

A Grundzüge des NKF

I. Die Entwicklung zum Neuen Kommunalen Finanzmanagement

Im Haushalts- und Rechnungswesen vollziehen die Städte und Gemeinden in Nordrhein-Westfalen einen tief greifenden Wandel. In den Kommunen ist das jahrhundertealte kamerale Rechnungswesen in den letzten Jahren ersetzt worden durch ein – an die Bedürfnisse der öffentlichen Hand angepasstes – kaufmännisches Rechnungswesen. Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts in Nordrhein-Westfalen wurde durch die Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements“ (NKF) umgesetzt. Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als Referenzmodell getroffen worden, soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben des Rechnungswesens einer Gemeinde dem nicht entgegenstehen. Es erfolgt insoweit eine Orientierung an handelsrechtlichen Regelungen (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Der Haushalt bleibt jedoch das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der kommunalen Verwaltung.

1. Hintergrund

Seit Anfang der 90er Jahre des letzten Jahrhunderts wird in den Kommunen die Modernisierung ihrer Verwaltungen unter dem Begriff „Neue Steuerungsmodelle“ betrieben. Eine Analyse der Reformdefizite der Kommunalverwaltung aus den 90er Jahren brachte als Ergebnis, dass die Kernverwaltung übersteuert ist und die ausgelagerten Bereiche (kommunale Unternehmen) untersteuert sind. Des Weiteren waren als Mankos festzustellen, dass die Steuerung nur über die Bereitstellung von finanziellen Mitteln (sog. Input-Steuerung) erfolgt und häufig ein Auseinanderfallen von Aufgaben- und Finanzverantwortung sowie eine mangelnde Kostentransparenz festzustellen sind. Die Hauptziele der neuen Steuerung waren somit die Einführung einer Kostentransparenz in der Verwaltung, die stärkere Einbindung der kommunalen Unternehmen (Beteiligungssteuerung), die Steuerung nach dem Ressourceneinsatz und nach Zielen sowie die Zusammenführung von Aufgabenverantwortung und Ressourcenverantwortung (dezentrale Ressourcenverantwortung).

Bisher war problematisch, dass das neue Steuerungsmodell lediglich grobe Zielvorgaben enthält und die Umsetzung der Ergebnisse aus der Analyse der Reformdefizite in den einzelnen Kommunen auch nur sehr unterschiedlich weit gediehen ist. Vielerorts sind nach anfänglicher Euphorie die Bestrebungen zur Umsetzung des neuen Steuerungsmodells auch vollständig wieder eingestellt worden.

Um die Verwaltungsreform, welche eine Selbstverwaltungsaufgabe ist, auch durch gesetzgeberische Maßnahmen zu flankieren, wurde mit der Reform der Gemeindeordnung im Jahr 1994 die sog. Experimentierklausel eingeführt, vgl. § 126 GO a. F. bzw. § 129 GO n. F. Hiernach kann das Innenministerium im Einzelfall zeitlich begrenzte Ausnahmen von organisations- und haushaltsrechtlichen Vorschriften des Gesetzes oder der zur Durchführung ergangenen Rechtsverordnungen zulassen zur Erprobung neuer Steuerungsmodelle und zur

A · Grundzüge des NKF

Weiterentwicklung der kommunalen Selbstverwaltung, auch einer grenzüberschreitenden kommunalen Zusammenarbeit. Darüber hinaus kann das Innenministerium durch Rechtsverordnung Ausnahmen von anderen Vorschriften des Gesetzes oder der zur Durchführung ergangenen Rechtsverordnungen zulassen.

Bei einer Reihe von Kommunen setzte sich rasch die Erkenntnis durch, dass dem Haushalts- und Rechnungswesen für die Reform der Kommunalverwaltung eine entscheidende Rolle zukommt. Ende der 90er Jahre entstand ein Netz reformfreudiger Kommunen. Das Land Nordrhein-Westfalen hat dabei die Reformbestrebungen aufgenommen und über einen neuen prozessorientierten Ansatz vernetzt: Veränderungen werden nicht als Vorgabe der Exekutive oder Legislative implementiert, sondern entwickeln sich aus einem gezielt geförderten „Reformklima“, das den Kommunen die Chance bietet, neue Steuerungsmodelle eigenständig vor Ort zu erproben.

2. Eckpunktepapier des Innenministeriums Nordrhein-Westfalen

Auf der Basis von Erfahrungen aus dem Bereich der Reformkommunen ist 1999 vom nordrhein-westfälischen Innenministerium ein Positionspapier herausgegeben worden, das zehn Eckpunkte des Neuen Kommunalen Finanzmanagements vorstellt.¹ Das Innenministerium spricht sich in diesem Papier im Ergebnis für einen flächendeckenden Ausweis des Ressourcenverbrauchs einschließlich der kalkulatorischen Kosten (Abschreibung und Verzinsung) im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen aus. Darauf basierend solle zukünftig eine kommunale Bilanz zu erstellen sein, die im Sinne eines Vermögensvergleichs zu den jeweiligen Bilanzstichtagen erkennen lässt, ob während der Rechnungsperiode (d. h. während des Haushaltsjahres) alle Ressourcenverbräuche erwirtschaftet wurden oder im Gegenteil ein Verlust vorzutragen bzw. letztlich das Eigenkapital zu mindern ist und daher von der Substanz gelebt wurde.

Es wurde letztlich erkannt, dass es einer umfassenden Reform des Haushaltsrechts auf der Grundlage eines fachlichen Konzepts bedarf, für das das System der kaufmännischen Buchführung eine geeignete Basis ist.

3. Die Arbeit im Modellprojekt

Anfang 1999 wurde vom Innenministerium Nordrhein-Westfalen ein Modellprojekt zur Erarbeitung eines fachlichen Konzepts für ein kommunales Haushaltsrecht auf Basis der kaufmännischen Buchführung initiiert. Die Städte Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Moers und Münster haben unter Begleitung und mit finanzieller Förderung des Landes Nordrhein-Westfalen in dem ersten Teil des Modellprojektes Grundlagen für ein kommunales Haushaltsrecht auf der Basis der kaufmännischen Buchführung erarbeitet. Die Unternehmensberatung

1 Vgl. Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Herausgeber), Neues Kommunales Finanzmanagement – Eckpunkte der Reform, Düsseldorf, 1999.

Mummert & Partner AG wurde mit der Moderation und Steuerung des Prozesses beauftragt. Die Konzeptionsphase dauerte von Anfang August 1999 bis August 2000. In einer umfangreichen Dokumentation sind die Ergebnisse dargestellt worden.

In einem zweiten Teil des Modellprojekts wurde die Praxiserprobung durchgeführt. Für die Praxiserprobung ist das Team aus den fünf Modellkommunen um die Gemeinde Hiddenhausen und den Kreis Gütersloh erweitert worden. Durch die Erweiterung wurde sichergestellt, dass der kommunale Bereich durch eine kreisangehörige Gemeinde, durch kreisangehörige und kreisfreie Städte sowie einen Kreis in dem Modellprojekt vertreten war und bei der Erprobung des Konzepts die Belange aller Kommunen des Landes berücksichtigt werden konnten. Die Erprobungsphase dauerte bis zum 30.6.2003. Sechs der Modellkommunen haben bis dahin zunächst eine ausgewählte Anzahl von Ämtern bzw. Verwaltungseinheiten auf das doppelte Haushaltswesen umgestellt. Dabei wurden die in der Dokumentation der Konzeptionsphase beschriebenen Regeln zur Planung, Bewirtschaftung und zum Abschluss des kommunalen Haushalts auf die Pilotämter angewendet. Die Erprobung ist stufenweise erweitert worden. Ziel war es, das doppelte Rechnungswesen von der Haushaltsplanung bis hin zum Jahresabschluss für den Gesamthaushalt zu erproben und einzuführen. Eine Kommune hat ihren Haushalt in der Erprobungsphase ohne Pilotämter bereits vollständig auf das NKF umgestellt.

Die Ergebnisse des Modellprojekts sind dann gemeinsam mit den Resultaten der landes- und bundesweit geführten Diskussionen über die Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in den Gesetzentwurf der Landesregierung zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements in den Städten und Gemeinden in Nordrhein-Westfalen eingeflossen. Der Gesetzentwurf baute auf die von den Modellprojektkommunen gemachten Regelungsvorschläge auf. Die kommunalen Spitzenverbände konnten ihre Anregungen und Bedenken laufend in den Prozess einfließen lassen. Alles in allem war somit sichergestellt, dass der kommunale Sachverstand der Praktiker im Gesetzgebungsverfahren zu jedem Zeitpunkt eingebunden war. Das Gesetzgebungsverfahren als solches ist aus kommunaler Sicht damit vorbildhaft abgelaufen.

4. Länderübergreifende Ergebnisse

Die Innenministerkonferenz beschäftigt sich seit Ende der 90er Jahre mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts. Mit Beschlüssen vom 11.6.1999 und 24.11.2000 hat die Innenministerkonferenz (IMK) die Konzeption und die Eckpunkte für die Reform festgelegt. Der von der IMK eingesetzte Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ (UARG) erarbeitete einen sog. Leittext für eine doppelte Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO), einen Beispieltext für haushaltsrechtliche Regelungen in der Gemeindeordnung und eine Empfehlung für einen doppelten Kontenrahmen in zwei Varianten. Daneben wurden eine Empfehlung für einen gemeinsamen Produktrahmen, der vom Rechnungsstil unabhängig ist, sowie der Leittext für Gemeindehaushaltsregelungen der erweiterten Kameralistik erarbeitet.

Das Regelungskpaket wurde von der IMK am 21.11.2003 gebilligt. Diese Regelungstexte lassen für länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle

A · Grundzüge des NKF

Unterschiede ausreichend Raum. Leider konnten sich die Innenminister bei einigen zentralen Punkten des neuen Haushalts- und Rechnungswesens nicht auf einen gemeinsamen Regelungsgehalt verständigen. So ist etwa keine Einigung über die Frage des Haushaltsausgleichs erzielt worden. Hierbei ist umstritten, ob das Eigenkapital zum Haushaltsausgleich herangezogen werden kann, so wie dies etwa Nordrhein-Westfalen vorgeschlagen und schließlich auch im NKFG geregelt hat. Baden-Württemberg und Hessen auf der anderen Seite halten bis heute an der Auffassung fest, dass das Eigenkapital bei dem Haushaltsausgleich zunächst nicht mit in die Betrachtung einbezogen werden dürfe. Als weitere Abweichung sind unterschiedliche Kontenrahmen und die Haushaltsdarstellung auf Produktebene einerseits und Organisationsebene andererseits zu nennen. Die IMK geht jedoch davon aus, dass die Unterschiede das Ziel – ein Mindestmaß an Einheitlichkeit – nicht gefährden werden. In den Text für eine doppische GemHVO haben die Ergebnisse aus den Modellprojekten der Länder Nordrhein-Westfalen, Baden-Württemberg und Hessen Eingang gefunden.

Die anfangs in einer separaten Arbeitsgruppe der Innenministerkonferenz als Alternativmodell diskutierte sog. erweiterte Kameralistik konnte sich im Ergebnis für Nordrhein-Westfalen nicht durchsetzen. Durch die Anforderung, wonach auch in der erweiterten Kameralistik der Ressourcenverbrauch abgebildet werden sollte, war der Umstellungsaufwand im Ergebnis nicht wesentlich geringer als bei der Doppik. Auch die erweiterte Kameralistik hätte nämlich eine Vermögenserfassung und -bewertung, also den großen Bereich des Umstellungsaufwandes in gleicher Weise vorausgesetzt.

Die Vorbereitung von Gesetzen zur Einführung eines neuen kommunalen Haushaltsrechts ist in den einzelnen Ländern unterschiedlich weit vorangeschritten. Es verfestigt sich sowohl die Tendenz, dass der Übergang in den einzelnen Ländern nicht gleichzeitig erfolgen wird, als auch der Umstand, dass die inhaltliche Ausgestaltung des Gemeindehaushaltsrechts nicht einheitlich vollzogen wird. Allerdings lässt sich bereits jetzt feststellen, dass sich in den meisten Ländern eine Tendenz zur Einführung der Doppik abzeichnet. In einigen Bundesländern ist jedoch auch ein dauerhaftes Optionsmodell vorgesehen.

Nach einer Übersicht des Innenministeriums NRW über den Umsetzungsstand des Beschlusses der Innenministerkonferenz zum neuen kommunalen Rechnungswesen in den einzelnen Ländern stellt sich die Situation wie folgt dar:

Übersicht 1: Umsetzungsstand

Land	Inkrafttreten (voraussichtlich)	Rechnungssystem	Übergang bis: Vermögensbewertung/Eröffnung: Art des Haushaltsausgleichs: Gesamtabschluss:
Baden-Württemberg	2008 Entw. 5.2005	Doppik	ab 2015 (Vorschlag); Gesamtabschluss 2017
Bayern	1.1.2007 Gesetz vom 28.11.2006	Kameralistik oder wahlweise Doppik	Übergang zeitlich nicht begrenzt, (Doppik neben der Kameralistik)
Brandenburg	2008 Entw. 6.2006	Doppik	Ab 2008 Übergang 3 Jahre, Gesamtabschluss nach 5 Jahren
Hessen	GO: 1.4.2005 Gesetz vom 9.2.2005 GemHVO vom 2.4.2006	Option: Doppik/Erweiterte Kameralistik	Übergangsfrist bis 1.1.2009 Historische AHK Ordl./Außerordl. Ergebnisvortrag 1. Gesamtabschluss: 31.12.2011
Mecklenburg-Vorpommern	2007 Entw. 1.2007	Doppik	Übergangsfrist von 2008 bis 2012
Niedersachsen	2006 Gesetz vom 15.11.2005 GemHVO vom 22.12.2005	Doppik	ab 2012 verpflichtend Historische AHK und Zeitwert Ordl./Außerordl. Ergebnisvortrag 1. Gesamtabschluss: 31.12.2012
Nordrhein-Westfalen	1.1.2005 Gesetz vom 16.11.2004 GemHVO vom 16.11.2004	Doppik	Übergangsfrist bis 1.1.2009 Vorsichtig geschätzter Zeitwert Erträge/Ausgleichsrüchl. 1. Gesamtabschluss: 31.12.2010
Rheinland-Pfalz	16.3.2006 Gesetz vom 2.3.2006 GemHVO vom 18.5.2006	Doppik	Übergang 2007 bis 2009 Historische AHK Ordl./Außerordl. Ergebnisvortrag 1. Gesamtabschluss: 31.12.2013
Saarland	1.1.2007 Gesetz vom 12.7.2006 GemHVO vom 10.10.2006	Doppik	Übergangsfrist bis 1.1.2009
Sachsen	1.1.2008 Gesetz vom 7.11.2007	Doppik	Übergang ab 2008 bis 1.1.2013 Gesamtabschluss ab 2016
Sachsen-Anhalt	2006 Gesetz vom 22.3.2006 GemHVO vom 30.3.2006	Doppik	Übergang bis 1.1.2011
Schleswig-Holstein	2007 Gesetz vom 14.12.2006 Entw. GemHVO	Kameralistik oder wahlweise Doppik	Übergang zeitlich nicht begrenzt, (Doppik neben der Kameralistik)
Thüringen	2007/2008 Gesetzentwurf?	Kameralistik oder wahlweise Doppik	Doppik voraussichtlich ab 2009; Übergang zeitlich nicht begrenzt, (Kameralistik bleibt)

A · Grundzüge des NKF

5. Gesetzgebungsverfahren im Landtag Nordrhein-Westfalen

a. Beratungsverfahren. Die Landesregierung Nordrhein-Westfalens hatte in ihrer Kabinettsitzung am 8.6.2004 den Gesetzentwurf über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden in Nordrhein-Westfalen gebilligt und beschlossen, den Gesetzentwurf in den Landtag einzubringen. Der Gesetzentwurf wurde sodann in den Landtag eingebracht und in erster Lesung beraten. Eine Vielzahl von Anregungen und Hinweisen der kommunalen Spitzenverbände aus der Anhörung zu dem Referentenentwurf aus Anfang 2004 sind in den Regierungsentwurf übernommen worden.

Der Landtag hatte den Gesetzentwurf zur weiteren Beratung an den kommunalpolitischen Ausschuss und den Haushalts- und Finanzausschuss überwiesen. Diese Ausschüsse haben am 15.9.2004 eine öffentliche Anhörung zum Entwurf des kommunalen Finanzmanagementgesetzes Nordrhein-Westfalen durchgeführt, bei der neben den kommunalen Spitzenverbänden auch Vertreter aus den Modellkommunen angehört worden sind. Der kommunalpolitische Ausschuss hat den Gesetzentwurf über die Parteigrenzen hinweg gebilligt. Alle im Landtag vertretenen Parteien haben große Zustimmung zu dem Gesetzentwurf signalisiert und insbesondere das Verfahren der Erarbeitung des Gesetzentwurfes unter Mitwirkung der Modellkommunen gelobt. Die einzige wesentliche Änderung aus der Ausschussberatung ist die Ausdehnung der Übergangsfrist für die Umstellung der Haushalte auf das NKF von drei auf vier Jahre entsprechend der Forderung des Städte- und Gemeindebundes Nordrhein-Westfalen.

Die zweite Lesung des Gesetzentwurfes hat am 10.11.2004 stattgefunden. Alle im Landtag vertretenen Fraktionen mit Ausnahme der FDP-Fraktion haben dem Gesetz zugestimmt. Auch die FDP-Fraktion hatte keine inhaltlichen Bedenken gegen das NKF, sondern hat lediglich die Verbindung des Gesetzgebungsverfahrens mit dem Gesetz über den Regionalverband Ruhr sowie die fehlende Befristung des Gesetzes bemängelt. Das Gesetzgebungsverfahren konnte damit entsprechend der Planung zum Abschluss gebracht werden und das Gesetz somit am 1.1.2005 in Kraft treten.

b. Struktur des Gesetzes. Das Gesetz ist ein Artikelgesetz und umfasst insgesamt 24 Artikel.² Die wichtigsten materiellen Regelungen sind zum einen das Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF Einführungsgesetz Nordrhein-Westfalen, Art. 1), in dem all die Dinge geregelt sind, die lediglich in der Übergangszeit bis zu der flächendeckenden Einführung des NKF in der Gemeinde relevant werden. In dem Einführungsgesetz finden sich vor allem Regeln betreffend die Übergangsfrist, die Eröffnungsbilanz, die Haushaltsführung in der Übergangsphase von der Kameralistik auf das neue Haushaltsrecht sowie die Revisionsklausel. Ein weiterer wesentlicher Bestandteil ist die Änderung der Gemeindeordnung (Art. 2), hier insbesondere der 8. bis 10. Teil (Haushaltswirtschaft und Rechnungsprüfung), d. h. die §§ 75 bis 106. In Art. 4 wird mit der Änderung der Kreisordnung diese an die neue Haus-

2 GVBl. Nr. 41 v. 24.11.2004, S. 644; Berichtigung des Satzes abgedruckt in GVBl. Nr. 2 v. 19.1.2005, S. 15.

haltungswirtschaft angepasst. Dasselbe gilt in Art. 5 für die Änderung der Landschaftsverbandsordnung.

Ein weiterer zentraler Bestandteil ist Art. 15, mit dem die Gemeindehaushaltsverordnung reformiert wird. In der neuen Gemeindehaushaltsverordnung wird der materielle Regelungsgehalt der bisherigen Gemeindehaushaltsverordnung mit Grundsätzen der bisherigen Gemeindekassenverordnung zusammengeführt. Vor allem werden hier die Elemente des doppischen Rechnungswesens benannt. Die Detailregelungen, die die bisherige Gemeindekassenverordnung charakterisieren, können in Zukunft die einzelnen Kommunen selbst regeln (§ 31 GemHVO, Sicherheitsstandards und interne Aufsicht).

Durch Art. 16 wird die Eigenbetriebsverordnung neu gefasst. Mit der Neufassung der aus 1988 stammenden Verordnung soll eine Ausrichtung der Eigenbetriebe auf handelsrechtliche Anforderungen bzw. die weitgehend inhaltsgleichen Anforderungen des neuen kommunalen Finanz- und Rechnungswesens erreicht werden, um auf diese Weise den unternehmerischen Bedürfnissen dieser Betriebsform besser gerecht werden zu können. Gemäß § 19 Eigenbetriebsverordnung führt der Eigenbetrieb seine Rechnung nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung. Die Buchführung muss den handelsrechtlichen Grundsätzen oder den für das NKF geltenden Grundsätzen entsprechen. Insofern ist für die Eigenbetriebe ein Wahlrecht geschaffen worden.

In Art. 24 ist geregelt, dass das gesamte Gesetz am 1.1.2005 in Kraft tritt (mit der im Einführungsgesetz genannten Übergangsfrist von 4 Jahren). Die Auswirkungen der Einführung des NKF werden nach einem Einführungszeitraum von 4 Jahren nach Inkrafttreten der Regelungen durch die Landesregierung unter Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände sowie der Fachverbände überprüft, um die Erfahrungen aus der flächendeckenden Umsetzung der Reform zu nutzen und das Regelungswerk gegebenenfalls zu optimieren.

II. Bestandteile des NKF

Ein zentraler Bestandteil des NKF ist der Schritt vom Geldverbrauchskonzept hin zum Ressourcenverbrauchskonzept. Wurden bislang im kommunalen Rechnungswesen lediglich die Einnahmen und Ausgaben erfasst, d. h. die Erhöhungen und Verminderungen des Geldvermögens, stellen künftig die Erträge und Aufwendungen die zentralen Steuerungsgrößen im kommunalen Finanzmanagement dar. Betrachtet werden somit die Veränderungen des kommunalen Eigenkapitals. So wird der vollständige Werteverzehr durch Abschreibungen offengelegt und berücksichtigt.

Mit der Abbildung des Werteverzehrs durch die Abschreibungen und Rückstellungen soll die kommunale Finanzpolitik auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit ausgerichtet werden. Es soll erreicht werden, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht über Gebühr zu belasten. Die kameralistische Erfassung von Ausgaben und Einnahmen reicht nicht aus, um eine vollständige Darstellung von Ressourcenverbrauch und Ressourcenaufkommen zu erreichen. Mit der Abbildung der Aufwendungen und Erträge und dem tatsächlichen Werteverzehr über Abschreibungen soll den

A · Grundzüge des NKF

Gemeinden erstmals die Erfassung des Ressourcenverbrauchs bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben möglich gemacht werden. Die Begründung zu dem Gesetzentwurf führt als Beispiel an, dass die Kommunen nun den Sanierungsbedarf ihrer Schulen oder Straßen erkennen und bei den Planungen rechtzeitig berücksichtigen können.³

Das NKF stützt sich für die Planung, Bewirtschaftung und den Abschluss auf drei Bestandteile:

1. Der Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung

a. Allgemeines. Wesentliches Ziel der Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements ist die Verbesserung der Steuerung des Ressourceneinsatzes, um zum einen dem Aspekt der intergenerativen Gerechtigkeit nachzukommen und zum anderen die stetige Erfüllung der kommunalen Aufgaben sicherzustellen. Die entscheidenden Instrumente zur Erreichung dieses Ziels sind der Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung. Die Ausgestaltung des NKF hat sich im Wesentlichen an den für große Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen des Handelsrechts orientiert. Anpassungen wurden dort vorgenommen, wo die Vergleichbarkeit der Sachverhalte nicht gegeben ist.

Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung und beinhaltet die Aufwendungen und Erträge. Der Begriff „Ergebnisrechnung“ ist deshalb gewählt worden, weil sich die Zielsetzung des NKF von der des privatwirtschaftlichen Rechnungswesens insoweit unterscheidet, als die Städte und Gemeinden nicht Gewinne erzielen oder steuerrechtlich relevante Verluste nachweisen, sondern das Ergebnis einer Periode nach den Quellen des Erfolges darstellen. Die Ergebnisrechnung soll Auskunft über die Art, die Höhe und die Herkunft der Ergebniskomponenten (Aufwendungen und Erträge) geben. Sie zeigt die Quellen und Ursachen des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs auf und ermittelt das Jahresergebnis. Das in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis (Überschuss der Erträge über die Aufwendungen oder der Fehlbetrag) geht dann in die Bilanz ein und bildet unmittelbar die Veränderung des Eigenkapitals der Kommune ab. Das Jahresergebnis umfasst die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und -erträge sowie außerordentliche Aufwendungen und Erträge und bildet den Ressourcenverbrauch der Gemeinde somit umfassend ab.

Die Planung erfolgt im doppischen Rechnungswesen durch den Ergebnisplan. Über das Instrument des Ergebnisplans übt der Rat durch die Veranschlagung der im Haushaltsjahr geplanten Aufwendungen und Erträge im Haushaltsplan sein Budgetrecht mit dem Ziel einer Steuerung der Ressourcen aus.⁴

b. Rechengrößen der Ergebnisrechnung. Sowohl der Ergebnisplan als auch die Ergebnisrechnung kennen zur Planung bzw. Messung des Ressourcenver-

3 Begründung zum Referententwurf des Gesetzes über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen, LT-Drs. 13/5367.

4 Vgl. § 41 Abs. 1 Buchst. h GO Nordrhein-Westfalen (Zuständigkeit des Rates).

brauchs und des Ressourcenaufkommens zwei Begriffe, nämlich Aufwendungen und Erträge.

Unter Aufwand versteht man jeden Vorgang, der das Nettovermögen vermindert; abgebildet werden somit – anders als beim betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff – auch Substanzminderungen, z. B. aus Werteverlusten bei Finanzanlagen oder Schadensfällen. Auch werden Transferleistungen, die einen nicht unerheblichen Anteil an den kommunalen zahlungswirksamen Aufwendungen ausmachen (z. B. Sozialhilfeleistungen), berücksichtigt.

Unter einem Ertrag wird jeder Vorgang verstanden, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital erhöht.⁵ Die Rechengröße Ertrag erfasst somit auch die Steuern und Zuwendungen. Bislang wurden demgegenüber im kommunalen Rechnungswesen lediglich die Einnahmen und Ausgaben erfasst, d. h. die Erhöhungen und Verminderungen des Geldvermögens.

2. Die Bilanz

Sie ist Teil des Jahresabschlusses und weist das Vermögen und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach. Grundlage der Bilanz ist die Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens. Diese Bestandsaufnahme nennt man Inventur.

a. Inventur. Die Inventur bezieht sich auf alle Vermögensgegenstände und sämtliche Schulden der Kommune, die jeweils einzeln nach ihrer Art (Bezeichnung), Menge (Stückzahl) und ihrem Wert (in Euro) zu einem bestimmten Zeitpunkt bzw. Stichtag zu erfassen sind. Ziel der Inventur ist die Erstellung eines Inventars, das Voraussetzung für die Bilanz ist.

Man unterscheidet zwei Arten der Inventurdurchführung, nämlich zum einen die körperliche Inventur und zum anderen die Buch- bzw. Beleginventur.

Bei der körperlichen Inventur werden durch Zählen, Messen, Wiegen und Schätzen alle körperlichen Vermögensgegenstände (Gebäude, Fahrzeuge, Büroausstattung etc.) art- und mengenmäßig aufgenommen. Im Anschluss hieran erfolgt die Bewertung der Vermögensgegenstände in Euro.

Bei der Buchinventur (Fortschreibung) werden Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände und Schulden anhand von Belegen und buchhalterischen Aufzeichnungen (Konten, Saldenlisten, Anlagenkartei, Offene-Posten-Listen etc.) festgestellt. Diese Buchinventur erfolgt bei immateriellen Vermögensgegenständen (z. B. Lizenzen) sowie bei Forderungen, Bankguthaben und Verbindlichkeiten. Hier lassen sich die Vermögensgegenstände und Schulden nicht durch eine körperliche Inventur erfassen.

Auch wenn die Buchführung eine zuverlässige Bestandsfortschreibung gewährleistet, kann der Bestand des Sachanlagevermögens (Gebäude, bauliche Anlagen, technische Anlagen etc.) durch Fortschreibung in einer Anlagenkartei ermittelt werden. Am Inventurstichtag kann auf diese Weise der buchmäßige Endbestand aus der Anlagenkartei ermittelt werden.

⁵ Vgl. Wöhe/Kußmaul, Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik, 1. Aufl., München 1991, S. 17.

A · Grundzüge des NKF

Bei der Inventur verweist das NKF auch für die Kommunen auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme,
- Richtigkeit der Bestandsaufnahme,
- Einzelerfassung und -bewertung der Bestände,
- Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme,
- Wirtschaftlichkeit.

Das NKF sieht – wie auch das HGB – Inventurerleichterungen vor, so dass unter bestimmten Bedingungen im Interesse der Wirtschaftlichkeit vom Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung abgewichen werden kann. Diese Inventurerleichterungen sind die Festwertbewertung, die Gruppenbewertung und die Stichprobeninventur.

b. Inventar. Das Inventar ist das Ergebnis der Inventur, nämlich der bewertete Inventurbestand. Es ist folglich ein Bestandsverzeichnis, in dem alle Vermögensgegenstände und Schulden der Kommune nach Art, Menge und Wert aufgeführt sind. Es besteht aus den drei Teilen Vermögen, Schulden und Eigenkapital = Reinvermögen.

aa. Vermögen. Das Vermögen wird in Anlagevermögen und Umlaufvermögen unterteilt. Zum Anlagevermögen zählen alle Gegenstände, die dem Verwaltungsbetrieb auf Dauer (länger als ein Jahr) zu dienen bestimmt sind (z. B. unbebaute und bebaute Grundstücke, Kanalisationsnetz, Fahrzeuge sowie Büro- und Geschäftsausstattung). Zum Umlaufvermögen zählen alle Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dem Verwaltungsbetrieb nur vorübergehend zu dienen (z. B. Vorräte, Forderungen und Kassenbestand). Das Vermögen wird nach seiner Liquidität geordnet, d. h. danach, wie schnell es in Geld umgewandelt werden kann. Mit zunehmender Geldnähe werden die Vermögensgegenstände weiter unten angeordnet.

bb. Schulden. Die Schulden werden im Inventar nach ihrer Laufzeit in langfristige und kurzfristige Schulden unterteilt. Von langfristigen Schulden spricht man z. B. bei Anleihen und Schulden aus Krediten gegenüber öffentlichen Geldgebern und Kreditinstituten. Kurzfristige Schulden sind in der Regel innerhalb von 90 Tagen fällig (z. B. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen).

cc. Eigenkapital. Das Eigenkapital oder Reinvermögen ist die Differenz zwischen dem Vermögen und den Schulden der Kommune. Es ist also eine reine Rechengröße und lässt sich durch die Inventur nicht gesondert erfassen. Das Inventar ist die Grundlage für die Erstellung der Bilanz. Inventar und Bilanz haben gemeinsam, dass sie den Stand des Vermögens und des Kapitals der Verwaltung zu einem bestimmten Stichtag aufzeigen. Sie unterscheiden sich jedoch in der Art ihrer Darstellung: