, 3. Auflage, Wiesbaden 2005.
- Böhret, Carl:** Das Planning-Programming-Budget-System als zukunftsorientierte Entscheidungshilfe für die Regierung, in: Politische Planung in Theorie und Praxis, hrsg. von Volker Ronge und Günter Schmiege, München 1971, S. 158-169.
- Boley, Friedrich W.:** Zum Konzept eines ressourcenorientierten Verwaltungsmanagement, in: Verwaltung und Management, 7. Jg., 2001, Nr. 2, S. 100-108.
- Bolsenkötter, Heinz:** Haushaltssicherungskonzepte nach neuem kommunalen Haushaltsrecht, in: Controlling und Performance Management im öffentlichen Sektor – ein Handbuch; Festschrift für Professor Dr. Dr. h. c. Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag, hrsg. von Martin Brüggemeier, Reinbert Schauer und Kuno Schedler, Bern, Stuttgart und Wien 2007a, S. 157-163.
- Bolsenkötter, Heinz:** Vermögensgegenstände nach HGB, Vermögenswerte nach IAS/IFRS und IPSAS – Begriffe, Erfassung und Bewertung, in: Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklungen, hrsg. von Heinz Bolsenkötter im Auftrag der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft, Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentlichen Wirtschaft, Heft 55, Baden-Baden 2007b, S. 91-120.
- Bolsenkötter, Heinz u.a.:** Integriertes öffentliches Rechnungswesen – Konzeption einer Neugestaltung der Rechnungslegung und des Rechnungswesens öffentlicher Gebietskörperschaften, Frankfurt (am Main) 2000.

- Bolsenkötter, Heinz/Poullie, Michael/Vogeloth, Norbert:** Zur Reform des öffentlichen Haushaltswesens, in: Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklungen, hrsg. von Heinz Bolsenkötter im Auftrag der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft, Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentlichen Wirtschaft, Heft 55, Baden-Baden 2007, S. 281-314.
- Brede, Helmut:** Eigenkapital und Eigenkapitalveränderung im Öffentlichen Rechnungswesen, in: Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklungen, hrsg. von Heinz Bolsenkötter im Auftrag der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft, Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentlichen Wirtschaft, Heft 55, Baden-Baden 2007, S. 149-169.
- Brixner, Helge C./Streitferdt, Lothar:** Reform des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesen, in: Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Loseblatt-Zeitschrift, hrsg. von Erik Meurer und Günter Stephan, Freiburg (im Breisgau) 1999ff., Gruppe 7, S. 1-12.
- Brümmerhoff, Dieter:** Finanzwissenschaft, 9. Auflage, München und Wien 2007.
- Buchholz, Rainer:** Internationale Rechnungslegung – die Vorschriften nach IFRS, HGB und US-GAAP im Vergleich, 4. Auflage, Berlin 2004.
- Budäus, Dietrich:** Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und dafür erforderliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoöB), in: Müller, Stefan/Jöhnk, Thorsten/Bruns, Andreas M. (Hrsg.), Beiträge zum Finanz-, Rechnungs- und Bankwesen – Stand und Perspektiven, Wiesbaden 2005, S. 607-623.
- Budäus, Dietrich:** Aktuelle Situation und Weiterentwicklung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, in: Neues Kommunales Finanzmanagement – Rahmenbedingungen, Hintergründe, Potenziale und Fallstricke der Reform des Gemeindehaushalts, hrsg. von Uwe Proll und Klaus Reckert, Köln 2006, S. 131-156.
- Budäus, Dietrich:** Die Integrierte Verbundrechnung und ihre Ausgestaltung durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen (GoöB), in: Die Zukunft der öffentlichen Rechnungslegung – Tendenzen nationaler Reformen und internationaler Harmonisierung, bisher unveröffentlichter Sammelband, hrsg. vom Arbeitskreis IAS/IFRS – IPSAS des Wissenschaftlichen Beirats der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft e.V., Berlin 2006a.
- Budäus, Dietrich:** Public Private Partnership – Kooperationsbedarfe, Grundkategorien und Entwicklungsperspektiven, in: Kooperationsformen zwischen Staat und Markt – Theoretische Grundlagen und praktische Ausprägungen von Public Private Partnership, Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft, Heft 54, Baden-Baden 2006b, S. 11-28.
- Budäus, Dietrich u.a.:** Der Weg zur Integrierten Verbundrechnung – Schrittweise Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf Landesebene, in: Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Loseblatt-Zeitschrift, hrsg. von Erik Meurer und Günter Stephan, Freiburg (im Breisgau) 1999ff., Gruppe 7, S. 691-755.

Budäus, Dietrich / Hilgers, Dennis: Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland – Stand und Perspektiven, in: Die „Kommunale Doppik“ – Theoretische und praktische Überlegungen zur Neuorganisation des kommunalen Rechnungswesens im Lichte internationaler Erfahrungen, Tagung an der Johannes Kepler Universität Linz, Eine Dokumentation, hrsg. von Reinbert Schauer, Linz 2007, S. 23-60.

Budde, Wolfgang Dieter (Hrsg.): Beck'scher Bilanzkommentar – Handels- und Steuerrecht; §§ 238 bis 339 HGB, 4. Auflage, München 1999.

Bund-Länder Arbeitskreis KLR / Doppik: Mindeststandards für die Einführung der doppelten an kaufmännischen Regeln ausgerichteten Buchführung (Doppik), Version 9, Stand 30. Oktober 2006.

Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen: Normalherstellungskosten 2000, gem. den Wertermittlungs-Richtlinien des Bundes und dem Runderlass des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen vom 01.12.2001, BS 12 – 63 05 04 – 30/1, Berlin 2001.

Bundesrechnungshof: Bericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung über die Modernisierung des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesen, Bonn 2006.

Bundesrechnungshof / Präsident des Bundesrechnungshofes: Modernisierung der Verwaltungsbeziehungen von Bund- und Ländern, Stuttgart 2007.

Chmielewicz, Klaus: Betriebliches Rechnungswesen 1 – Finanzrechnung und Bilanz, Reinbek bei Hamburg, 1973.

Council of Europe: Local finance in Europe – Local and regional authorities in Europe, No. 61, Strasbourg 1997.

Dauber, Gerlinde: Haushaltssicherungskonzepte für Landkreise?, in: Der Gemeindehaushalt, 108. Jg., 2007, Heft 10, S. 225-230.

Detterbeck, Steffen: Allgemeines Verwaltungsrecht – mit Verwaltungsprozessrecht, 4. Auflage, München 2006.

Deubel, Ingolf / Keilmann, Ulrich: Der rheinland-pfälzische Weg der betriebswirtschaftlichen Ausrichtung der Landesverwaltung – Öffentliches Rechnungswesen: Pragmatismus statt reiner Lehre, in: Verwaltung und Management, 11. Jg., 2005, Heft 5, S. 236-243.

Deutscher Städtetag: Stellungnahme der Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts des Finanzausschusses des Deutschen Städtetages“ unter Beteiligung von Pilotkommunen und der KGSt zu den Ergebnissen des UARG des AK III der IMK zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts für die Einführung eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens, Berlin 2003.

Eibelshäuser, Manfred: Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung, in: Der Konzern, 4. Jg., 2006, Heft 9, S. 618-624.

- Eichhorn, Peter:** Grundlagen einer gemeinwirtschaftlichen Erfolgsrechnung für Unternehmen, Frankfurt und Köln 1974a.
- Eichhorn, Peter:** Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung, Göttingen 1974b.
- Eichhorn, Peter:** Entwurf einer gesellschaftsbezogenen Erfolgsrechnung für öffentliche Unternehmen, in: Die Unternehmung in ihrer gesellschaftlichen Umwelt – Bericht von der Tagung des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. vom 4. bis 7. Juni 1974 in München, hrsg. von Peter Mertens, Wiesbaden 1975, S. 137-157.
- Eichhorn, Peter:** Aufgaben und Ziele öffentlicher Unternehmen in der sozialen Marktwirtschaft – Nutzenstiftende Leistungen bei Kostendeckung maximieren!, in: Der Nahverkehr, 1. Jg., 1983, Heft 3, S. 8-13.
- Eichhorn, Peter:** Öffentliche Betriebswirtschaftslehre als eine Spezielle BWL, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium WiSt – Zeitschrift für Ausbildung und Hochschulkontakt, 30. Jg., Nr. 8, 2001, S. 409-416.
- Eichhorn, Peter:** Rechnungsziele und Rechnungssysteme in Unternehmen und Verwaltungen, in: Der Schweizer Treuhänder, 67. Jg., 1993, Nr. 7-8, S. 493-498.
- Eichhorn, Peter/Vogel, Roland:** Von der Rechnungs- zur Rechenschaftslegung in Kommunen, in: Erscheinungsbilder eines sich wandelnden Verwaltungsrechts – Günter Püttner zum 70. Geburtstag, hrsg. von Willy Spannowsky, Berlin, Köln und München 2006, S. 189-200.
- Europäische Kommission:** Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Der EU-Haushalt 2006 – Finanzbericht, Luxemburg 2007.
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE):** Accrual Accounting in the Public Sector, Brüssel 2007.
- Finger, Stefanie:** Das neue öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen als Chance für Ansätze zur Ziel- und Wirkungsorientierung, in: Controlling und Performance Management im öffentlichen Sektor – ein Handbuch; Festschrift für Professor Dr. Dr. h. c. Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag, hrsg. von Martin Brüggemeier, Reinbert Schauer und Kuno Schedler, Bern, Stuttgart und Wien 2007, S. 93-100.
- Fischer, Edmund:** Die Kommunen erhalten ein neues Rechnungswesen: es geht um den Haushalt, in: Der Gemeindehaushalt, 102. Jg., 2001, Nr. 9, S. 211-214.
- Fischer, Edmund:** Reform des Haushalts- und Finanzmanagements aus der Sicht der KGSt, in: Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts- und Finanzmanagements – Dokumentation der Referate einer Tagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer vom 25.-27. Februar 2004, hrsg. von Hermann Hill, Baden-Baden 2005, S. 75-86.
- Franke, Dagmar:** Doppik und Finanzstatistik – Vortrag des Niedersächsischen Landesamtes für Statistik auf der Konferenz FinForum 2007 am 24. April 2007, Hannover 2007.

Freese, Herbert: Doppelt gebucht hält besser? (II) – Was bringt die Doppik für die kommunale Haushaltspolitik? – Dokumentation einer Tagung der Evangelischen Akademie Loccum vom 2.-4. März 2007, hrsg. von Joachim Lange, Rehburg-Loccum 2007, S. 63-77.

Freie und Hansestadt Hamburg: Finanzbehörde, Geschäftsbericht der Freien und Hansestadt Hamburg 2006 – Hamburg zieht Bilanz, Hamburg 2007.

Frischmuth, Birgit: Erfahrungen mit der Budgetierung in öffentlichen Verwaltungen, in: Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen, 1. Norddeutsche Fachtagung zum New Public Management, hrsg. von Dietrich Budäus und Peter Gronbach, Freiburg (im Breisgau), Berlin und München 1999, S. 139-154.

Frischmuth, Birgit: Reform des Gemeindehaushaltsrechts – Zum Beschluss der Innenministerkonferenz, in: Der Gemeindehaushalt, 105. Jg., 2004a, Nr. 5, S. 97-102.

Frischmuth, Birgit: Zur beschlossenen Reform des Gemeindehaushaltsrechts, in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 54. Jg., 2004b, Nr. 3, S.57-62.

Frischmuth, Birgit: Die Weichen sind gestellt – Doppik hält Einzug in den Stadtverwaltungen, in: Neues Kommunales Finanzmanagement, hrsg. von Uwe Proll und Klaus Reckert, Köln 2006, S. 9-16.

Fudalla, Mark/Nowacki, Julia/Wöste, Christian: Haushaltskonsolidierung und Doppik, hrsg. von KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft AG WPG, Köln 2004.

Fugmann, Otmar: Instrumente zur langfristigen Finanzplanung – Ein Vergleich unter besonderer Berücksichtigung von Koordinationsaspekten, Bayreuth 2000.

Gawel, Erik: Die kommunalen Gebühren – Ökonomische, ökologische und rechtliche Ansätze einer gesamtwirtschaftlichen Neuorientierung, Köln 1995.

Geulmann, Jörg: Analyse der Reformansätze des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, dargestellt am Beispiel des Landes Nordrhein-Westfalen, erschienen als Public Management Diskussionsbeiträge Nr. 58, hrsg. von Dietrich Budäus, Hamburg 2007.

Glöckner, Andreas: Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IPSAS/IFRS) auf ausgewählte Bilanzierungsprobleme der doppelischen kommunalen Rechnungslegung, Mannheim 2007.

Grimm, Christoph: Budgetierung und parlamentarische Kontrolle, in: Haushaltsplanung, Budgeting in Deutschland und in den USA, hrsg. von Werner Kremp, Klaus Lüder und Siegfried Magiera, Trier 2000, S. 89-103.

Heiser, Herman C.: Budgetierung – Grundsätze und Praxis der betriebswirtschaftlichen Planung, Berlin 1964.

Häfner, Philipp: Doppelte Buchführung für Kommunen nach dem NKF – Einführung in die Praxis nach dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement, Grundlagen des doppelischen Haushaltswesens, 2. Auflage, Freiburg (im Breisgau) u.a. 2003.

- Hauser, Norbert:** Perspektiven des Haushalts- und Finanzmanagements aus der Sicht des Bundesrechnungshofs, in: Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts- und Finanzmanagements – Dokumentation der Referate einer Tagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer vom 25.-27. Februar 2004, hrsg. von Hermann Hill, Baden-Baden 2005, S. 175-182.
- Hauser, Thomas:** Neue Steuerung in der hessischen Kommunalverwaltung – Erfahrungsbericht aus der 60. Vergleichenden Prüfung Neue Steuerungsmodelle der Überörtlichen Prüfung in Hessen, in: Finanzpolitik und Finanzkontrolle – Partner für Veränderung, Gedächtnisschrift für Udo Müller, hrsg. von Manfred Eibelshäuser, Baden-Baden 2002, S. 132-150.
- Hay, Leon E.:** Accounting for governmental and nonprofit entities, 8. Auflage, Homewood – Illinois, USA 1989.
- Hilgers, Dennis:** Neue Wege im Umgang mit öffentlichen Ressourcen und öffentlicher Verschuldung – Erkenntnisse aus der 2. Hamburger Fachtagung zur Reform des staatlichen Rechnungswesens am 9. und 10. November 2006, in: ZögU, 30. Jg., 2007, Heft 2, S. 188-195.
- Hoitsch, Hans-Jörg / Lingnau, Volker:** Kosten- und Erlösrechnung – Eine controlling-orientierte Einführung, 3. Auflage, Heidelberg u.a. 1999.
- Homann, Klaus:** Kommunales Rechnungswesen – Buchführung, Kostenrechnung und Wirtschaftlichkeitsrechnung, 6. Auflage, Wiesbaden 2005.
- IASB – International Accounting Standards Board:** IFRS 1 – Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards, in der von der EU gebilligten („endorsed“) Version, Verordnung (EG) Nr. 707/2004 der Kommission vom 6. April 2004, in: Amtsblatt der Europäischen Union (deutsche Version) vom 17. April 2004, Brüssel 2004, L 111, S. 6-15.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA):** IDW ERS ÖFA 1 – Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (Stand 30.10.2001), in: WPg, 54. Jg., 2001, Heft 23, S. 1405-1416.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW):** Stellungnahme zum GemHVO-Doppik-E Hessen im Auftrag des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport, Düsseldorf 2005.
- IFAC-IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board der International Federation of Accountants:** IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements 2007, New York 2007.
- Ingram, Robert W. / Petersen, Russell J. / Martin, Susan Work:** Accounting and Financial Reporting for Governmental and Nonprofit Organizations – Basic Concepts, New York u.a. 1991.
- Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen:** Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen – Handreichung für Kommunen, 2. Auflage, Düsseldorf 2006.

Innenministerkonferenz der Länder, Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ – Unterausschuss “Reform des Gemeindehaushaltsrechts”: Eckpunkte für ein kommunales Haushaltsrecht zu einem doppischen Haushalts- und Rechnungssystem der Innenministerkonferenz (IMK) vom 9.-10. Oktober 2000.

Innenministerkonferenz der Länder: Beschlussniederschrift über die 165. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder am 24. November 2000 in Bonn: Beschluss der Innenministerkonferenz zur Doppik in Kommunen / Reform des kommunalen Haushaltsrechts, Bonn 2000.

Innenministerkonferenz der Länder, Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten“ – Unterausschuss “Reform des Gemeindehaushaltsrechts”: Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen – Erläuterungen und Leittext, Jena 2003.

Innenministerkonferenz der Länder, Arbeitskreis III „Kommunale Angelegenheiten”: Bericht über den Stand der Umsetzung der Reform des Gemeindehaushaltsrechts – Evaluierungsbericht, Stand: September 2007.

- Teil 1: Zusammenfassende Darstellung;
- Teil 2: Bestandsaufnahme in den Ländern;
- Teil 3: Beitrag des **Statistischen Bundesamtes** zur Berichterstattung an den Arbeitskreis III der Innenministerkonferenz, Schreiben des Statistischen Bundesamtes vom 10. September 2007;
- Teil 4: Stellungnahme der **Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände** vom 20. Juli 2007.

Kampmann, Brigitte: Zur Reformnotwendigkeit des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, in: Verwaltung und Management, 5. Jg., 1999, Nr. 4, S. 231-236.

Kitterer, Wolfgang: Die Finanzkontrolle aus der Sicht der Haushalts- und Finanzplanung, in: Die Kontrolle der Staatsfinanzen: Geschichte und Gegenwart, 1714-1989, Festschrift zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, hrsg. von Heinz Günter Zavelberg, Berlin 1989, S. 221-239.

König, Michael: Planen nach Zahlen, in: Kommune21, 7. Jg, 2007, Nr. 10, 50-51.

Körner, Horst/ Meidel, Holger: Neues kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem – Grundlagen und Praxis kommunaler Vermögensbewertung; Anwendung und Umsetzung im Rahmen des Projekts „Neues kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem“ des Hessischen Ministeriums des Innern und für Sport für die Kommunen Lahn-Dill-Kreis, Landkreis Darmstadt-Dieburg, Stadt Dreieich, Nürnberg 2003.

Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt (Hrsg.): Budgetierung – Ein neues Verfahren der Steuerung kommunaler Haushalte, KGSt-Bericht Nr. 6/1993, Köln 1993.

Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt (Hrsg.): Der Haushaltsplan: Ansätze zur entscheidungs- und verhaltensorientierten Neugestaltung, Band 1: Textteil, KGSt-Materialien Nr. 3, Köln 1997.

Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement KGSt (Hrsg.):

Strategische Kommunalpolitik für die Haushaltsplanung der Stadt Leipzig – Ein Sachverständigenforum berät die Stadtverwaltung, KGSt-Bericht Nr. 4/2005, Köln 2005.

Littwin, Frank/Schöne, Franz-Josef (Hrsg.): Public Private Partnership im öffentlichen Hochbau – Handbuch, Stuttgart 2006.

Löchert, Michael: Produktorientierte Haushaltsplanung im Neuen Kommunalen Rechnungswesen, hrsg. von Erik Meurer und Günter Stephan, Freiburg (im Breisgau) 1999ff., Gruppe 2, S. 255-284.

Lucassen, Ulrike: Neues Kommunales Finanzmanagement – Umstellung kommunaler Haushalte auf die Doppik, in: Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung – Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen, 2004, Heft 13, Fach 2, S. 1267-1276.

Lüder, Klaus: Konzeptionelle Grundlagen für die Ausgestaltung des staatlichen Rechnungswesens, in: Staatliches Rechnungswesen in der Bundesrepublik Deutschland vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen – Vorträge und Diskussionsbeiträge der Verwaltungswissenschaftlichen Arbeitstagung 1990 des Forschungsinstituts für Öffentliche Verwaltung bei der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Band 108, Berlin 1991, S. 165-181.

Lüder, Klaus: Konturen eines neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungsmodells, aus der Reihe „Speyerer Arbeitshefte“, Heft 103, Speyer 1995.

Lüder, Klaus: „Triumph des Marktes im öffentlichen Sektor?“ – Einige Anmerkungen zur aktuellen Verwaltungsreformdiskussion, in: Die Öffentliche Verwaltung, 49. Jg., 1996, Nr. 3, S. 93-100.

Lüder, Klaus: Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushaltswesens, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, hrsg. vom Innenministerium Baden-Württemberg, Heft 5, Stuttgart 1998.

Lüder, Klaus: Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen – Heft 6, 2. Auflage, Stuttgart 1999a.

Lüder, Klaus: National Accounting, Governmental Accounting and Cross-Country Comparison of Government Financial Condition, Speyerer Arbeitshefte 124, Speyer 1999b.

Lüder, Klaus: Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und Finanzkontrolle, in: Die öffentliche Verwaltung, 53. Jg., 2000, Nr. 20, S. 837-845.

Lüder, Klaus: Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen – Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Berlin 2001.

Lüder, Klaus: Internationale Standards für das öffentliche Rechnungswesen – Entwicklungsstand und Anwendungsperspektiven, in: Finanzpolitik und Finanzkontrolle – Partner für Veränderung, Gedächtnisschrift für Prof. Udo Müller, hrsg. von Manfred Eibelshäuser, Baden-Baden 2002, S. 151-166.

- Lüder, Klaus:** Die Finanzrechnung im neuen öffentlichen Rechnungswesen – Stellungnahme, in: Der Gemeindehaushalt, 103. Jg., 2002, Heft 9, S. 204-205.
- Lüder, Klaus:** Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen, in: Finanzreform, 2004 – 7, S. 110-121.
- Lüder, Klaus:** Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen, in: Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts- und Finanzmanagements – Dokumentation der Referate einer Tagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer vom 25.-27. Februar 2004, hrsg. von Hermann Hill, Baden-Baden 2005, S. 35-45.
- Lüder, Klaus:** Ordnungsmäßigkeits-Grundsätze für das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen, in: WPg, 59. Jg., 2006, Heft 9, S. 605-612; in identischer Form zudem erneut abgedruckt in: Public-Management – Grundlagen, Wirkung und Kritik – Festschrift für Christoph Reichard, hrsg. von Werner Jann, Manfred Röber und Hellmut Wollmann, Berlin 2006, S. 187- 203.
- Lüder, Klaus:** Beiträge zum öffentlichen Rechnungswesen – Öffentliche Bilanz und Entwicklungsperspektiven, Speyerer Arbeitsheft Nr. 194, Speyer 2007.
- Lüder, Klaus u.a.:** Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme – Konzeptionelle Grundlagen für das staatliche Rechnungswesen mit besonderer Berücksichtigung der Bundesrepublik Deutschland – Speyerer Forschungsberichte Nr. 97, Speyer 1991.
- Lüder, Klaus / Behm, Christiane / Cordes, Ulrich:** Praxiseinführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer-Verfahren) – Dokumentation des Modellprojekts „Wiesloch“, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, hrsg. vom Innenministerium Baden-Württemberg, Heft 4, Stuttgart 1998.
- Lüder, Klaus / Schedler, Kuno / Knechtenhofer, Bernhard:** Grundsätze zur Buchführung, Rechnungslegung und Budgetierung beim Bund – unveröffentlichter Projektbericht, St. Gallen 2001.
- Mäding, Heinrich:** Öffentliche Haushalte zwischen demokratischer Steuerung und administrativer Effizienz, in: Handbuch zur Verwaltungsreform, 3. Auflage, hrsg. von Bernhard Blanke u.a., Wiesbaden 2005, S. 341-351.
- Maerker, Reinert:** New Public Management, New Public Budgeting – Budgetierung und Leistungserwartungen als Leitbild neuer Verwaltungssteuerung auf der Grundlage eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens, in: Controlling und Performance Management im öffentlichen Sektor – ein Handbuch; Festschrift für Professor Dr. Dr. h. c. Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag, hrsg. von Martin Brüggemeier, Reinbert Schauer und Kuno Schedler, Bern, Stuttgart und Wien 2007, S. 253-261.
- Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.):** Neues kommunales Finanzmanagement – Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppelte Haushaltsrecht, 2. Auflage, Freiburg (im Breisgau) u.a. 2002.

- Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.):** Neues kommunales Finanzmanagement – Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppelte Haushaltsrecht, 2. vollständig überarbeitete Auflage auf der Basis der Endergebnisse des Modellprojektes, Freiburg (im Breisgau) u.a. 2003.
- Monsen, Norvald:** Die Öffentliche Betriebswirtschaftslehre in den nordischen Ländern unter besonderer Berücksichtigung der Norwegischen Wirtschaftsuniversität (NHH), in: Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, hrsg. von Dietmar Bräunig und Dorothea Greiling, Berlin 1999, S. 138-142.
- Mühlenkamp, Holger:** Public Private Partnership aus Sicht der Transaktionskosten-ökonomik und der Neuen Politischen Ökonomie, in: Kooperationsformen zwischen Staat und Markt – Theoretische Grundlagen und praktische Ausprägungen von Public Private Partnership, Schriftenreihe der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft, Heft 54, Baden-Baden 2006, S. 29-50.
- Mühlenkamp, Holger:** Kosten-Nutzen-Analyse, München und Wien 1994.
- Mühlenkamp, Holger:** Vom Neuen Öffentlichen Rechnungswesen zu einer gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung, in: Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre II – Festschrift für Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Eichhorn anlässlich seiner Emeritierung, hrsg. von Dietmar Bräunig und Dorothea Greiling, Berlin 2007, S. 705-718.
- Mülhaupt, Ludwig:** Probleme der staatlichen und kommunalen Rechnungslegung und ihre Lösung, in: Das neue Öffentliche Rechnungswesen, hrsg. von Helmut Brede und Ernst Buschor, Baden-Baden 1993, S. 75-105.
- Nagel, Hans-Jürgen:** Erkenntnisse auf dem Weg in den doppelten Haushalt – Zusammenfassung der Ergebnisse der Finanztage Berlin 2007 des Kommunalen Bildungswerks e.V. Berlin, in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 57. Jg., 2007, Nr. 7, S. 161-164.
- Niebling, Helmut:** Kurzfristige Finanzrechnung auf der Grundlage von Kosten- und Erlösmodellen, Wiesbaden 1973.
- Niedersächsisches Finanzministerium:** Kooperationsgruppe Buchungsstandards der Länder, Standardbuchungsvorschriften für das öffentliche Finanzwesen, Hannover 2003.
- Nowotny, Ewald:** Der öffentliche Sektor – Einführung in die Finanzwissenschaft, 4. Auflage, Berlin, Heidelberg und New York 1999.
- Oser, Rudolf:** Anforderungen an den Haushaltsausgleich im neuen Gemeindehaushaltsrecht, in: Doppelt gebucht hält besser? Kaufmännisches Rechnungswesen und kommunale Haushaltspolitik – Dokumentation einer Tagung der Evangelischen Akademie Loccum vom 16. bis 18. März 2005, hrsg. von Joachim Lange, Rehburg-Loccum 2006, S. 113-118.

Pook, Manfred: Doppik: Teil einer neuen Steuerung?, in: Doppelt gebucht hält besser? (II) – Was bringt die Doppik für die kommunale Haushaltspolitik? – Dokumentation einer Tagung der Evangelischen Akademie Loccum vom 2.-4. März 2007, hrsg. von Joachim Lange, Rehburg-Loccum 2007, S. 183-191.

Präsident des Bundesrechnungshofes (Hrsg.): Modernisierung der Verwaltungsbeziehungen von Bund und Ländern – Gutachten des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Stuttgart 2007.

PricewaterhouseCoopers (PWC): Vergleich der Immobilienbewertung ausgewählter Grundstücke in den Bundesländern Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen, Frankfurt (a. Main) u.a. 2003.

Quasdorff, Edgar: Neues kommunales Finanzmanagement (NKF) in Nordrhein-Westfalen, in: Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts- und Finanzmanagements – Dokumentation der Referate einer Tagung an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer vom 25.-27. Februar 2004, hrsg. von Hermann Hill, Baden-Baden 2005, S. 107-116.

Quasdorff, Edgar: Wird der Haushaltsausgleich noch schwieriger?, in: Doppelt gebucht hält besser? Kaufmännisches Rechnungswesen und kommunale Haushaltspolitik – Dokumentation einer Tagung der Evangelischen Akademie Loccum vom 16.-18. März 2005, hrsg. von Joachim Lange, Rehburg-Loccum 2006, S. 131-132.

Ramsauer, Ulrich: Verwaltungsverfahrensgesetz [Kommentar], begründet von Ferdinand O. Kopp., fortgeführt von Ulrich Ramsauer, 9. Auflage, München 2005.

Raupach, Björn / Stangenberg, Katrin: Doppik in der öffentlichen Verwaltung – Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, Wiesbaden 2006.

Reinermann, Heinrich: Programmbudgets in Regierung und Verwaltung – Möglichkeiten und Grenzen von Planungs- und Entscheidungssystemen, Baden-Baden 1975.

Riedel, Donata: Steinbrücks Schuldengrenze nimmt Form an, in: Handelsblatt, Nr. 142, Berlin, 26. Juli 2007, S. 3.

Rüdt, Hermann / Vogelbusch, Friedrich / Falken, Christine: Einführung des outputorientierten Haushalts bei kirchlichen Körperschaften – Konzeptionelle Grundsätze und erste Überlegungen zur Implementierung eines entscheidungsorientierten Rechnungswesens, Arbeitspapier Nr. 34 der Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät an der Universität Leipzig, Leipzig 2005.

Rürup, Bert: Das Planning-Programming-Budgeting-System (PPBS) – Theorie, Praxis, Erfahrungen, in: Das rationale Budget, hrsg. von Karl-Heinrich Hansmeyer, Köln 1971, S. 135-161.

Rürup, Bert / Hansmeyer, Karl-Heinrich: Staatswirtschaftliche Planungsinstrumente, 3. Auflage, Düsseldorf 1984.

- Schauer, Reinbert:** International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – Notwendigkeit für eine Reform des öffentlichen Rechnungswesens?, in: Handbuch Controlling und Consulting – Festschrift für Harald Stiegler zum 65. Geburtstag, hrsg. von Birgit Feldbauer-Durstmüller, Wien 2005, S. 591-612.
- Schauer, Reinbert:** Die „Kommunale Doppik“ – eine Notwendigkeit? – Einführung in den Themenbereich, in: Die „Kommunale Doppik“ – Theoretische und praktische Überlegungen zur Neuorganisation des kommunalen Rechnungswesens im Lichte internationaler Erfahrungen – Tagung an der Johannes Kepler Universität Linz, Eine Dokumentation, hrsg. von Reinbert Schauer, Linz 2007a, S. 7-22.
- Schauer, Reinbert:** Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen – Kameralistik und/oder Doppik?; Einführung und Standortbestimmung, Wien 2007.
- Schedler, Kuno / Knechtenhofer, Bernhard:** IPSAS als möglicher Leitfaden für aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung öffentlicher Gemeinwesen in der Schweiz, in: Öffentliche Verwaltung und Nonprofit-Organisationen – Festschrift für Reinbert Schauer, hrsg. von Ernst-Bernd Blümle u.a., Wien 2003, S. 543-560.
- Scheffler, Eberhard:** Neue Entwicklungen auf dem Gebiet der Rechnungslegung, in: Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch – Festschrift für Wilhelm Theodor Strobel zum 70. Geburtstag, hrsg. von Carl-Christian Freidank, München 2001, S. 3-28.
- Schöning, Rüdiger:** Budgetierung im Neuen Steuerungsmodell, hrsg. von Erik Meurer und Günter Stephan, Freiburg (im Breisgau) 1999ff., Gruppe 2, S. 103-138.
- Schuster, Falko:** Die Organisation der Finanzbuchhaltung im NKF unter Einbeziehung der Gemeindekasse – Teil I, in: Kommunal-Kassen-Zeitschrift, 59. Jg., 2008, Heft 1, S. 1-6.
- Schuster, Falko:** Die Organisation der Finanzbuchhaltung im NKF unter Einbeziehung der Gemeindekasse – Teil II, in: Kommunal-Kassen-Zeitschrift, 59. Jg., 2008, Heft 2, S. 25-28.
- Schwarting, Gunnar:** Anforderungen an die Budgetierung im Rahmen des Neuen Steuerungsmodells (NSM), in: Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen, 1. Norddeutsche Fachtagung zum New Public Management, hrsg. von Dietrich Budäus und Peter Gronbach, Freiburg (im Breisgau), Berlin und München 1999, S. 119-137.
- Schwarting, Gunnar:** 10 Jahre „Tilburger Modell“ – Bilanz der Verwaltungsmodernisierung, in: Finanzwirtschaft, 56. Jg., 2002, Nr. 8, S. 214-218.
- Schwarting, Gunnar:** Den kommunalen Haushaltsplan – kameral und doppisch – richtig lesen und verstehen – Leitfaden für Rat und Verwaltung, 3. Auflage, Berlin 2006a.
- Schwarting, Gunnar:** Der kommunale Haushalt – Haushaltswirtschaft, Haushaltssteuerung, Kameralistik und Doppik, 3. Auflage, Berlin 2006b.

Schwarting, Gunnar: Haushaltskonsolidierung in Kommunen – Leitfaden für Rat und Verwaltung, 2. Auflage, Berlin 2006c.

SIC – Standing Interpretations Committee: SIC 8 – Erstmalige Anwendung der IAS als primäre Grundlage der Rechnungslegung, in der von der EU gebilligten („endorsed“) Version, Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission vom 29. September 2003, in: Amtsblatt der Europäischen Union (deutsche Version) vom 13. Oktober 2003, Brüssel 2003, L 261, S. 389-390.

Starke, Jutta: Politische Steuerung im NKF – Erfahrungen aus der Sicht der ehrenamtlichen Kommunalpolitik, in: Doppelt gebucht hält besser? (II) – Was bringt die Doppik für die kommunale Haushaltspolitik? – Dokumentation einer Tagung der Evangelischen Akademie Loccum vom 2.-4. März 2007, hrsg. von Joachim Lange, Rehburg-Loccum 2007, S. 193-198.

Statistisches Bundesamt: Eckpunkte der Finanzstatistik für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts, Wiesbaden 2000.

Statistisches Bundesamt: Die Reform der öffentlichen Haushalte zur Doppik – eine Revolution auch für die Finanzstatistiken, in: Methoden – Verfahren – Entwicklungen; Nachrichten aus dem Statistischen Bundesamt, Ausgabe 2/2001, Wiesbaden 2001.

Statistisches Bundesamt: Das neue doppelte Rechnungswesen der Kommunen und die Auswirkungen auf die Finanzstatistik, in: Methoden – Verfahren – Entwicklungen; Nachrichten aus dem Statistischen Bundesamt, Ausgabe 2/2001, Wiesbaden 2003.

Statistisches Bundesamt: Finanzstatistische Merkmale in Kontenrahmen und im Produktrahmen, Veröffentlichung VI C GF vom 20. Juli 2005, Wiesbaden 2005

Statistisches Bundesamt: Preise – Preisindizes für die Bauwirtschaft – Fachserie 17, Reihe 4, Wiesbaden 2007.

Steiss, Alan Walter / Cyprian Nwagwu, 'Emeka O.: Financial planning and management in public organizations, Basel und New York 2001.

Stephan, Günter: Neues Kommunales Haushaltsrecht Baden-Württemberg – Buchbesprechung, hrsg. von Erik Meurer und Günter Stephan, Freiburg (im Breisgau) 1999ff., Gruppe 2, S. 33-39.

Streitferdt, Lothar: Ansätze zu einer betriebswirtschaftlich orientierten Reform des öffentlichen Rechnungswesens, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt – Festschrift zum 65. Geburtstag von Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser u.a., Düsseldorf

Strobel, Wilhelm: Der Entwurf eines DRS zur Kapitalflussrechnung, in: DStR, 37. Jg., 1999, Heft 25, S. 1044-1048.

- Strobl, Heinz:** Produkte im Spannungsfeld zwischen Steuerungspraxis und Statistik – Ziele und Anforderungen aus der Sicht der Innenministerkonferenz – Wissenschaftliches Hearing des Vorsitzenden des Unterausschusses Reform des Gemeindehaushaltsrechts (UARG) des AK III der Innenministerkonferenz bei der Verwaltungsfachhochschule Frankfurt am Main am 15. November 2002, Frankfurt (am Main) 2002.
- Varian, Hal R.:** Grundzüge der Mikroökonomik, 7. Auflage, München und Wien 2007.
- Vierling, Michael:** Mittelfristige Finanzplanung und jährliche Haushaltsplanung des Bundes, in: Wirtschaftsdienst – Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 59. Jg., Nr. 1, 2008, S. 40-45.
- Vogelpoth, Norbert:** Integriertes öffentliches Rechnungswesen, in: Verwaltung und Management, 7. Jg., 2001, Nr. 1, S. 24-31.
- Vogelpoth, Norbert:** Haushaltsplanung und Internationale Rechnungslegung, in: Controlling und Performance Management im öffentlichen Sektor – ein Handbuch; Festschrift für Professor Dr. Dr. h. c. Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag, hrsg. von Martin Brüggemeier, Reinbert Schauer und Kuno Schedler, Bern, Stuttgart und Wien 2007, S. 263-270.
- Vogelpoth, Norbert / Dörschell, Andreas / Viehweger, Cathérine:** Die Bilanzierung und Bewertung von Sachanlagevermögen nach den International Public Sector Accounting Standards, in: Die Wirtschaftsprüfung, 55. Jg., Nr. 24, 2002, S. 1360-1371.
- Weber, Martin / Schäfer, Michael / Hausmann, Ludwig (Hrsg.):** Public Private Partnership Handbuch, Frankfurt/Hamburg/Berlin 2005.
- Witte, Kirsten und Wixforth, Gerd:** Generationengerechtigkeit und kommunale Verschuldung, in: Controlling und Performance Management im öffentlichen Sektor – ein Handbuch; Festschrift für Professor Dr. Dr. h. c. Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag, hrsg. von Martin Brüggemeier, Reinbert Schauer und Kuno Schedler, Bern, Stuttgart und Wien 2007, S. 193-202.
- Wysocki, X. von:** Kapitalflussrechnung, 1. Auflage, Stuttgart 1998.
- Zimmermann, Horst / Henke, Klaus-Dirk:** Finanzwissenschaft – eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft, 9. Auflage, München 2005.

Internetlinks

Bundesministerium der Justiz, Eckpunkte der Reform des Bilanzrechts – Informationen für die Presse am 16. Oktober 2007, Berlin (16. Oktober 2007)
http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/071016_BilMoG_Eckpunkte.pdf.

Bundesministerium der Justiz, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BilMoG) (17. Oktober 2007)
<http://www.bmj.bund.de/files/-/2567/RefE%20BilMoG.pdf>.

Europäische Union, Europäische Kommission, Presseerklärung vom 17. Dezember 2002, IP/02/1904, Kommission nimmt ehrgeizigen Aktionsplan zur vollständigen Umsetzung der Periodenrechnung bis zum Jahr 2005 an (20. Juni 2006),
<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/02/1904&format=HTML&aged=1&language=DE&guiLanguage=fr>.

Europäische Union, Europäische Kommission: Finanzplanung und Haushalt, EU-Haushalt (24. Oktober 2007),
http://ec.europa.eu/budget/budget_glance/how_accounted_de.htm.

Fedafin AG – Federalism and Finance AG (27. Oktober 2007),
<http://www.fedafin.ch/>.

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen: Kabinettsbeschluss der Landesregierung NW vom 27.06.2006 zur Einführung von Produkthaushalten und zur Umstellung des Rechnungswesens auf die Integrierte Verbundrechnung (24. Oktober 2007),
<http://www.epos.NW.de/dokumente-infos/entscheidungen-der-landesregierung/beschluss-vom-27-06-2006/view>.

Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen: NKF Handreichung für Kommunen, 1. Band: Erläuterung haushaltsrechtlicher Regelungen (11. August 2008),
<http://www.im.nrw.de/bue/seiten/nkf/handreicherung/band1.htm>.

Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung, Kommissionsdrucksache 0073-a: Stefan Homburg, Antwort auf die Fragen von Ortwin Runde, MdB, an die Sachverständigen der Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung zum Themenkomplex „Mischfinanzierungen“ (27. März 2008),
http://www.bundesrat.de/nn_8362/DE/foederalismus/bundesstaatskommission/drs/Kom-0073-a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/Kom-0073-a.pdf.

Landeshauptstadt Düsseldorf: Düsseldorf ist noch reicher geworden – Eröffnungsbilanz der Stadt weiterhin Spitze in Deutschland (12. Oktober 2007),
<http://www.duesseldorf.de/top/thema010/aktuell/news/bilanz07/index.shtml>.

Thilo Sarrazin: Rede des Finanzsenators zur mittelfristigen Finanzplanung 2004-2008 im Abgeordnetenhaus von Berlin am 25. November 2004 (27. März 2008),
http://www.berlin.de/imperia/md/content/senatsverwaltungen/finanzen/zentrales/leitung/reden/041125_j_hrlichkeit_finanzplanung_presse.pdf.



ISBN 978-3-932112-98-0
ISSN 0179-2326

DEUTSCHES FORSCHUNGSINSTITUT FÜR
ÖFFENTLICHE VERWALTUNG SPEYER

FORSCHUNG ÜBER UND FÜR DIE ÖFFENTLICHE VERWALTUNG

Hausanschrift
Freiherr-vom-Stein-Straße 2
67346 Speyer

Postanschrift
Postfach 14 09
67324 Speyer

Tel.: +49 (0) 62 32 / 654-0
E-Mail: foev@foev-speyer.de
<http://www.foev-speyer.de>