

**Das**  
**Neue Kommunale Finanzmanagement**

von  
Steffen Langenberg

Ringenberg, Juni 2006

## Vorwort

Dieses Skript gibt als Begleitmaterial einen Überblick über die Inhalte des Seminars „Das Neue Kommunale Finanzmanagement“. Außerdem soll es für diejenigen, die sich nicht mit der Originalliteratur belasten wollen, zum Nachschlagen der wichtigsten Aussagen dienen. Deshalb wurde versucht, alle wesentlichen Aspekte zumindest zu streifen. So kann es sein, dass an einigen Stellen über den im Seminar dargebotenen Stoff hinausgegangen wurde.

Seit 2005 gelten die Gesetze und Verordnungen in NRW für das NKF. Insbesondere die Gemeindeordnung (und die Kreisordnung) sowie die Gemeindehaushaltsverordnung wurden angepasst. Außerdem wurden eine Reihe von Mustern und Verordnungen erlassen.

Problematisch war die Notwendigkeit, neben den Besonderheiten des NKF auch die Grundlagen des kaufmännischen Rechnungswesens mit der doppelten Buchführung darzustellen. Allein dieser Bereich nimmt z. B. in der Ausbildung zum Industriekaufmann mehrere hundert Unterrichtsstunden in Anspruch.

Das Seminar und das Begleitskript versuchen, besonders die Bereiche herauszuarbeiten, in denen die Mitgestaltung durch die Politik möglich oder sogar besonders notwendig ist. Damit unterscheidet es sich stark von den Seminaren zu diesem Komplex, die von den Weiterbildungseinrichtungen für Verwaltungen, den Studieninstituten, angeboten werden. Diese stellen den Stoff immer aus der Sicht und entsprechend den Bedürfnissen und Vorkenntnissen der Verwaltung dar.

Da die Erfahrungen mit dem NKF noch sehr gering sind - nur wenige Gemeinden und Kreise haben bisher völlig auf das NKF umgestellt - gibt es auch wenige Informations- und Weiterbildungsmöglichkeiten, insbesondere zu speziellen Fragestellungen. Hier bieten die Studieninstitute - unter Berücksichtigung der dargestellten Einschränkungen - durchaus die Möglichkeit der tiefer gehenden Information, die von jedem genutzt werden kann.

Die mangelnden Erfahrungen machen sich besonders im Bereich „Gesamtabschluss“, bei der Gestaltung der Produkte mit Zielen und Kennzahlen sowie bei der Entwicklung von Kennzahlen für die kommunale Bilanz deren Beurteilung bemerkbar.

Ich hoffe, mit diesem Seminar einen hinreichenden Einblick in das NKF zu geben, sodass die Vorteile deutlich werden und die Einführung in der eigenen Gemeinde und im eigenen Kreis positiv gesehen wird.

Obwohl dieses Seminar über ein reines Grundlagenseminar hinaus geht, können tiefer gehende Fragestellungen hier nur angeschnitten werden.

---

## Inhaltsverzeichnis

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Vorwort</b> .....  | <b>2</b>  |
| <b>Einführung</b> .....   | <b>5</b>  |
| <b>1. Aufgaben des Rechnungswesens und Grundsätze ordnungsgemäßer</b>     |           |
| <b>Buchführung</b> .....  | <b>6</b>  |
| 1.1 Aufgaben des Rechnungswesens.....                                     | 6         |
| 1.2 Arten betrieblicher Rechnungen.....                                   | 6         |
| 1.3 Begriffe.....   | 6         |
| 1.4 Aufgaben und Ziele des kommunalen Rechnungswesens .....               | 7         |
| 1.5 Buchführung.....  | 7         |
| 1.6 Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (Auszug).....                  | 7         |
| <b>2. Von der Inventur über das Inventar zur Bilanz</b> .....             | <b>7</b>  |
| 2.1 Inventur und Inventar.....  | 7         |
| 2.2 Bewertungsregeln.....   | 8         |
| 2.3 Bilanz.....   | 9         |
| 2.4 Die Konten.....   | 9         |
| 2.5 Der Buchungssatz.....   | 10        |
| <b>3. Bilanzpositionen</b> .....  | <b>10</b> |
| 3.1 Anlagevermögen.....   | 10        |
| 3.2 Eigenkapital.....   | 10        |
| 3.2.1 Allgemeine Rücklage.....  | 10        |
| 3.2.2 Ausgleichsrücklage.....   | 10        |
| 3.2.3 Sonderrücklagen.....  | 11        |
| 3.3 Sonderposten.....   | 11        |
| 3.3.1 Sonderposten für Zuwendungen.....                                   | 11        |
| 3.3.2 Sonderposten für Beiträge.....                                      | 11        |
| 3.3.3 Sonderposten für Gebühren.....                                      | 11        |
| 3.4 Rückstellungen.....   | 11        |
| 3.4.1 Pensionsrückstellungen.....   | 11        |
| 3.5 Abschreibungen.....   | 11        |
| <b>4. Sonderregelungen für die Eröffnungsbilanz</b> .....                 | <b>12</b> |
| 4.1 Bewertungsgrundsätze.....   | 12        |
| 4.2 § 54 GemHVO Ermittlung von Wertansätzen für die Eröffnungsbilanz..... | 12        |
| 4.3 § 55 GemHVO Besondere Bewertungsvorschriften.....                     | 12        |
| 4.3.1 Öffentliche Gebäude.....  | 12        |
| 4.3.2 Kulturgegenstände sowie Bau- und Bodendenkmäler.....                | 12        |
| 4.3.3 Beteiligungen und Wertpapiere.....                                  | 12        |
| 4.4 § 56 GemHVO Vereinfachungsverfahren.....                              | 13        |
| 4.4.1 Geringwertige Wirtschaftsgüter.....                                 | 13        |
| 4.4.2 Gebäudeteile.....   | 13        |
| 4.4.3 Wertansätze aus Gebührenkalkulationen.....                          | 13        |
| 4.4.4 Vereinfachung bei Sonderposten.....                                 | 13        |
| 4.5 Vorgehensweise bei Erstellung der Eröffnungsbilanz.....               | 13        |
| <b>5. Das Gewinn- und Verlustkonto (GuV)</b> .....                        | <b>13</b> |

---

|            |   |           |
|------------|---|-----------|
| 5.1        | Ergebnisrechnung                                  | 14        |
| 5.2        | Einzelpositionen                                  | 14        |
| 5.2.1      | Zuwendungen und allgemeine Umlagen                | 14        |
| 5.2.2      | Sonstige Transfererträge                          | 14        |
| 5.2.3      | Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte           | 14        |
| 5.2.4      | Privatrechtliche Leistungsentgelte                | 14        |
| 5.2.5      | Kostenerstattungen und Kostenumlagen              | 14        |
| 5.2.6      | Sonstige ordentliche Erträge                      | 14        |
| 5.2.7      | Personalaufwendungen                              | 15        |
| 5.2.8      | Versorgungsaufwendungen                           | 15        |
| 5.2.9      | Transferaufwendungen                              | 15        |
| 5.3        | Teilergebnisrechnung                              | 15        |
| 5.4        | Ergebnisplan                                      | 15        |
| <b>6.</b>  | <b>Die Finanzrechnung</b>                         | <b>15</b> |
| 6.1        | Einzelpositionen                                  | 15        |
| 6.2        | Teilfinanzrechnung                                | 15        |
| 6.3        | Finanzplan  | 16        |
| <b>7.</b>  | <b>Der Produktplan</b>                            | <b>16</b> |
| <b>8.</b>  | <b>Der Jahresabschluss</b>                        | <b>16</b> |
| 8.1        | Gesamtabschluss                                   | 17        |
| 8.2        | Haushaltsausgleich                                | 17        |
| 8.3        | Haushaltssicherungskonzept                        | 17        |
| <b>9.</b>  | <b>Haushaltsplanung</b>                           | <b>17</b> |
| 9.1        | Haushaltssatzung                                  | 18        |
| 9.2        | Haushaltsplan                                     | 18        |
| <b>10.</b> | <b>Haushaltsbewirtschaftung</b>                   | <b>18</b> |
| <b>11.</b> | <b>Führen über Ziele (Kontraktmanagement)</b>     | <b>19</b> |
| 11.1       | Kontraktmanagement                                | 19        |
| 11.1.1     | Elemente des Kontraktmanagements                  | 20        |
| <b>12.</b> | <b>Kosten- und Leistungsrechnung</b>              | <b>21</b> |
| 12.1       | Aufgaben  | 21        |
| 12.2       | Abgrenzungsrechnung                               | 21        |
| 12.2.1     | Abschreibungen                                    | 22        |
| 12.2.2     | Kalkulatorischer Unternehmerlohn                  | 22        |
| 12.2.3     | Kalkulatorische Zinsen                            | 22        |
| 12.3       | Kostenartenrechnung                               | 22        |
| 12.3.1     | Systeme der Kostenrechnung                        | 23        |
| 12.4       | Die Kostenstellenrechnung                         | 23        |
| 12.5       | Kostenträgerrechnung (Vollkostenkalkulation)      | 23        |
| 12.6       | Die Deckungsbeitragsrechnung (Teilkostenrechnung) | 24        |
| <b>13.</b> | <b>Anhang</b>                                     | <b>25</b> |
| <b>14.</b> | <b>Literatur</b>                                  | <b>29</b> |
| <b>15.</b> | <b>Anhang 2 Folien</b>                            | <b>30</b> |

# Einführung

„Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)“ ist der Oberbegriff für das neu entwickelte doppische Haushalts- und Rechnungswesen für Kommunen. Damit ist die Entscheidung gefallen für ein kommunales Rechnungswesen, das nach Art des kaufmännischen Rechnungswesens mit der doppelten Buchführung arbeitet. Allerdings sind einige Besonderheiten für die Kommunen dazu gekommen.

Das NKF stützt sich auf drei Komponenten:

- Bilanz mit Jahresabschluss (Ausweis von Vermögen, Schulden, Eigenkapital, Erläuterungen)
- Ergebnisplan und Ergebnisrechnung mit Aufwendungen und Erträgen (wobei die Ergebnisrechnung der Gewinn- und Verlustrechnung entspricht; der Ergebnisplan ist das für die Kommunen vorgesehene Planungsinstrument für diesen Bereich)
- Finanzrechnung und Finanzplan mit Auszahlungen und Einzahlungen (entspricht einer Art Liquiditätsrechnung oder Finanzplanung und stellt in dieser Form ein Überbleibsel der Kameralistik dar; der Nutzen und die Aussagekraft müssen sich erst noch erweisen)

Für das NKF angepasst, gelten analog zum kaufmännischen Rechnungswesen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung.

Da eine Betrachtung der Vorgänge auf Gesamtebene in der Ergebnis- und Finanzrechnung sowie der Bilanz nicht aussagefähig genug ist und für eine Steuerung und Kontrolle nicht ausreicht, wird eine Aufgliederung in Teilergebnis- und Teilfinanzrechnung vorgenommen. Als Grundlage dafür dienen produktorientierte Teilrechnungen.

Ein wesentliches Merkmal des kommunalen Rechnungswesens war und bleibt die Planungsfunktion. Deshalb wird es für alle Rechnungsbereiche entsprechende Pläne geben außer für die Bilanz, Planbilanzen sind nicht vorgesehen.

Damit wird der Produkthaushalt zum wesentlichen Instrument der Haushaltsplanung und der Haushaltskontrolle, weswegen auch eine Normierung von 17 Produktbereichen vorgenommen wird. Eine weitere Untergliederung in Produktgruppen und Produkte bleibt der Kommune überlassen. Dabei ist immer zu beachten, dass das „Produkt“ im Sinne von NKF schon eine Zusammenfassung von häufig sehr verschiedenen „Kostenträgern“, d. h. von Produkten im kaufmännischen Sinne, ist.

Für die 17 Produktbereiche müssen Teilpläne und -rechnungen mit Leistungsvorgaben erstellt werden. Die vorgesehenen Ziele müssen in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die, ausgehend vom Rat, bis in die unterste Verantwortungsebene der Verwaltung hineinreicht.

Die Grundsätze der Gesamtdeckung und die Möglichkeiten durch Budgetierung und Übertragbarkeit bleiben erhalten bzw. sind erweitert.

# 1. Aufgaben des Rechnungswesens und Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

## 1.1 Aufgaben des Rechnungswesens

Die allgemeine Aufgabe des Rechnungswesens besteht darin, das gesamte Unternehmensgeschehen zahlenmäßig zu erfassen, zu überwachen und auszuwerten, um Informationen zu liefern für

- **Rechenschaftslegung** und **Information** (zum Teil auf Grund gesetzlicher Vorschriften): Staat (Finanzamt), Öffentlichkeit, Geldgeber, Beteiligte; durch den Jahresabschluss
- **Kontrolle** und **Entscheidungsunterstützung** (Dispositionsaufgabe): Überwachung der Wirtschaftlichkeit, Rentabilität, Liquidität, Bereitstellung von Zahlenmaterial für Planungen und Entscheidungen (Controlling)
- **Dokumentationsaufgabe**: zeitlich und sachlich geordnete Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle aufgrund von Belegen

## 1.2 Arten betrieblicher Rechnungen

| zeitliche Orientierung | Ansatzpunkte                           | Bezeichnung   |                         |
|------------------------|--|---|-------------------------|
| Vergangenheit          | Vermögen / Kapital<br>Aufwand / Ertrag | Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung ( <b>Buchführung</b> ) | Zeitrechnung            |
| Gegenwart              | Kosten / Leistungen                    | Kosten- und Leistungsrechnung                                   | Stück- und Zeitrechnung |
| Zukunft                | Einzahlungen /<br>Auszahlungen         | Investitionsrechnung sowie<br>Finanzplanung (Planungsrechnung)  | Vorausrechnung          |

Wie zu erkennen ist, deckt die eigentliche Buchführung nur einen Teil der Aufgaben ab. Hauptsächlich deckt das NKF den Buchführungsteil ab. Zusätzlich wurde aber versucht, auch einen Teil der Planungsrechnung, nämlich die Finanzplanung, zu integrieren.

## 1.3 Begriffe

| Auszahlungen   | Einzahlungen  |
|--|---|
| Geldfluss aus dem Unternehmen<br>(Geldausgang: Bargeld, Schecks, Wechsel, Sichtguthaben, Sichtverbindlichkeiten) | Geldfluss in das Unternehmen<br>(Geldeingang: Bargeld, Schecks, Wechsel, Sichtguthaben, Sichtverbindlichkeiten) |

| Ausgaben  | Einnahmen   |
|---|---|
| Abnahme des Geldvermögens<br>(Auszahlungen, Forderungen, Verbindlichkeiten) | Zunahme des Geldvermögens<br>(Einzahlungen, Forderungen, Verbindlichkeiten) |

| Aufwand   | Ertrag  |
|---|---|
| Der in Geld gemessene Gesamtverbrauch von Gütern und Dienstleistungen eines Unternehmens. | Alle in Geld bewerteten Wertzugänge eines Unternehmens. |

| Kosten   | Leistungen  |
|--|---|
| Betriebsbedingte Aufwendungen zur geplanten Erstellung von Leistungen in einer Abrechnungsperiode. | Mengen und Werte der geplanten durch den Betrieb erbrachten Leistungen. |

## 1.4 Aufgaben und Ziele des kommunalen Rechnungswesens

- Darstellung des Gesamtressourcenaufkommens und -verbrauchs,
- Darstellung des Vermögens der Kommune,
- Darstellung der intergenerativen Gerechtigkeit,
- Hervorhebung der Ziele und Ergebnisse des Verwaltungshandelns und damit einer Outputorientierung,
- Unterstützung einer flexiblen Mittelbewirtschaftung
- besseren Gesamtdarstellung eines konsolidierten „Konzernabschlusses“ mit Sondervermögen sowie Eigen- und Beteiligungsgesellschaften.

## 1.5 Buchführung

Buchführung ist die lückenlose und planmäßige Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle eines Unternehmens auf Grund von Belegen für einen bestimmten Zeitraum.

Die Geschäfts- oder Finanzbuchhaltung erfasst alle Geschäftsvorfälle mit der Außenwelt. Sie dient dem reibungslosen Ablauf dieses Geschäftsverkehrs, der Darstellung der Vermögensentwicklung sowie der Erfolgsermittlung für das Gesamtunternehmen unter Beachtung handels- und steuerrechtlicher Vorschriften.

## 1.6 Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (Auszug)

- Die Buchführung muss **wahr, klar** und **übersichtlich** sein.
- Die Geschäftsvorfälle sind fortlaufend, vollständig, richtig, zeitgerecht (Grundbuch, Journal) und sachlich geordnet (Hauptbuch mit Sachkonten) zu buchen.
- Bei Gründung und am Schluss eines jeden Geschäftsjahres (höchstens 12 Monate) sind Inventar und Bilanz zu erstellen.
- Keine Verrechnung zwischen Vermögenswerten und Schulden sowie zwischen Aufwendungen und Erträgen (also jeweils gesonderte Konten).

Die Buchführung, auch Finanz- oder Geschäftsbuchhaltung genannt, liefert die Zahlen für die übrigen Zweige des Rechnungswesens.

Genau wie im kaufmännischen Bereich soll das Rechnungswesen im NKF alle Geschäftsvorfälle wahr, klar und übersichtlich vollständig, richtig und sachgerecht erfassen und dokumentieren. Hinzu kommen Forderungen nach Willkürfreiheit, Öffentlichkeit, Aktualität, Relevanz, Stetigkeit, Nachweis der Rechts- und Ordnungsmäßigkeit sowie Dokumentation der intergenerativen Gerechtigkeit.

Damit gelten auch für die Rechnungslegung des NKF die Ziele der Dokumentation und der Rechenschaft sowie des Nachweises der Kapitalerhaltung.

## 2. Von der Inventur über das Inventar zur Bilanz

Die Voraussetzung für die Erstellung einer Bilanz ist die vorherige Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden.

### 2.1 Inventur und Inventar

Die Inventur ist die Tätigkeit zur Bestandsaufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden, dass sich daraus ergebende Verzeichnis ist das Inventar.

Das Inventar ersetzt die nach §§37 f GemHVO NRW alt vorgeschriebenen Verzeichnisse und Nachweise. Insbesondere hat die nach § 37 Abs. 2 lit. b) alt festgelegte Wertgrenze von 200 Euro keine Bedeutung mehr.

Materiell vorhandene Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen, durch Zählen, Messen oder Wiegen (**körperliche Inventur**).

Nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Forderungen, Schulden) werden über Aufzeichnungen in der Buchführung ermittelt (**Buch- und Beleginventur** - das Innenministerium unterscheidet die Beleginventur für Forderungen und Verbindlichkeiten von der Buchinventur, bei der die Bestände den Bestandskonten entnommen werden).

Die Inventurunterlagen und das Inventar sind Bestandteile der Rechnungslegung. Die Inventur muss gewährleisten

- die vollständige und richtige Bestandsaufnahme,
- die Einzelerfassung der Bestände,
- die Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme sowie

- den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Bei der Buch- und Beleginventur werden Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände und Schulden über Aufzeichnungen in der Buchführung ermittelt (z. B. Bestandsverzeichnisse, Anlagenachweise).

Sofern die körperliche Inventur nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können Bestände von Vermögensgegenständen den Bestandskonten (Buchinventur) entnommen werden. Für den Bereich des Sachvermögens ist eine Buchinventur grundsätzlich möglich, wenn dafür eine Anlagenkartei oder ersatzweise ein Bestandsverzeichnis geführt wird, worin alle Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sind. Spätestens nach drei Jahren ist eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden **einzel**n nach Art, Menge und Wert zu erfassen in Form einer Stichtagsinventur.

Die Vorgehensweise der Inventur ist im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren (Aufbewahrungsfristen: Belege 6 Jahre, Inventar 10 Jahre).

Zur Ermittlung endgültiger Bilanzwerte werden die Inventar- und Zähllisten an die Inventurleitung übergeben, die daraufhin die einzelnen Positionen bewertet. Die bewerteten Inventargegenstände münden in die jeweiligen Bilanzpositionen.

Das Inventar besteht aus drei Teilen:

**I. Vermögen**, geordnet nach Geldnähe oder Flüssigkeit

1. Anlagevermögen
2. Umlaufvermögen

**II. Schulden**, geordnet nach Fälligkeit

1. Langfristige Schulden
2. Kurzfristige Schulden

**III. Eigenkapital (Reinvermögen):**

- Summe Vermögen
- Summe Schulden
- = Reinvermögen

Auf der Grundlage des Inventars lässt sich auch der Erfolg des Unternehmens, also der Gewinn oder Verlust des Geschäftsjahres, ermitteln. Dies geschieht durch Kapitalvergleich: Man vergleicht das Reinvermögen am Ende des Geschäftsjahres mit dem Reinvermögen vom Anfang des Geschäftsjahres. Entnahmen sind hinzuzurechnen, Einlagen abzuziehen:

| Erfolgsermittlung durch Kapitalvergleich   | A                 | B                 |
|--|-------------------|-------------------|
| Reinvermögen am Ende des Jahres            | 980.000,-         | 610.000,-         |
| - <u>Reinvermögen am Anfang des Jahres</u> | <u>-820.000,-</u> | <u>-690.000,-</u> |
| = Kapitalmehrung bzw. Kapitalminderung     | 160.000,-         | -80.000,-         |
| + Entnahmen                                | 48.000,-          | 36.000,-          |
| - <u>Kapitalneueinlagen</u>                | <u>-68.000,-</u>  | <u>-26.000,-</u>  |
| Gewinn bzw. Verlust                        | <b>140.000,-</b>  | <b>-70.000,-</b>  |

## 2.2 Bewertungsregeln

Für die Bewertung der bei der Inventur erfassten Vermögensgegenstände und Schulden gibt es eine Reihe von Regeln und Grundsätzen, die aus dem Handels- und Steuerrecht abgeleitet sind.

- Unternehmensfortführung: Bewertungen und Abschreibungen werden unter dem Gesichtspunkt vorgenommen, dass der Betrieb weiter geführt werden kann.
- Einzelbewertung: Vermögensgegenstände und Schulden sind einzeln zu bewerten, so weit nicht Ausnahmen zulässig sind.
- Wesentlichkeit: Auf schwer erreichbare Genauigkeit bei der Bewertung kann verzichtet werden, wenn es sich um Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung handelt.
- Bewertungsstetigkeit: Die im vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Methoden sollen beibehalten werden.
- Methodenbestimmtheit: Zwischenwerte zwischen unterschiedlichen Wertansätzen alternativ zulässiger Methoden sind nicht erlaubt.
- Anschaffungskostenprinzip: Die Anschaffungs- bzw. Herstellkosten bilden die obere Grenze der Bewertung.

- **Periodenabgrenzung:** Aufwendungen und Erträge sind unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlungen zum Zeitpunkt ihrer Entstehung zu berücksichtigen.
- **Vorsichtsprinzip:** pessimistische Bewertung bei Unsicherheit mit
- **Imparitätsprinzip:** Vorhersehbare, aber noch nicht eingetretene Ereignisse, werden **unterschiedlich** behandelt: **Belastungen** sind sofort zu bilanzieren, wenn sie absehbar sind, und nach dem
- **Realisationsprinzip:** **Vorteile** dürfen erst bilanziert werden, wenn sie eingetreten sind.
- **Niederstwertprinzip:** Am Bilanzstichtag ist entweder nach den Anschaffungskosten oder dem Tageswert zu bewerten, und zwar nach dem niedrigeren Wert (insbesondere bei Wertpapieren, Tiefstkurs der letzten 12 Wochen).
- **Höchstwertprinzip:** Schulden sind stets mit ihrem höheren Rückzahlungsbetrag zu bilanzieren.

Insbesondere das Vorsichtsprinzip und der damit verbundene Gläubigerschutz sind in Deutschland stark ausgeprägt. International wird hingegen stärker das Interesse der Investoren an Gewinnen bzw. dem „Fair Value“ gesehen. Auch beim NKF soll dies berücksichtigt werden.

Die Bewertungen erfolgen heute vor allem auch in Hinsicht auf die Steuerzahlungen. Da dieser Gesichtspunkt für Kommunen meist nachrangig ist, sollte über die richtige Bewertung nachgedacht werden. Insbesondere bei abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens bedeuten hohe Bewertungen hohe Abschreibungen, die erwirtschaftet werden müssen.

## 2.3 Bilanz

Das Inventar ist eine ausführliche Aufstellung der einzelnen Vermögensteile und Schulden nach Art, Menge und Wert, das ganze Bände umfassen kann. Dadurch leidet die Übersichtlichkeit.

Die Bilanz ist eine Kurzfassung des Inventars in T-Kontenform. Sie enthält auf der linken Seite die Vermögensteile (die Verwendung des Kapitals, Aktivseite), auf der rechten Seite die Schulden (Fremdkapital) und als Ausgleich (Saldo) das Eigenkapital (die Herkunft des Kapitals, Passivseite). Grundlage ist das Inventar.

| <b>Bilanz</b>       |             |                   |             |
|---------------------|-------------|-------------------|-------------|
| <b>Aktiva</b>       |             | <b>Passiva</b>    |             |
| Vermögensverwendung |             | Vermögensherkunft |             |
| I. Anlagevermögen   | 1.200.000,- | I. Eigenkapital   | 1.400.000,- |
| II. Umlaufvermögen  | 800.000,-   | II. Fremdkapital  | 600.000,-   |
| Vermögen            | 2.000.000,- | Kapital           | 2.000.000,- |

Die Vermögensposten der Aktivseite werden nach der Flüssigkeit, die Kapitalposten der Passivseite nach der Fälligkeit geordnet.

Wird ein Vermögensgegenstand in eine Position der Aktivseite übernommen, spricht man von „**Aktivierung**“. Wird ein Vermögensgegenstand in eine Position der Passivseite übernommen, spricht man von „**Passivierung**“.

Die Bilanz enthält so alle Bestände. Sie ist damit immer vergangenheitsbezogen. Als Speicher aller Bestände stellt sie das „Gedächtnis“ der Geschäftstätigkeiten dar. Somit können in der Bilanz keine negativen Positionen auftreten. Wie der Name schon sagt (von ital. bilancia = Waage), halten sich beide Seiten der Bilanz die Waage, muss die Bilanzsumme auf beiden Seiten gleich groß sein. Der Erfolg (Gewinn oder Verlust) wird unter der Position „Eigenkapital“ als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ausgewiesen. Hier kann also an einziger Stelle in der Bilanz ein negativer Wert auftreten.

## 2.4 Die Konten

Die Bilanz ist eine Momentaufnahme für einen ganz bestimmten Zeitpunkt. Jeder Geschäftsvorfall verändert mindestens zwei Positionen der Bilanz (Doppelte Buchführung). Durch die laufende Geschäftstätigkeit wird sie daher ständig verändert. Um diese Veränderungen zu erfassen, wird die Bilanz in Bilanzpositionen (Konten) aufgelöst (daher Doppik - Doppelte Buchführung in Konten). Gleichartige Geschäftsvorgänge werden immer auf dasselbe Konto gebucht. Vorher ist jeder Geschäftsvorfall in zeitlicher Reihenfolge im Grundbuch (Journal) festzuhalten (also doppelte Erfassung aller Geschäftsvorfälle)

Das Grundbuch enthält die zeitliche, das Hauptbuch die sachliche Ordnung aller Buchungen.

Um die Vielzahl unterschiedlicher Geschäftsvorgänge, die auch noch von Branche zu Branche und Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich sind, übersichtlich auf Konten zu erfassen, werden die Konten anhand eines **Kontenrahmens** in 10 Klassen eingeteilt (0 bis 9). In jeder Kontenklasse gibt es Kontengruppen (zweistellige Nummern, beginnend mit der Klassenziffer), die wiederum in Kontenarten mit möglicherweise Kontenunterarten eingeteilt sind.

Kontenrahmen gibt es für bestimmte Wirtschaftszweige. Sie bilden die Grundlage für den Kontenplan des einzelnen Unternehmens mit den individuell benötigten Konten.

Für die Kommunen wurde im Rahmen des NKF ein eigener Kontenrahmen entwickelt.

Bei den Konten spricht man nicht mehr von Aktiv- und Passivseite, sondern von „**Soll**“ (linke Seite) und „**Haben**“ (rechte Seite). Bei den „Aktivkonten“ (Kontenklassen 0 und 1) stehen die Anfangsbestände und die „Mehrungen“ auf der linken Seite, bei den „Passivkonten“ (Kontenklassen 2 und 3) auf der rechten Seite.

## 2.5 Der Buchungssatz

Jeder Geschäftsvorfall berührt mindestens zwei Konten. Dabei werden immer zumindest ein Konto auf der Soll-Seite und mindestens ein Konto auf der Haben-Seite berührt. Bei der Erfassung im Grundbuch sind die betroffenen Konten schon zu nennen. Dabei hat sich eine einheitliche Vorgehensweise herausgebildet, wobei zuerst die Soll-Konten und danach die Haben-Konten genannt werden, verbunden durch das Wort „an“.

Beispiel: Barkauf von Büroausstattung für 5000,- €:

Buchungssatz: Büroausstattung an Verbindlichkeiten 5000,- €.

## 3. Bilanzpositionen

Einige Positionen einer kommunalen Bilanz nach dem NKF weichen von denen nach Handelsrecht ab.

### 3.1 Anlagevermögen

Während die Grobgliederung beim Anlagevermögen mit dem Handelsrecht übereinstimmt, weicht die Feingliederung bei den Sachanlagen erheblich ab. Dies liegt an der wesentlich größeren Vielfalt an Sachanlagen, die eine Kommune besitzt.

Ob ein Vermögensgegenstand aktiviert werden darf oder muss, richtet sich entsprechend dem Handelsrecht nach dem wirtschaftlichen Eigentum und der selbstständigen Verwertbarkeit.

So ist ein Vermögensgegenstand bei demjenigen zu bilanzieren, der das wirtschaftliche Eigentum an diesem hat. Außerdem muss er selbstständig verwertbar sein.

Besonders hervorzuheben ist die **getrennte Bilanzierung** von „Grund und Boden des Infrastrukturvermögens“ und den Infrastrukturanlagen.

Immaterielle Vermögensgegenstände, die nicht erworben wurden, dürfen nicht angesetzt werden (anders beim Umlaufvermögen, hier sind immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren).

Auf die Erfassung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei Nettoanschaffungs- oder -herstellungskosten von nicht mehr als 60,- Euro kann verzichtet werden, sie können direkt als Aufwand gebucht werden. Geringwertige Wirtschaftsgüter (Nettopreis nicht mehr als 410,- Euro) können im laufenden Haushaltsjahr vollständig abgeschrieben werden.

### 3.2 Eigenkapital

Das Eigenkapital setzt sich aus vier Positionen zusammen, wobei nur die Vierte, der Jahresüberschuss bzw. der Jahresfehlbetrag, mit der Handelsbilanz übereinstimmt.

#### 3.2.1 Allgemeine Rücklage

Die „allgemeine Rücklage“ bezeichnet in der Kommunalbilanz das Eigenkapital. Sie ergibt sich aus der Differenz von Vermögen und Verbindlichkeiten. Ein Teil kann gesondert in die „Ausgleichsrücklage“ eingestellt werden.

#### 3.2.2 Ausgleichsrücklage

Die Ausgleichsrücklage dient zum Haushaltsausgleich, wenn die Ergebnisse niedriger als die Aufwendungen sind. In einem solchen Fall wäre das Jahresergebnis negativ, wir hätten also einen Jahresfehlbetrag. Die allgemeine Rücklage soll aber möglichst nicht angegriffen werden. So wurde eine Art Puffer geschaffen, der durch Jahresüberschüsse wieder aufgefüllt werden kann, allerdings nur bis zu dem Betrag, den sie in der Eröffnungsbilanz hatte.

Die Höhe der Ausgleichsrücklage kann bis zu einem Drittel des Eigenkapitals betragen, darf aber 1/3 des Durchschnitts der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen (netto) der letzten drei Jahre vor der Eröffnungsbilanz nicht übersteigen.

### **3.2.3 Sonderrücklagen**

Es können Sonderrücklagen für verschiedene Zwecke gebildet werden.

So werden im Erfolgsplan für die gebührenrechnenden Einrichtungen die Erträge die Aufwendungen übersteigen, da bei der Gebührenkalkulation andere (höhere) Kosten anzusetzen sind als im Haushalt (dies sind jedoch keine Kostenüberdeckungen, die zurückzuzahlen wären).

Außerdem werden Zuwendungen für die Anschaffung und Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sowie Investitionszuwendungen ohne nähere Zweckbestimmung solange in Form einer Sonderrücklage ausgewiesen, bis der Vermögensgegenstand betriebsbereit ist. Dann wird der Betrag in die allgemeine Rücklage umgeschichtet.

## **3.3 Sonderposten**

Sonderposten stellen eigentlich Eigenkapital dar, welches aber gesondert auszuweisen ist, da die Verwendung Beschränkungen unterliegt.

### **3.3.1 Sonderposten für Zuwendungen**

Investitionszuwendungen, bei denen die erfolgswirksame Auflösung nicht untersagt ist, sind als Sonderposten zu bilanzieren. Sie werden entsprechend der Abnutzung aufgelöst. Wird damit nicht abnutzbares Vermögen erworben, bleibt der Sonderposten bestehen.

### **3.3.2 Sonderposten für Beiträge**

Beiträge werden in der Regel erhoben ab der Fertigstellung. Der Beitragsbescheid wird dann als Forderung gebucht, die Beiträge als Sonderposten, der entsprechend der Abnutzung aufgelöst wird.

### **3.3.3 Sonderposten für Gebühren**

Kostenüberdeckungen sind als Sonderposten für Gebühren zu bilanzieren, die innerhalb von drei Jahren an die Gebührenzahler zurückzuzahlen sind. Kostenunterdeckungen werden nicht bilanziert. Sie sind im Anhang zu erläutern.

Überdeckungen auf Grund höherer kalkulatorischer Kosten sind als Sonderrücklage zu bilanzieren.

## **3.4 Rückstellungen**

Rückstellungen sind dem Grunde und der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, wobei der zu Grunde liegende Aufwand auch tatsächlich bestehen muss. Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Rückstellungsgrund entfällt.

Anders als im Handelsrecht gibt es vier Positionen:

### **3.4.1 Pensionsrückstellungen**

Für die heute beschäftigten Beamten ist damit zu rechnen, dass später Pensionen zu zahlen sind. Dafür sind heute anteilige Rückstellungen zu bilden. Dabei sind auch die Beihilfen zu berücksichtigen.

Bei Unternehmen werden Pensionsrückstellungen vermehrt in Fondsgesellschaften ausgelagert. Es ist zu überlegen, ob dies auch bei Kommunen sinnvoll wäre.

- Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und Altlasten
- Aufwandsrückstellungen: z. B. für unterlassene Instandhaltungen müssen sie gebildet werden; außerdem unterlassene Großreparaturen, freiwillige Sozialleistungen, freiwillige Entsorgungsmaßnahmen, unterlassene Abbruchvorhaben.

Für unterlassene Instandhaltungen von Sachanlagen, deren Nachholung in einem überschaubaren Zeitraum hinreichend konkret beabsichtigt ist, sind dann Rückstellungen zu bilanzieren, wenn die vorgesehenen Maßnahmen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sind.

- Sonstige Rückstellungen: eine ungewisse Verbindlichkeit, die mindestens dem Grunde, der Höhe oder der Fälligkeit nach feststeht, mit der ernsthaft zu rechnen ist.

## **3.5 Abschreibungen**

Die Wertminderung auf Grund der Nutzung des Anlagevermögens wird durch die flächendeckende Ermittlung und Buchung von Abschreibungen abgebildet. Dabei ist eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung das Ziel.

Als Standardfall gilt die lineare Abschreibung, als weitere Möglichkeiten sind die degressive und die Leistungsabschreibung zugelassen.

Die Nutzungsdauern ergeben sich aus einer kommunalen AfA-Tabelle.

Auch bei außerplanmäßigen dauerhaften Wertminderungen sind Abschreibungen vorzunehmen, die zu erläutern sind. Besteht diese dauerhafte Wertminderung nicht mehr, ist eine Wertzuschreibung, aber höchstens bis zum ursprünglichen Wert, vorzunehmen (Wertaufholungsgebot). Dies gilt auch für Finanzanlagen.

## 4. Sonderregelungen für die Eröffnungsbilanz

### 4.1 Bewertungsgrundsätze

Für die Eröffnungsbilanz gelten bei der Bewertung teilweise abweichende Vorschriften, die zu einer Vereinfachung und wirklichkeitsnahen Abbildung des Vermögens führen sollen. Für die Bewertung der bei der Inventur erfassten Vermögensgegenstände und Schulden gibt es eine Reihe von Regeln und Grundsätzen, die aus dem Handels- und Steuerrecht abgeleitet sind. Die Bewertungen erfolgen heute in der Wirtschaft vor allem auch in Hinsicht auf die Steuerzahlungen. Dieser Gesichtspunkt ist für Kommunen meist nachrangig. Das Kontinuitätsprinzip verlangt, dass einmal gewählte Bewertungsmethoden möglichst beibehalten werden. Daher sollte über die richtige Bewertungsmethode nachgedacht werden (§§ 32 bis 36 sowie §§ 41 bis 43 Gemeindehaushaltsverordnung neu). Allerdings ergeben sich für Kommunen hier kaum Bewertungsspielräume.

Für die Eröffnungsbilanz wichtig ist die Bildung einer hohen Ausgleichsrücklage. Nur sie kann genutzt werden, um Vermögen abzubauen. Bei deren Höhe sind meist die allgemeinen Zuweisungen und Steuereinnahmen der begrenzende Faktor, wie oben dargestellt. Daher sollte das Vermögen, insbesondere das abnutzbare Vermögen, möglichst niedrig bewertet werden. Dadurch fallen auch geringere Abschreibungen an. Außerdem sollten die Möglichkeiten für die Bildung von stillen Reserven genutzt werden, da auch dabei dann keine Abschreibungen anfallen. Es ist zu überlegen, ob nicht vor dem Stichtag für die Eröffnungsbilanz abnutzbares Vermögen in eigenständige Betriebe ausgelagert werden sollte, da diese Betriebe bei einem Vermögensverzehr nicht der Beschränkung auf die Ausgleichsrücklage unterliegen.

Auch die Bewertung für die Eröffnungsbilanz gelten die §§ 32 bis 36 sowie die §§ 41 bis 43 der Gemeindehaushaltsverordnung. Allerdings werden in den §§ 54 bis 56 der Gemeindehaushaltsverordnung Sonderregelungen für die Eröffnungsbilanz genannt.

Im Folgenden sollen besonders Bewertungsspielräume aufgezeigt werden.

### 4.2 § 54 GemHVO Ermittlung von Wertansätzen für die Eröffnungsbilanz

Grundsätzlich sind die Wertansätze für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch geeignete Verfahren zu ermitteln. Gleichzeitig ist bei abnutzbaren Vermögensgegenständen die Restnutzungsdauer festzulegen.

Als Zeitwerte kommen Verkehrswerte **oder** Wiederbeschaffungszeitwerte infrage. Die Vermögensgegenstände müssen sich im wirtschaftlichen Eigentum der Kommune befinden und selbstständig verwertbar sein, eine konkrete Verkehrsfähigkeit ist nicht notwendig.

### 4.3 § 55 GemHVO Besondere Bewertungsvorschriften

#### 4.3.1 Öffentliche Gebäude

Bei Gebäude, die in kommunaltypischer Weise genutzt werden, ist das Sachwertverfahren anzuwenden. Erbringen Gebäude einen Ertrag, **kann** auch nach dem Ertragswertverfahren bewertet werden.

Der Grund und Boden ist mit **25 % bis 40 %** des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen.

#### 4.3.2 Kulturgegenstände sowie Bau- und Bodendenkmäler

Die Kommune **muss festlegen**, welche beweglichen Vermögensgegenstände für die Kulturpflege bedeutsam sind. Diese sind dann mit dem Versicherungswert anzusetzen. Die übrigen Gegenstände sowie nicht als Gebäude oder Gebäudeteil genutzte Bau- und Bodendenkmäler **können** mit einem Erinnerungswert erfasst werden.

#### 4.3.3 Beteiligungen und Wertpapiere

Börsengängige Wertpapiere und Beteiligungen sind mit dem Tiefstkurs der letzten 12 Wochen vor dem Bilanzstichtag zu bewerten, andere Wertpapiere mit ihren Anschaffungskosten.

Unternehmensbeteiligungen, die nicht in den Gesamtabchluss einbezogen werden müssen, sowie Sondervermögen und rechtlich unselbstständige Stiftungen **können** mit dem Eigenkapitalanteil angesetzt werden.

Die übrigen Beteiligungen sollen anhand des Ertragswert- oder Substanzwertverfahrens bewertet werden, wobei eine Beschränkung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung von Planungsrechnungen **zulässig** ist. Die Ermittlung des Substanzwertes **kann** über die Teilreproduktionswerte oder über den Liquidationswert erfolgen.

## 4.4 § 56 GemHVO Vereinfachungsverfahren

Die Anwendung dieser Regeln ist im Anhang zu erläutern.

### 4.4.1 Geringwertige Wirtschaftsgüter

Wird bei Vermögensgegenständen ein Zeitwert von netto weniger als 410 Euro ermittelt, **können** diese bei einer Restnutzungsdauer von mehr als einem Jahr mit dem Zeitwert oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

### 4.4.2 Gebäudeteile

Maschinen und technische Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie selbstständige bewegliche Gebäudeteile, deren Restnutzungszeit kaum vom Gebäude abweicht, **brauchen** nicht einzeln bewertet werden.

### 4.4.3 Wertansätze aus Gebührenkalkulationen

Zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze **können** übernommen werden.

### 4.4.4 Vereinfachung bei Sonderposten

Ermittelt wird der prozentuale Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten, nicht der Wertansatz der Sonderposten, wenn die geförderten Gegenstände gleichartig sind oder durch eine Fördermaßnahme zusammenhängen.

## 4.5 Vorgehensweise bei Erstellung der Eröffnungsbilanz

Festlegung der gewünschten Höhe der Ausgleichsrücklage

- a) möglichst hoch
- b) eher niedrig

Überschlagsberechnung der Ausgleichsrücklage

- a) die allgemeinen Einnahmen sind der begrenzende Faktor
- b) das Vermögen ist der begrenzende Faktor

Beeinflussung der Höhe der Ausgleichsrücklage

- a) hohe Bewertung des Vermögens
- b) hohe Einnahmen generieren

Hohe Bewertungen erreichen durch

- a) nicht abnutzbares Vermögen hoch bewerten (führt nicht zu hohen Abschreibungen)
- b) Beteiligungen hoch bewerten (führt nicht zu hohen Abschreibungen)
- c) Vermögensgegenstände zur Kulturpflege vollständig erfassen und hoch bewerten (führt nicht zu hohen Abschreibungen)
- d) abnutzbare Vermögensgegenstände mit langer Restlebensdauer hoch bewerten (Infrastrukturvermögen, Straßen, Gebäude, Radwege)
- e) auch geringwertige Vermögensgegenstände erfassen und bewerten

Für die Berechnung der Ausgleichsrücklage nicht benötigtes abnutzbares Vermögen auslagern, wenn

- a) die Absicht besteht, sich davon zu trennen
- b) die Gefahr besteht, dass die dafür notwendigen Abschreibungen nicht erwirtschaftet werden können und dadurch das Vermögen an Wert verlieren wird.

## 5. Das Gewinn- und Verlustkonto (GuV)

Zur Dokumentation des Erfolgs der Geschäftstätigkeit eignen sich die Bestandskonten nicht. Deshalb werden alle erfolgsrelevanten Geschäftsvorfälle auf getrennten Konten, den Erfolgskonten, erfasst. Zum Jahresabschluss am Ende des Geschäftsjahres müssen alle Aufwendungen und Erträge gegenübergestellt werden, um den Unternehmenserfolg festzustellen. Dies geschieht über das Konto „Gewinn und Verlust“. Alle Aufwands- und Erfolgskonten werden über das GuV-Konto abgeschlossen. Das heißt, die Salden (Ergebnisse) der Erfolgskonten werden nicht direkt in die Bilanz übernommen, sondern werden vorher auf dem GuV-Konto gesammelt, welches meist in Staffelform dargestellt wird. Der Saldo des GuV-

Kontos wird dann über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen. Im NKF wird dieser Bereich „Ergebnisrechnung“ genannt.

So gibt es zwei Wege zur Erfolgsermittlung:

- Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen im Gewinn- und Verlustkonto
- Durch Kapitalvergleich

## 5.1 Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung ist die Gegenüberstellung aller Aufwendungen und Erträge der Kommune in Staffelform.

Sie hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Ergebniskomponenten vollständig und klar zu informieren. Sie zeigt die Quellen und die Ursachen des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs auf und ermittelt den Jahreserfolg.

Während die Bilanz kein Planungsinstrument ist (es gibt keine Planbilanzen), sind in der Ergebnisrechnung Planzahlen aufzuführen.

Die Jahresergebnisse sind den fortgeschriebenen Planansätzen für das Haushaltsjahr gegenüberzustellen. Fortgeschriebene Planansätze bestehen aus dem ursprünglichen Ansatz sowie Ansatzänderungen auf Grund von übertragenen Ermächtigungen oder Nachtragshaushalten. Außerdem sind die Ansatz-/Ist-Abweichungen für das Rechnungsjahr auszuweisen sowie die Jahresergebnisse des Vorjahres anzugeben.

Die Gliederung der Ergebnisrechnung erfolgt nach dem Gesamtkostenverfahren.

Aufwendungen und Erträge sind nach dem Bruttoprinzip (Saldierungsverbot) getrennt auszuweisen.

Wie im Handelsrecht gibt es ein ordentliches und ein außerordentliches Ergebnis. Ähnlich wie im Handelsrecht werden als „außerordentlich“ die Aufwendungen und Erträge bezeichnet, die nicht bei der laufenden Tätigkeit der Kommune anfallen. Sie sind beim Jahresabschluss im Anhang zu erläutern.

Als Kontenklassen sind die Kontenklasse 4 für Erträge und die Kontenklasse 5 für Aufwendungen vorgesehen.

## 5.2 Einzelpositionen

### 5.2.1 Zuwendungen und allgemeine Umlagen

Erträge aus Zuwendungen und allgemeinen Umlagen sind Übertragungen, die den Charakter einer Finanzhilfe haben. Sie untergliedern sich in Zuweisungen und Zuschüsse. Geber und Empfänger sind im Falle der Zuweisungen juristische Personen des öffentlichen Rechts; Zuschüsse sind Übertragungen vom öffentlichen an den privaten Bereich oder umgekehrt.

Hier sind auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten der Passivseite auszuweisen. Dazu gehören auch die allgemeinen Umlagen.

### 5.2.2 Sonstige Transfererträge

Sonstige Transfererträge sind Erträge im öffentlichen Bereich, denen keine konkreten Gegenleistungen gegenüberstehen; z. B.:

- Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen
- Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen
- Schuldendiensthilfen

### 5.2.3 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte

- Verwaltungsgebühren
- Benutzungsgebühren
- zweckgebundene Abgaben

### 5.2.4 Privatrechtliche Leistungsentgelte

- Erträge aus Verkauf, Mieten, Pachten
- Eintrittsgelder

### 5.2.5 Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Diese Erstattungen / Umlagen werden geleistet für den betriebsbedingten Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen zur Erbringung eines öffentlichen Güterangebots.

### 5.2.6 Sonstige ordentliche Erträge

Alle übrigen ordentlichen Erträge, z.B.:

- Ordnungsrechtliche Erträge wie Bußgelder
- Säumniszuschläge
- Erträge aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften
- Verzinsung Gewerbesteuer
- Konzessionsabgaben

### 5.2.7 Personalaufwendungen

Hierzu gehören auch die Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für die aktiv Beschäftigten.

### 5.2.8 Versorgungsaufwendungen

Hier werden z. B. die Zuführungen zu Pensionsrückstellungen der passiv Beschäftigten erfasst.

### 5.2.9 Transferaufwendungen

Transferaufwendungen sind in der Regel Zahlungen der Kommune an private Haushalte (Sozialtransfers) oder an Unternehmen (Subventionen). Bei typischen Transfers an natürliche Personen (Sozialhilfe) erfolgen diese ohne den Anspruch auf eine Gegenleistung.

## 5.3 Teilergebnisrechnung

Die Teilergebnisrechnungen sind Einzelabschlüsse für die Ebene n der Untergliederung des Haushalts, mindestens aber für die Produktbereiche. Sie weisen die gleiche Gliederung auf wie die Ergebnisrechnung.

Allerdings können zusätzlich interne Leistungsbeziehungen zwischen den Produktbereichen dargestellt werden. Unter Steuerungsgesichtspunkten wäre allerdings auch eine Veranschlagung der internen Leistungsbeziehungen bei den jeweiligen Einzelpositionen überlegenswert.

Leere Positionen können entfallen. So werden die Positionen „Steuern und ähnliche Abgaben“ und „Zuweisungen und allgemeine Umlagen“ in der Regel nicht ausgewiesen, da sie der Kommune insgesamt zufallen und nicht auf einzelne Produktbereiche zu verrechnen sind.

## 5.4 Ergebnisplan

Die Planungskomponenten der Ergebnis- bzw. Teilergebnisrechnung sind im NKF Ergebnis- bzw. Teilergebnisplan. Die Pläne weisen eine Zeitreihe aus mit Ergebnis des Vorjahres, Ansatz des Vorjahres, Ansatz Haushaltsjahr, Planung für mindestens drei Folgejahre.

## 6. Die Finanzrechnung

Die Finanzrechnung ist in der ausgeprägten Form, wie sie das NKF vorschreibt, ein Überbleibsel des kameralen Haushalts und im kaufmännischen Bereich so nicht vorhanden.

Der Finanzrechnung kommt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage, also der Einzahlungs- und Auszahlungsströme, zu vermitteln. Ihr Saldo fließt in den Bilanzposten „Liquide Mittel“ ein.

Die Aufgaben sind:

- Zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme
- Darstellung der Finanzierungsquellen: Welche finanziellen Mittel wurden eingenommen und wofür (konsumtiv, investiv oder finanzwirtschaftlich) wurden sie ausgegeben?
- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes
- Steuerungsinstrument für das Finanzmanagement
- Ermächtigung für investive Ein- und Auszahlungen (Finanzplan)

Für die Finanzrechnung sind die Kontenklassen 6 (Einzahlungen) und 7 (Auszahlungen) vorgesehen.

Ob diese Aufgaben notwendig sind, ob sie von der Finanzrechnung erfüllt werden und ob der große Aufwand dafür gerechtfertigt ist, muss sich zeigen.

### 6.1 Einzelpositionen

Die Einzelpositionen entsprechen denen der Ergebnisrechnung.

### 6.2 Teilfinanzrechnung

Die Abrechnung der Finanzströme auf Produktebene erfolgt in den Teilfinanzrechnungen, allerdings nur für Ein- und Auszahlungen für investive Maßnahmen. Dieser Teil ist dafür differenzierter als in der Finanzrechnung.

Eine maßnahmenbezogene Darstellung der einzelnen Investitionen des Produktbereichs erfolgt in einer Übersicht.

## 6.3 Finanzplan

Die Planungskomponenten der Finanz- bzw. Teilfinanzrechnung sind im NKF Finanz- bzw. Teilfinanzplan. Die Pläne weisen eine Zeitreihe aus mit Ergebnis des Vorjahres, Ansatz des Vorjahres, Ansatz Haushaltsjahr, Planung für mindestens drei Folgejahre.

## 7. Der Produktplan

Als Grundlage für die Teilrechnungen und für die Haushaltsplanung dient künftig ausschließlich der Produktplan. Ein Produktrahmen wird durch das NKF vorgegeben, der 17 Produktbereiche enthält. Eine weitere Untergliederung ist den Kommunen freigestellt.

Auf Produktbereichsebene muss der Produktplan mindestens enthalten:

- Produktbereichsübersicht: Erläuterungen zu den Produktgruppen und Produkten, die den jeweiligen Produktbereich bilden
- Produktbeschreibungen
- Teilergebnisplan
- Teilfinanzplan
- Auszüge aus dem Stellenplan, so weit die Aufteilung auf Produktbereiche nicht im Stellenplan vorgenommen wird
- Ziele und Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung

Auch die rechtlich unselbstständigen Einrichtungen sollen Teilergebnis- und Teilfinanzpläne erstellen und diese sollen in die entsprechenden Produktbereiche integriert werden.

Bei Eigen- und Beteiligungsgesellschaften sowie rechtlich selbstständige Stiftungen werden die Zuschüsse bzw. Gewinnabführungen bei den entsprechenden Teilplänen dargestellt.

Freiwillige zusätzliche Angaben kann die Kommune vorsehen, sodass hier der Kommune und damit auch der Politik ein großer Gestaltungsfreiraum eröffnet wird.

Neben einer Überarbeitung des Produktplans anhand der dargestellten Kriterien sind alle Ziele so zu formulieren, dass sie messbar sind. Außerdem sind Kennzahlen zu entwickeln, mit denen die Umsetzung, die Effektivität und die Wirtschaftlichkeit gemessen werden können.

Die Entwicklung der relevanten Größen und Kennzahlen sind in einem Berichtswesen quartalsweise vorzulegen. Für die Darstellung sind Diagramme besonders geeignet. Die Quartalszahlen sind als Soll- und Ist-Zahlen anzugeben sowie im Vergleich zum Vorjahr, wobei bei den Planzahlen die tatsächliche Entwicklung des Vorjahres darzustellen ist.

- 1 An welcher Stelle des Produktplans soll wie tief gegliedert werden?
- 2 Welche zusätzlichen Angaben werden im Produktplan / Produkthaushaltsplan wo benötigt?
- 3 Welche Ziele sollen gesetzt werden? (Oder reichen die von der Verwaltung vorgeschlagenen Ziele?)
- 4 Mit welchen Kennzahlen kann die Zielerreichung gemessen werden? Sind die Kennzahlen möglichst einfach zu bilden und leicht verständlich?

Sind Ziele und Kennzahlen steuerungsrelevant? (Gibt es Einflussmöglichkeiten auf kommunaler Ebene?)

## 8. Der Jahresabschluss

Der Jahresabschluss lehnt sich an die Inhalte nach dem Handelsrecht an und besteht aus

- Bilanz
- Ergebnisrechnung
- Finanzrechnung
- Teilrechnungen für die Produktbereiche mit
  - Teilergebnisrechnung
  - Teilfinanzrechnung mit Übersicht über die Interventionsmaßnahmen
  - Kennzahlen mit Erläuterungen
- Anhang (Erläuterungsbericht), u.a. mit
  - Bilanzierungsmethoden und -erläuterungen
  - Bewertungsmethoden und -erläuterungen
  - Anlagenspiegel

- Verbindlichkeitspiegel, mit Bürgschaften
- Angaben zum außerordentlichen Ergebnis sowie zu Haftungsverhältnissen
- Angaben zu aperiodischen Aufwendungen und Erträge, außerplanmäßigen Ab- und Zuschreibungen, Liquidationserlöse
- Erläuterungen zur Gebührenkalkulation
- Veränderungen im Anlagenspiegel und Verbindlichkeitspiegel
- Stand der Anlagen im Bau
- Lagebericht

Weitere Angaben sind möglich. Die Ausgestaltung ist der Kommune überlassen und eröffnet große Gestaltungsspielräume.

So ist zwar ein Finanzplan vorgeschrieben, dessen Aussagewert ist aber äußerst gering. Besser wäre eine - zumindest wochengenaue - Liquiditätsplanung, die in Form einer „Fieberkurve“ dargestellt werden kann.

Wie bei börsennotierten Aktiengesellschaften üblich, sollten die einzelnen Punkte der Bilanz und der Ergebnisrechnung erläutert sowie wichtige Kennzahlen dargestellt werden. Dabei ist auch jeweils die Entwicklung über mehrere Jahre (z. B. die letzten drei Jahre sowie die Fünf- und Zehnjahreszahlen) als Diagramm darzustellen. Hier sollte die Politik ihre **Wünsche** bezüglich Umfang und Darstellungsform sowie zusätzlicher Informationen frühzeitig vorbringen.

## 8.1 Gesamtabschluss

Um einen Überblick über die gesamte Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune zu erhalten, ist ein Gesamtabschluss zu bilden. Dabei sind verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher Organisationsform ebenso nach Handelsrecht zu konsolidieren wie privatrechtliche Unternehmungen und Einrichtungen, die unter der Leitung oder einem beherrschenden Einfluss der Kommune stehen.

Der Gesamtabschluss besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Ein Gesamtlagebericht und ein Beteiligungsbericht sind beizufügen.

## 8.2 Haushaltsausgleich

**Der Haushalt ist ausgeglichen, wenn die Erträge die Aufwendungen decken.**

Der Haushalt ist stabil, wenn das Eigenkapital nicht negativ ist. Eine Kommune darf sich nicht überschulden. Sie ist überschuldet, wenn das Eigenkapital aufgezehrt ist.

Die Liquidität der Kommune einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen.

Die Ausgleichsrücklage, die zum Ausgleich von Fehlbeträgen eingesetzt werden kann, kann bis zu einem Drittel des Eigenkapitals, höchstens jedoch eine Drittel der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen betragen. Die Höhe der Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei dem Eröffnungsbilanzstichtag vorausgehenden Jahresrechnungen. Die Gesetzeskommentierung und die Handreichungen zum NKF machen darauf aufmerksam, dass - obwohl dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmbar - der Gesetzgeber von den Netto-Steuereinnahmen ausgegangen sei

**Der Haushalt gilt noch als ausgeglichen, wenn Fehlbeträge aus der Ausgleichsrücklage gedeckt werden können.**

## 8.3 Haushaltssicherungskonzept

Ein Haushaltssicherungskonzept ist zu erstellen, wenn durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird, d. h. die Haushaltswirtschaft verläuft anders als geplant, sodass die allgemeine Rücklage angegriffen werden muss, und zwar um mehr als 25 %.

Oder wenn in zwei aufeinander folgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern, d. h., es ist geplant, die allgemeine Rücklage mindestens zweimal hintereinander um mindestens 5 % anzugreifen.

Oder wenn innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.

Daraus ergeben sich nun aber auch einige Sachverhalte, die nicht zu einem Haushaltssicherungskonzept führen:

So ist es unschädlich, wenn es im Rahmen der Haushaltswirtschaft zu einer Aufzehrung der allgemeinen Rücklage von weniger als 25 % kommt, solange dies nicht geplant war. Unschädlich ist auch die geplante

wiederholte Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage, solange jeweils die 5 % nicht erreicht werden. Allerdings ist hierfür die Genehmigung der Aufsichtsbehörde erforderlich.

Eine Verringerung der allgemeinen Rücklage bedarf der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde.

## 9. Haushaltsplanung

### 9.1 Haushaltssatzung

Die Kommune hat für jedes Jahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. Sie enthält die Festsetzungen des Haushaltsplans für den Gesamtbetrag der Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen (unterteilt nach den Bereichen laufende Verwaltungstätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit), den Höchstbetrag der Kreditermächtigungen, den Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für investive Auszahlungen sowie Steuersätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind und ggf. die zur Ausführung des Haushaltsplans getroffenen Bewirtschaftungsregelungen, so weit sie nicht an anderer Stelle im Haushaltsplan ausgewiesen sind.

Sollte im Laufe des Haushaltsjahres ein Nachtrag zum ursprünglichen Haushaltsplan notwendig werden, so kann eine Nachtragssatzung grundsätzlich in der gleichen Form und nach dem gleichen Verfahren aufgestellt, beraten und beschlossen werden.

### 9.2 Haushaltsplan

Der Haushaltsplan besteht hauptsächlich aus den Elementen „Ergebnisplan“ und „Finanzplan“. Diese Elemente werden auf örtlicher Gesamtebene und auf Produktbereichsebene (bzw. der detaillierteren Ebene) dargestellt mit der mittelfristigen Planung. Einen verbindlichen Charakter als Ermächtigung haben dabei nur die Ansätze des Haushaltsjahres.

Der Haushaltsplan besteht aus:

1. Ergebnisplan
2. Finanzplan
3. Teilergebnispläne entsprechend Produktrahmen und eigener Detaillierung mit Zielen und Kennzahlen sowie einer Inhaltsangabe zum Produktbereich (z. B. durch Angabe der dazugehörigen Produktgruppen / Produkte etc.)
4. Teilfinanzpläne (Ein- und Auszahlungen für Investitionen)
5. evtl. Haushaltssicherungskonzept

darüber hinaus sind dem Haushaltsplan beizufügen:

6. Vorbericht
7. Stellenplan
8. Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen
9. Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten (Ende Vorjahr, Ende Haushaltsjahr)
10. Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen
11. Bilanz des Vorjahres
12. Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals
13. Konzernbericht

## 10. Haushaltsbewirtschaftung

Die Bewirtschaftungsinstrumente, durch die in der Kameralistik die kleinteiligen Haushaltsstellen verbunden werden konnten, werden abgelöst. In der Kameralistik waren auch nach der Verbindung zu Budgets die einzelnen Positionen im haushaltsrechtlichen Sinn noch bindend.

Die Instrumente der Zweckbindungen oder der gezielten Deckungsfähigkeit einzelner Positionen werden im NKF ersetzt durch die Möglichkeit, Budgetregeln zu formulieren.

Die in den Teilplänen ausgewiesenen Positionen können zu Budgets verbunden werden. In diesen Budgets sind nur die Summen der Aufwendungen und Erträge (bzw. der Aus- und Einzahlungen) bindend. Die einzelnen Positionen bleiben nur insofern bedeutsam, als ein Budget, das z. B. aus Personal- und Sachaufwand gebildet wurde, nicht für andere Aufwandsarten (z. B. Transferaufwand) verwendet werden darf.

Zusätzlich kann auf der Basis von Budgets erklärt werden, dass auch Mehrerträge für Mehraufwendungen (Mehreinzahlungen für Mehrauszahlungen) verwendet werden dürfen (Zuschussbudgets).

Einschränkende Bewirtschaftungsvorbehalte innerhalb der gebildeten Budgets sind durch Budgetregeln von der Kommune zu definieren.

Die Bewirtschaftung der Budgets darf nicht zu einer Minderung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung führen.

Das Gesamtdeckungsprinzip wird sowohl im Ergebnisplan als auch im Finanzplan beibehalten.

Budgetierung bedeutet, dass den Fachbereichen oder Fachämtern bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen und flexiblen Bewirtschaftung übertragen werden. Dies kann in Form der Budgetierung von Teilplänen im Haushaltsplan geschehen, wobei Budgets für Produktbereiche gebildet werden, unabhängig davon, welche Organisationseinheiten die Leistungen erbringen.

Oder es kann durch Budgetierung von Organisationseinheiten geschehen, wobei auf Grundlage der zwischen Rat und Verwaltung geschlossenen Vereinbarungen über Leistungen und der zur Verfügung stehenden Ressourcen diese von den Produktbereichen auf die Organisationseinheiten übertragen werden.

Bei der Budgetierung ist auf eindeutige Verantwortlichkeiten zu achten.

Im Haushaltsplan werden Ermächtigungen auch für Teilergebnis- und Teilfinanzpositionen für das Haushaltsjahr ausgewiesen. Alle Ergebnis- bzw. Finanzpositionen sind übertragbar.

Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar; werden sie übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Planungspositionen des folgenden Haushaltsjahres und benötigen eine entsprechende Deckung auf der Passivseite. Dies kann durch die Bildung einer Rückstellung erfolgen.

Auszahlungsermächtigungen für Investitionen bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar. Sie erhöhen die entsprechenden Planungspositionen der folgenden Haushaltsjahre.

Sind Erträge oder Einzahlungen auf Grund rechtlicher Verpflichtungen zweckgebunden, bleiben die entsprechenden Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen bis zur Erfüllung des Zwecks und die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar.

Aus Transparenzgesichtspunkten ist dem Rat zu Beginn des Jahres eine Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen mit Angabe der Auswirkungen auf das Jahresergebnis und den Zahlungsmittelbedarf vorzulegen.

Die Grenzen einer Kreditaufnahme ergeben sich aus den Kriterien zur Vermeidung einer Überschuldung bzw. zur Vermeidung eines Haushaltssicherungskonzepts.

## **11. Führen über Ziele (Kontraktmanagement)**

### **11.1 Kontraktmanagement**

Um das Problem zu lösen, dass Politik und Verwaltungsführung den Fachbereichen und Ämtern Verantwortung übertragen, aber wichtige Steuerungs- und Kontrollfunktionen behalten, sind die Zuteilung finanzieller Mittel und die Gewährung von Freiheiten mit Absprachen (Zielvereinbarungen) über Menge, Güte und Wirkung der kommunalen Leistung verbunden.

Führen über Ziele ist nicht neu:

- in Deutschland „Harzburger Modell“ mit Delegation von Verantwortung und Kompetenz und ausdrücklich selbstständig denkenden und handelnden Menschen
- in den USA „Management by Objectives“

Die Ziele und Kontrakte müssen gemeinsam entwickelt, miteinander ausgehandelt und vereinbart werden. Dabei sind auch die erforderlichen Mittel zu berücksichtigen. Bei autoritären Zielvorgaben ist leicht die Grenze zu „Management by Delegation“, „Management by Results“ oder „Management by Exception“ überschritten.

Damit ist dies ein partizipativ-kooperativer Führungsstil.

Dem liegt die Erkenntnis zu Grunde, dass Menschen Ziele engagierter und motivierter verfolgen, wenn sie ihre Vorstellungen einbringen können und den Sinn und Zweck verstanden und akzeptiert haben.

Ziele gibt es als politische Zielvorgaben für das Handeln der Verwaltung oder als Zielvereinbarung zwischen Verwaltungsspitze und verselbstständigten Verwaltungseinheiten (Kontraktmanagement). Allerdings ist nicht vorgesehen, Quasi-Verträge abzuschließen. Es genügt die Verständigung auf bestimmte Ziele und das Festhalten dieser Vereinbarung. Es handelt sich also nicht um rechtsverbindliche Verträge. Kontrakte binden die Kontraktpartner an die ausgehandelten Ziele (Selbstbindung) und bieten beiden eine zuverlässige Vertrauensgrundlage. Sind Zielanpassungen notwendig, muss jeweils neu verhandelt werden.

Der produktorientierte Haushalt ist der Hauptkontrakt zwischen Politik und Verwaltung. Er ist maßgeblich für alle weiteren Kontrakte. Er wird vom Rat bzw. Kreistag beschlossen. Dieser Beschluss ist das Ergeb-

nis eines Diskussionsprozesses zwischen Politik und Verwaltung über Leistungs- und Finanzziele des kommenden Haushaltsjahres.

Eine Stufe tiefer sind die Fachbereichs- bzw. Amtskontrakte und darunter Zielvereinbarungsgespräche mit den Mitarbeitern anzusiedeln. Kontraktpartner für Fachbereichs- bzw. Amtskontrakte sind auf der einen Seite insbesondere Fachausschüsse, Verwaltungsführung bzw. Dezernenten, auf der anderen Seite Fachbereichs- bzw. Amtsleitungen.

Kontraktmanagement ist die Steuerung der Kommunalverwaltung über Zielvereinbarungen und reicht von der Zielplanung bis zur Kontrolle der Zielerreichung.

Ein Kontrakt ist eine verbindliche Zielabsprache über einen festgelegten Zeitraum und enthält insbesondere:

- die zu erstellenden Leistungen / Produkte nach Qualität und Quantität (Leistungsziele),
- das hierfür vereinbarte Budget (Finanzziele),
- Inhalt und Art der Berichterstattung über das tatsächlich erzielte Ergebnis.

Zielvereinbarungen sind ein Führungsinstrument sowohl für die Organisationsentwicklung als auch für die Personalentwicklung. Nur bei Zielen, die quantitativ und qualitativ genau beschrieben und damit überprüfbar sind, kann letztlich beurteilt werden, ob sie wirklich erreicht wurden. Dabei ist zu unterscheiden nach der Effektivität (Wirksamkeit des Verwaltungshandeln) und der Wirtschaftlichkeit (Effizienz).

Die Steuerung der Kommunalverwaltung über Zielvereinbarungen hat folgende Effekte:

- Sie erlaubt Auftragnehmern wie Auftraggebern eine stärkere Ziel- und Ergebnisorientierung. Der Zielerreichungsgrad kann überprüft und es können gegebenenfalls Korrekturen vorgenommen werden.
- Sie schafft auf allen Ebenen Transparenz über die von der Verwaltung zu erbringenden bzw. erbrachten Leistungen und den damit verbundenen Kosten.
- Mit Kontraktmanagement können Politik und Verwaltungsspitze ihre Steuerungsfunktion effektiv wahrnehmen und sich von der sonst üblichen, zeitaufwändigen Detailsteuerung entlasten.
- Die im Rahmen der Kontrakte bestehenden Freiräume fördern Kreativität, Flexibilität, Eigeninitiative und Eigenverantwortlichkeit und damit Wirtschaftlichkeit, Qualität und Kundenorientierung.

Die Kommune muss auch diejenigen Leistungen, die nicht von der eigenen Verwaltung erbracht werden, ausreichend steuern können. Auch dafür eignet sich das Kontraktmanagement.

### **11.1.1 Elemente des Kontraktmanagements**

#### **Das Zielelement**

Ein Ziel ist die ausformulierte Beschreibung des gewünschten Soll-Zustandes. Ziele müssen prüf- und messbar, widerspruchsfrei und Lösungsweg-neutral sein. Für die Mitarbeiter sollen Ziele motivierend, herausfordernd und konfliktbereinigt sein. Der Weg zur Zielerreichung ist nicht vorgeschrieben.

Ziele können sich auf einen bereits erreichten oder auf einen angestrebten Zustand beziehen.

Es wird unterschieden in:

- Leistungsziele (nach außen orientiert, Ergebnisse, Produkte, Vorgänge, Fallzahlen, Kundenzufriedenheit usw.)
- Ressourcenziele (nach innen gerichtet, Organisation, Finanzmittel, Zeiten, Kosten usw.)
- Projektziele
- Verhaltensziele

#### **Das Vereinbarungselement**

Es müssen Ziele vereinbart werden in einem partizipativen Verfahren.

Politische Zielvorgaben sind selten konkret genug, um ohne Weiteres damit arbeiten zu können. Sie müssen (durch die Verwaltung) erst operationalisiert werden.

Die strategischen Ziele einer Verwaltung kommen aus der Analyse gesetzlicher Aufträge und politischer Vorgaben sowie aus der Einschätzung der „Märkte“, also gesellschaftlicher Entwicklungstrends sowie Kundenerwartungen und deren Veränderungen. Eng damit verbunden sind Aufgabenanalyse und Aufgabenkritik.

Die Oberziele sind jeweils in Teilziele aufzuteilen, die wiederum aufgeteilt werden können, bis alle Aspekte des Oberziels abgedeckt sind. Ein Oberziel gilt als erreicht, wenn alle Teilziele erreicht sind. Diese Operationalisierung muss zu messbaren Aussagen über die Ziele führen. Außerdem ist ein Zeitrahmen festzulegen. Notfalls sind messbare Hilfsmaßstäbe zu bestimmen, die aber auch wirklich das messen, was das Ziel ausmacht.

Ohne messbare Ziele fehlt die Basis für Produkte, für eine Kosten- und Leistungsrechnung und für ein Controlling. Erfolge ergeben sich nur, wenn regelmäßig der Grad der Zielerreichung überprüft wird. Notwendig ist ein Instrumentarium, das eine regelmäßige Überprüfung und gegebenenfalls ein Nach- oder

Gegensteuern erlauben (Controlling). Für das strategische Controlling hat sich als Instrument die „Balanced Scorecard“ (BSC) in letzter Zeit etabliert.

Ziele sollen zwar anspruchsvoll sein, müssen aber erreichbar bleiben. Utopische Ziele demotivieren. Die richtige Festlegung von Zielen ist eine Gratwanderung zwischen Überforderung und Unterforderung.

### Das Steuerungselement

Um steuern zu können, braucht die übergeordnete Einheit steuerungsrelevante Informationen. Die Berichterstattung ist ein wesentlicher Erfolgsfaktor für das Kontraktmanagement. Erst ein nach oben aggregierter, quantitativ wie qualitativ verdichteter Informationsfluss ermöglicht dezentrale Freiheiten bei zentral geleiteter Ergebnissteuerung.

## 12. Kosten- und Leistungsrechnung

### 12.1 Aufgaben

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist auf das **innerbetriebliche Geschehen** gerichtet (**Betriebsbuchhaltung**). Sie soll ermitteln, **welche Kosten und Leistungen wo und durch welche Erzeugnisse** entstehen.

Dadurch wird es möglich, das **Ergebnis der eigentlichen Betriebstätigkeit** zu ermitteln (**Betriebsergebnis**). Außerdem wird es möglich, die **Wirtschaftlichkeit** einzelner Betriebsteile (Stellen) festzustellen.

**Damit ist die Kosten- und Leistungsrechnung ein wichtiges Controlling-Instrument.**

Die Kosten- und Leistungsrechnung dient schließlich der Ermittlung der **Kalkulationsgrundlagen**.

Damit ergeben sich als Aufgaben:

- Ermittlung der Selbstkosten als Grundlage für den Verkaufspreis
- Ermittlung der Leistungen und Selbstkosten für eine kurzfristige betriebliche Erfolgsermittlung
- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit
- Ermittlung der Herstellungskosten (für die Bewertung in der Jahresbilanz)
- Ermittlung von Deckungsbeiträgen auf Basis der Teilkostenrechnung
- Grundlage für Planung und Entscheidung

Die Geschäftsbuchhaltung wird als Rechnungskreis I, die Betriebsbuchhaltung als Rechnungskreis II bezeichnet.

### 12.2 Abgrenzungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung bezieht sich nur auf Kosten und Leistungen, d. h. auf betriebliche Aufwendungen und Erträge. Die Abtrennung nicht betriebsbedingter Aufwendungen und Erträge erfolgt durch die Abgrenzungsrechnung.

| neutrale Aufwendungen   | neutrale Erträge   |
|---|--|
| Aufwendungen, die keine Kosten sind:  | Erträge, die keine Leistungen sind:  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• betriebsfremde Aufwendungen</li> <li>• periodenfremde Aufwendungen</li> <li>• außerordentliche Aufwendungen</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• betriebsfremde Erträge</li> <li>• periodenfremde Erträge</li> <li>• außerordentliche Erträge</li> </ul> |

Die Trennung in betriebliche und neutrale Aufwendung kann gleich bei der Buchung auf gesonderte Konten erfolgen. Meist wird sie jedoch mithilfe einer Abgrenzungstabelle (Ergebnistabelle) durchgeführt. Die Abgrenzungsrechnung stellt das Bindeglied zwischen Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung dar.

In einer ersten Stufe werden alle betrieblichen Aufwendungen der Kosten- und Leistungsrechnung zugeordnet.

In einer zweiten Stufe werden Korrekturen vorgenommen.

|                  |                         |                        |       |
|------------------|-------------------------|------------------------|-------|
| Leistungen       | - Kosten                | = Betriebsergebnis     | RK II |
| +                | +                       | +                      |       |
| neutrale Erträge | - neutrale Aufwendungen | = neutrales Ergebnis   |       |
| Erträge          | - Aufwendungen          | = Unternehmensergebnis | RK I  |

Dies ist notwendig, weil nur ein Teil der in der Geschäftsbuchführung erfassten Aufwendungen als betragsgleiche Kosten verrechnet werden können (Grundkosten). Daneben gibt es jedoch auch Kosten, die den erfassten Aufwendungen nicht entsprechen oder sogar keinen Aufwand verursachen. Dazu gehören

- kalkulatorische Abschreibungen
- kalkulatorische Wagnisse (nicht durch Versicherungen abdeckbare Risiken)
- kalkulatorische Zinsen
- kalkulatorischer Unternehmerlohn
- kalkulatorische Miete (für im Eigentum befindliche selbst genutzte Gebäude)

|   |   |   |                                    |
|---|---|---|------------------------------------|
| Aufwendungen im Sinne der Geschäftsbuchführung    |   |   |                                    |
| neutraler Aufwand - keine Kosten                  | betriebsbezogener Aufwand = Kosten          |   |                                    |
|   | aufwandsgleiche Kosten = <b>Grundkosten</b> | aufwandsungleiche Kosten - Anderskosten | <b>Zusatzkosten</b> - kein Aufwand |
|   | <b>kalkulatorische Kosten</b>               |   |                                    |
| Kosten im Sinne der Kosten- und Leistungsrechnung |   |   |                                    |

### 12.2.1 Abschreibungen

Die Gegenstände des Anlagevermögens sollen dem Unternehmen langfristig dienen. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist ihre Nutzungs- oder Lebensdauer jedoch begrenzt. Der Wert wird durch Nutzung (Verschleiß) und technischen Fortschritt ständig geringer. Um diese Wertminderung über die Nutzungsdauer zu verteilen, wird die Wertminderung als Aufwand verbucht: **Abschreibungen für Abnutzung (AfA)**.

Das Steuerrecht geht davon aus, dass die Erhaltung des Unternehmens gewährleistet sein muss, und besteuert die **Werterhaltung** nicht. Daher sind Abschreibungen als Aufwendungen von der Steuer absetzbar. Allerdings erlaubt das Steuerrecht nur bestimmte **Abschreibungsmethoden**, die sich auf die Herstellungskosten bzw. den Anschaffungspreis beziehen.

Die Abschreibung erfolgt planmäßig entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, die amtlichen AfA-Tabellen zu entnehmen ist. Als Methode kann **linear** (in gleichen Beträgen über die Nutzungsdauer), **degressiv** (ein bestimmter Prozentsatz vom jeweiligen Restwert, höchstens jedoch 30 % bzw. das Dreifache des linearen Satzes) oder nach **Leistung** des Anlagegutes (Kilometer bei Autos) abgeschrieben werden. Eine einmal gewählte Methode muss beibehalten werden. Nur bei der degressiven Abschreibung darf auf die lineare gewechselt werden, wenn beide gleich sind. Abgeschrieben wird ab dem Monat des Zugangs. Als Vereinfachung darf bei Anschaffung im ersten Halbjahr der volle Jahresbetrag, bei Anschaffung im zweiten Halbjahr der halbe Jahresbetrag angesetzt werden. **Geringwertige Wirtschaftsgüter** (bis zu 800,- DM netto) dürfen sofort abgeschrieben werden.

**Außerplanmäßige Abschreibungen** sind in Form von Sonderabschreibungen erlaubt, wenn es z. B. zu außergewöhnlichen dauernden Wertminderungen kommt (plötzlicher Schaden) oder eine Maschine auf Grund von Rationalisierungsmaßnahmen nicht mehr gebraucht wird. Dies gilt auch für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter.

Gegenüber dieser steuerpolitischen Sicht der Abschreibungen geht die **betriebswirtschaftliche Sicht** davon aus, dass **die Kosten zu berücksichtigen sind, die zumindest eine gleich bleibende Leistungsfähigkeit des Unternehmens garantieren**. Dementsprechend wird versucht, die Abschreibungsbeträge möglichst **wirklichkeitsgetreu** zu ermitteln und in die Betriebsabrechnung zu übernehmen. Da viele Produkte im Laufe der Zeit teurer werden, wird meist auf den Wiederbeschaffungswert (als **Wiederbeschaffungszeitwert**) abgeschrieben. Da die so ermittelten Beträge von den steuerrechtlich zulässigen abweichen, spricht man von **kalkulatorischen Abschreibungen**.

### 12.2.2 Kalkulatorischer Unternehmerlohn

Bei Kapitalgesellschaften erhalten Geschäftsführer und Vorstand Gehälter. Bei Personengesellschaften darf der Unternehmer jedoch kein Gehalt an sich selbst für seine Geschäftsführungstätigkeit zahlen. Für die Kalkulation und um das Betriebsergebnis vergleichbar zu machen, muss dieser Betrag jedoch berücksichtigt werden. Dies geschieht durch den kalkulatorischen Unternehmerlohn.

### 12.2.3 Kalkulatorische Zinsen

In der Finanzbuchhaltung werden nur die Zinsen für das Fremdkapital erfasst. Aber auch die Eigenkapitalgeber erwarten eine Verzinsung zum marktüblichen Zinssatz. Daher werden in der Kosten- und Leistungsrechnung **die Zinsen für das betriebsnotwendige Kapital als kalkulatorische Zinsen**

berücksichtigt. Das betriebsnotwendige Kapital errechnet sich aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen plus dem betriebsnotwendigen Umlaufvermögen minus dem Abzugskapital (zinslos zur Verfügung stehendes Kapital wie Anzahlungen, Rückstellungen, Lieferantenkredite). Da das Anlagevermögen über die Abschreibungen kleiner wird, werden häufig nur **50% des betriebsnotwendigen Anlagevermögens** berücksichtigt.

## 12.3 Kostenartenrechnung

Weitere Einteilungen der Kosten:

- nach Verbrauchsart

- **Materialkosten:** Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe
- **Personalkosten:** Löhne, Gehälter, soziale Abgaben
- **Abschreibungen:** Abschreibungen auf Anlagen, Forderungen
- **Dienstleistungskosten:** Versicherungsprämien, Transportkosten, Rechts- und Beratungskosten
- **Zwangsabgaben:** Steuern, Gebühren, Zölle

- nach ihrer Zurechenbarkeit zu den einzelnen Kostenträger:

- **Einzelkosten:** die Kosten können den verkauften Erzeugnissen direkt zugeordnet werden.
- **Sondereinzelkosten:** Modell-, Transportkosten
- **Gemeinkosten** (Handlungskosten): alle Kosten, die nicht unmittelbar zugeordnet werden können. Sie werden indirekt den Erzeugnissen bzw. Waren über Kostenstellen zugeordnet.

- nach der Reaktion der Kosten auf unterschiedliche Ausbringungsmengen

- **fixe Kosten:** keine Abhängigkeit
- **variable Kosten:** abhängig von der Ausbringungsmenge

### 12.3.1 Systeme der Kostenrechnung

- **Vollkostenrechnung:** alle Kosten werden auf die Kostenträger umgelegt. Es wird versucht, einen Verkaufspreis zu erzielen, der diese Kosten übersteigt.
- **Teilkostenrechnung (Deckungsbeitragsrechnung):** es wird in fixe und variable Kosten getrennt. Vom erzielbaren Marktpreis werden die variablen Kosten abgezogen. Der verbleibende Teil des Ertrags wird zur Deckung der fixen Kosten verwendet (Deckungsbeitrag). Je höher der Deckungsbeitrag eines Produktes ist, desto vorteilhafter ist seine Produktion.
- **Plankostenrechnung:** der Kostenanfall wird für die Kostenstellen bzw. die Kostenträger vorausgeplant.

## 12.4 Die Kostenstellenrechnung

Kostenstellen sind alle Stellen im Betrieb, an denen Kosten entstehen. Die Kostenstellenrechnung versucht nun, **die Gemeinkosten möglichst verursachungsgerecht den Kostenstellen zuzuordnen**. Die Bildung von Kostenstellen ist dafür die Voraussetzung. Durch die Zuordnung der Kosten auf die sie verursachenden Stellen wird dann auch eine Wirtschaftlichkeitskontrolle möglich.

Die Bildung von Kostenstellen kann nach Erzeugnis- bzw. Warengruppen oder auf Grund von Verantwortungs- oder Funktionsbereichen erfolgen.

Als Hilfsmittel dient der **Betriebsabrechnungsbogen (BAB)**. In ihm werden die einzelnen Gemeinkostenarten, die aus der Kostenartenrechnung übernommen werden, auf die Kostenstellen verteilt. Sehr wichtig ist dabei die Festlegung **geeigneter Verteilungsmaßstäbe**, z. B. auf Grund von Belegen (direkte Gemeinkosten - Kostenstelleneinzelkosten) oder von Verteilungsschlüsseln (indirekte Gemeinkosten - Kostenstellengemeinkosten).

Falsche, nicht verursachungsgerechte Verteilungsschlüssel führen zu falschen Aussagen für die Kalkulation, aber auch über die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Stellen und Betriebsteile

## 12.5 Kostenträgerrechnung (Vollkostenkalkulation)

Kostenträger sind die Leistungseinheiten, denen Kosten zugerechnet werden. Nachdem durch die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung alle Kosten eines Unternehmens erfasst sind, werden diese durch die Kostenträgerrechnung auf die einzelnen Kostenträger verrechnet (Kalkulation). Dies kann für eine Produktgruppe oder für ein einzelnes Produkt (Kostenträgerstückrechnung) geschehen.

Die Kosten, die direkt auf das Produkt umgelegt werden können, wie Materialkosten und Fertigungslöhne werden als Einzelkosten bezeichnet und bilden die Grundlage für die Verteilung der nicht direkt zuordenbar Kosten, der Gemeinkosten. Die Verteilung der Gemeinkosten erfolgt über prozentuale Zuschlagsätze. Als Hilfsmittel zur Ermittlung der Zuschlagsätze dient wieder der Betriebsabrechnungsbogen (BAB).

Kalkulationen werden durchgeführt als

- **Vorkalkulation** zur Ermittlung von Angebotspreisen, meist auf Grund von Erfahrungswerten (Soll-Kosten)
- **Zwischenkalkulation** zur Kostenkontrolle und schnellen Korrektur auf Grund von schon vorhandenen Ist-Kosten; meist bei größeren, über einen längeren Zeitraum abzuwickelnden Aufträgen
- **Nachkalkulation** als Kontrollrechnung mit einer Gegenüberstellung von Soll- und Ist-Kosten

Bei der Handelskalkulation werden die Gemeinkosten als Handlungskosten bezeichnet und meist insgesamt durch einen prozentualen Aufschlag auf den Einstandspreis kalkuliert.

## 12.6 Die Deckungsbeitragsrechnung (Teilkostenrechnung)

Bei der Vollkostenrechnung werden Marktdaten, z. B. Marktpreise, kaum berücksichtigt. Außerdem führt die Verrechnung der fixen Kosten bei Beschäftigungsänderungen zu einer falschen Preispolitik. Auch die unterstellte Abhängigkeit der Gemeinkosten von der gewählten Zuschlagsgrundlage ist oft nicht gegeben. So liefert die Vollkostenrechnung für kurzfristig zu treffende marktorientierte Entscheidungen keine geeigneten Grundlagen. Langfristig müssen natürlich alle Kosten gedeckt sein.

Grundlage der Deckungsbeitragsrechnung ist die Überlegung, dass nur die Erzeugung von solchen Produkten lohnend ist, bei denen zumindest die direkt durch die Produktion zusätzlich entstehenden Kosten (die variablen Kosten) durch den Verkaufserlös abgedeckt sind. Je höher der Beitrag eines Produktes zur Deckung der fixen Kosten ist, desto vorteilhafter ist dessen Erstellung.

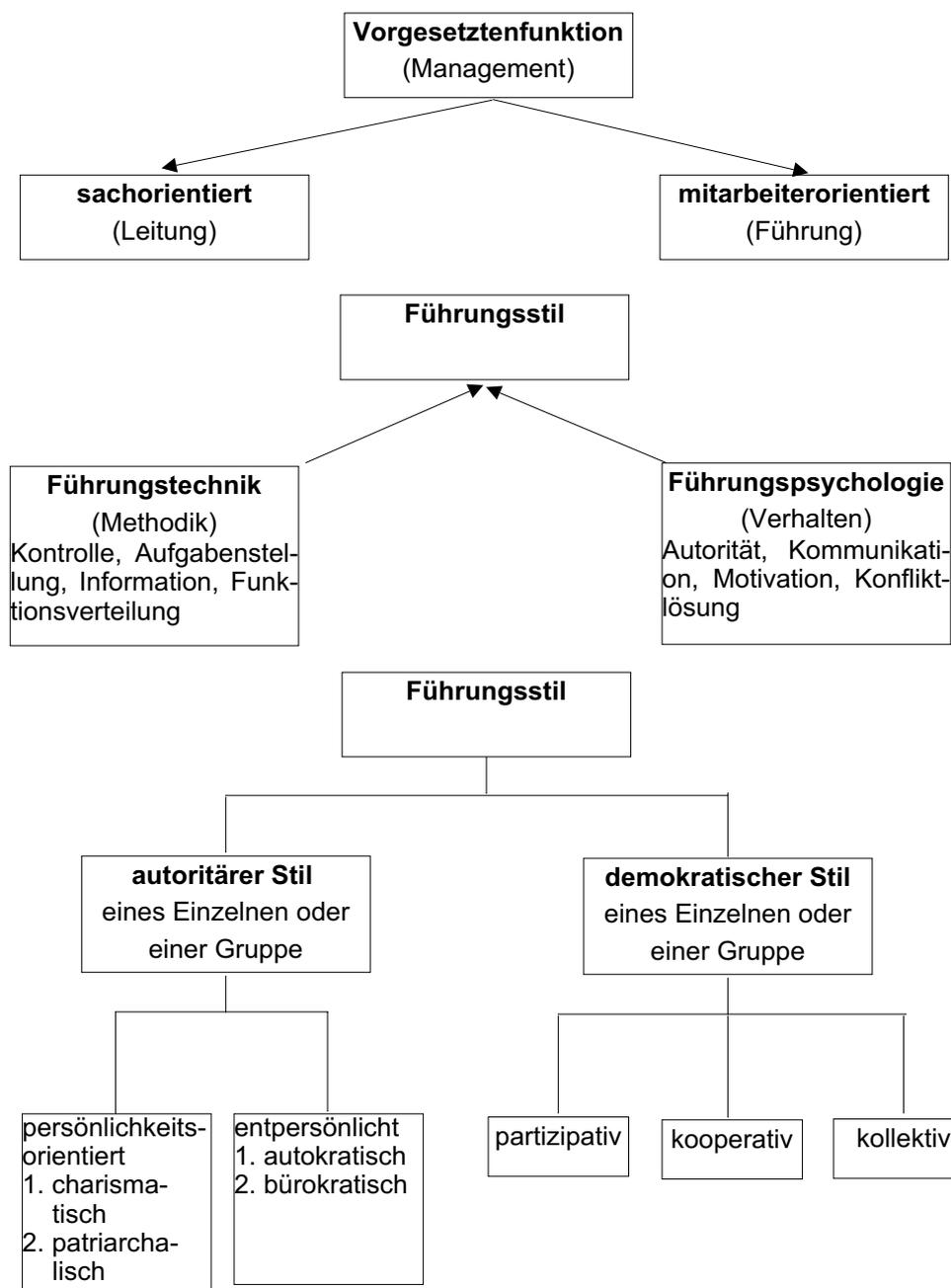
$$\begin{array}{r} \text{Verkaufserlöse} \\ - \text{variable Kosten} \\ \hline \text{Deckungsbeitrag} \end{array}$$

Das heißt aber auch, dass die Erbringung von zusätzlichen Leistungen bzw. die Herstellung weiterer Produkte vorteilhaft ist, wenn dadurch keine weiteren Fixkosten entstehen und die Erlöse höher als die variablen Kosten sind.

Problematisch ist bei der Teilkostenrechnung, dass für das gleiche Produkt zum Teil mit unterschiedlichen Preisen gearbeitet wird. Dringen diese Informationen zum Kunden, werden sich die Preise nach der Vollkostenkalkulation kaum durchsetzen lassen.

## 13. Anhang

### Führung und Führungsstile



Kooperativer Führungsstil: zwangsfreie Autorität, empfunden als Hilfe zur Selbst- und Mitbestimmung.

### Führungskonzepte und -systeme

#### **Management by Exception** (Führung durch Ausnahmeeingriff)

Das Management greift in einen Prozess nur dann ein, wenn fest vereinbarte Toleranzen überschritten werden (nicht vorhersehbare Ereignisse, Ausnahmefälle). Für Routineaufgaben ist die Entscheidungsbezugnis delegiert.

#### **Management by Objectives** (Führung durch Zielvereinbarung)

Vorgabe bzw. gemeinsames Erarbeiten von Zielen für alle Führungsebenen, wobei die Maßnahmenkataloge zur Realisierung der Ziele den verantwortlichen Mitarbeitern zur freien Entscheidung überlassen sind. Die Zielvereinbarung soll ein kooperativer Vorgang und keine autoritäre Vorgabe sein. Dadurch sollen selbstständiges Denken und Handeln erreicht werden.

Dieser Führungsstil gilt z. Z. als besonders modern und motivierend, weshalb er häufig angewandt wird. Zielvereinbarungen werden gern in Bereichen getroffen, die als Profitcenter geführt werden und für die ein „Profit“ - ein Gewinn - nicht ermittelt werden kann.

### **Management by Idears** (Führung durch Leitbilder)

Die Mitarbeiter richten ihre Handlungen und Entscheidungen an Leitlinien, Leitmotiven bzw. einer Unternehmensphilosophie aus.

### **Management by Motivation** (Führung durch Motivation)

Erzielung einer größtmöglichen Leistungsbereitschaft bei den Mitarbeitern durch Anreize, die ihren Motiven entsprechen, insbesondere durch verhaltensorientierte Anreize.

### **Management by Participation** (Führung durch Beteiligung)

Gemeinsame Ausübung von Kompetenz und Verantwortung, indem die Mitarbeiter an den betreffenden Entscheidungen beteiligt werden, wodurch die Identifikation mit den Unternehmenszielen steigen soll.

### **Management by Delegation** (Führung durch Aufgabendelegation)

Übertragung von Aufgaben sowie der dazugehörigen Ergebnisverantwortung von übergeordneten auf nachgeordnete Organisationseinheiten bzw. Personen, die dann innerhalb des Kompetenzspielraums selbstständig arbeiten. Der Vorgesetzte ist dafür verantwortlich, wer, was mit welchen Mitteln bearbeitet. Der Mitarbeiter ist dafür verantwortlich, wie er die übertragene Aufgabe ausführt. Er erhält Entscheidungsbefugnis und Handlungsverantwortung. Damit erhält er eine Zuständigkeit, innerhalb derer er selbstständig zu planen, zu entscheiden und zu handeln berechtigt und verpflichtet ist.

Management by Decision Rules (Führung durch Vorgabe von Entscheidungsregeln)

Es werden bei der Delegation von Aufgaben genaue Entscheidungsregeln vorgegeben. Dadurch werden nur Routinesituationen erfasst.

### **Management by Results (Control)** (Führung durch (Ergebnis-) Kontrolle)

Ergebnis-, Leistungs-, Verhaltenskontrollen für die Überwachung aller Prozesse durch ständigen Soll-Ist-Vergleich.

### **Management by Coordination** (Führung durch Koordination)

Zusammenfassung von Teilaktivitäten zu einem Ganzen

### **Management by Systems** (Führung durch Systemsteuerung)

Die Prozesse eines Unternehmens werden als Regelkreis-System von Vorgaben hinsichtlich Zielsetzung, Realisierung, Kontrolle und Rückmeldung gesehen. Sowohl Führungskräfte wie auch Mitarbeiter haben Regelungsverantwortung und damit also eine gewisse Eigensteuerung. Viele der zuvor genannten Managementkonzepte sind darin verarbeitet.

### **Das Harzburger Modell** (Führung im Mitarbeiterverhältnis)

Es stellt eine Abkehr von der autoritär-patriarchalischen Führungsform zu Gunsten eines kooperativen Führungskonzepts dar. Entscheidungsbefugnisse und die dazugehörige Verantwortung werden auf die Mitarbeiter delegiert im Rahmen der für jeden Mitarbeiter vorhandenen exakten Stellenbeschreibung. Die Führungsverantwortung wird durch Dienstaufsicht und Ergebniskontrolle wahrgenommen. Die „Allgemeine Führungsanweisung“ (mit ca. 315 Einzelrichtlinien und Prinzipien) regelt das Verhältnis zwischen Vorgesetzten und Mitarbeitern sowie den Umfang der Delegation.

### **Das St. Galler Management-Modell**

Ein theoretisch-wissenschaftliches Konzept zur Erklärung und Beschreibung von Managementstrukturen und -funktionen.

### **Lean Management**

Leitgedanke:

von allem weniger einsetzen: Arbeiter, Werkzeuge, Lagerbestände, Produktionsfläche, Entwicklungszeit  
mehr erhalten: wachsende Vielfalt an Produkten, mehr Flexibilität

Die Flexibilität der handwerklichen Fertigung wird mit den Kostenvorteilen der Fließbandproduktion verbunden.

Prinzipien:

1. Gruppen- bzw. Teamarbeit auf allen Ebenen

2. Dezentrale Eigenverantwortung
3. Kundenorientierung nach innen und außen
4. Ständige Verbesserung
5. Priorität der wertschöpfenden Tätigkeit

Werkzeuge:

Qualitätszirkel, Gruppenarbeit, Just-in-Time (Kanban), flache Hierarchie, TQM bzw. Kaizen

Das Geheimnis liegt in der Organisation der zwischenmenschlichen Beziehungen. Das Resultat von Teamwork ist stets mehr als die bloße Summe von Einzelleistungen. Vorgesetzte haben die Funktion als Dienstleister ihres Teams: der Teamcoach als Vorgesetztenrolle.

## Organisationsentwicklung

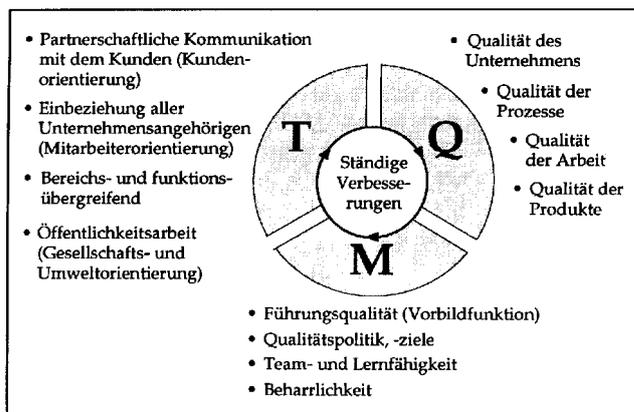
In den siebziger Jahren entstand die „Organisationsentwicklung“ als Methode eines längerfristig angelegten, organisationsumfassenden Entwicklungs- und Veränderungsprozesses der Organisation und der Mitarbeiter.

Die Organisation wurde als planvoller, zielorientierter Einsatz von Menschen und Mitteln angesehen, wobei sich die Rahmenbedingungen stärker als bisher am Menschen orientierten. Die Organisationsentwicklung bedeutete dann den gesteuerten Wandlungsprozess einer Organisation als Antwort auf sich verändernde Aufgaben und Erfordernisse. Sie legte besonderen Wert darauf, Personalentwicklung und Strukturentwicklung sinnvoll miteinander zu verknüpfen. Das bis dahin kaum genutzte Problemlösungspotenzial der Mitarbeiter wurde aktiviert: Teambildung nach dem Motto „Betroffene zu Beteiligten machen“ als Bindeglied zwischen Individuum und Unternehmen. Prozessorientierung sollte gleichberechtigt neben Ergebnisorientierung treten.

## Business Reengineering

Prozesse neu organisieren nach dem Motto: „Warum machen wir das überhaupt?“ Das Was / Warum steht im Vordergrund. Es findet eine Rückführung auf den ökonomischen Kern statt: Befriedigung von Kundenbedürfnissen. Damit ist es ähnlich dem Lean Management. Die Arbeitsteilung wird aufgegeben durch Prozessverantwortliche oder Prozessteams.

## Total Quality Management (TQM)



Grundpfeiler von Total Quality Management - die drei Inhalte

Auf der Mitwirkung aller ihrer Mitglieder beruhende Führungsmethode einer Organisation, die Qualität in den Mittelpunkt stellt und durch Zufriedenstellung der Kunden auf langfristigen Geschäftserfolg sowie auf Nutzen für die Mitglieder der Organisation und für die Gesellschaft zielt.

Während beim ursprünglichen Qualitätsmanagement das Produkt bzw. der Produktionsprozess im Mittelpunkt stand, wird beim TQM-Ansatz alles über die gesamte Wertschöpfungskette in den Qualitätsprozess einbezogen. Alles und jeder ist also für die Qualität mitverantwortlich:

- Integration und Partizipation der Mitarbeiter aller Hierarchieebenen, z. B. durch Einführung von Qualitätszirkeln.
- Qualität als Aufgabe sämtlicher Mitarbeiter, nicht einer speziellen Abteilung.
- Qualifizierung Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter.
- Anerkennung guter Leistungen.
- Berücksichtigung von Humanität und sozialen Komponenten.
- Arbeitsbedingungen, die Gruppenarbeit und Mitwirkung unterstützen.
- Erfüllung der Kundenwünsche als Maßstab für Qualität.
- Aufbau eines Netzwerkes von partnerschaftlichen Kunden-Lieferanten-Beziehungen, wobei jeder nachfolgende Prozess als Kunde zu betrachten ist.
- Ständige Verbesserung sämtlicher Prozesse als wichtige Grundlage für das Erreichen der Unternehmensziele.
- Konzentration auf die Wertschöpfungskette und Abbau nicht kundenrelevanter Tätigkeiten.
- Anrechnung moderner Methoden und Techniken des Qualitätsmanagements.
- Einsatz statistischer Verfahren zur Prozessregelung.
- Betonung vorbeugender, Fehler vermeidender Maßnahmen.

- Qualitätssicherung und Verbesserung als langfristiger Prozess.
- Top-down-Ansatz mit missionarischer Einbindung der obersten Unternehmensleitung.
- Partizipatives und zugleich straffes Management.
- Qualität als übergeordnetes Element in Unternehmenspolitik und Unternehmenskultur.

### **Kaizen, Kontinuierlicher Verbesserungsprozess (KVP)**

KVP und Kaizen bedeuten, ständig alles in kleinen Schritten zu verbessern. Das Verbessern geschieht um des Verbessernswillen: billiger, schneller, besser, leichter; das Gute ständig durch das Bessere ersetzen. Das bezieht sich nicht nur auf das Produkt, sondern in erster Linie auf die Prozesse. Das Vorgehen ist also mehr prozessorientiert und nicht so innovationsorientiert wie unser heutiges (westliches) Vorschlagswesen. Die Mitarbeiter sollen Vorschläge machen, bei uns dürfen sie solche machen. Die Beurteilung erfolgt nicht nur anhand der möglichen Ergebnisverbesserungen (in der Regel Einsparungen), sondern daran, ob überhaupt eine Verbesserung eintritt. Wichtig ist die schnelle Umsetzung. Kleine Schritte sind besser als große Sprünge. Auch der Deming-Kreis (Management-Kreis) verdeutlicht diese Sichtweise (planen - ausführen - kontrollieren - verbessern). Auch die Mitarbeiterbeurteilung orientiert sich nicht nur am Ergebnis (Zielvorgaben wurden erfüllt), sondern auch daran, ob der Mitarbeiter Verbesserungen verwirklicht hat. Auch das Bemühen wird anerkannt.

Kaizen wird in Japan als Oberbegriff für alle Werkzeuge und Managementmaßnahmen, so wie bei uns „Qualitätsmanagement“ verwendet wird.

Kaizen auf den verschiedenen Hierarchieebenen

| <b>Top Management</b>  | <b>Mittleres Management, Stab</b>  | <b>Meister</b>  | <b>Arbeiter</b>   |
|--|--|---|---|
| Einführung von Kaizen als grundlegende Strategie                                     | Entwicklung und Durchsetzung der vom Top-Management entwickelten Zielsetzungen durch verbreitende Maßnahmen und interfunktionales Management | Funktionstüchtige Anwendung von Kaizen  | Teilnahme an Kaizen durch Vorschlagswesen und Kleingruppenaktivität   |
| Förderung und Leitung von Kaizen durch geeignete Hilfsmittel                         | Nutzung von Kaizen in funktionalen Systemen  | Planentwicklung zur Realisierung von Kaizen und Förderung von Führungseigenschaften | Disziplin innerhalb der Arbeitsgruppe halten  |
| Etablierung von Policies für Kaizen und interfunktionale Ziele                       | Festigung, Erhaltung und Steigerung des Standards  | Unterstützung von Kleingruppenaktivitäten sowie dem individuellen Vorschlagssystem  | Weiterentwicklung der bewussten Auseinandersetzung mit dem Arbeitsprozess zur besseren Lösung von Problemen |
| Realisierung der Kaizen-Ziele durch Policy-Verbreitung und Überprüfung               | Förderung des Kaizen-Bewusstseins der Arbeiter durch Trainingsprogramme  | Einführung von Disziplin innerhalb der Arbeitsgruppe                                | Erhöhung der Fachkenntnis und Arbeitserfahrung durch weiterführende Seminare                                |
| Aufbau von Systemen, Arbeitstechniken und Strukturen entsprechend dem Kaizen-Prinzip | Hilfestellung für Arbeiter Fähigkeiten und Werkzeuge zur Problemlösung zu entwickeln   | Förderung neuer Kaizen-Ideen  |   |

### **Benchmarking**

Vergleich mit anderen (meist den besten) Konkurrenten, Waren, Leistungen, Kosten. Lernen von anderen Unternehmen.

### **Marketing**

Ausrichtung des Unternehmens auf den Markt; Führung vom Markt her.

In den siebziger Jahren verbreitete sich auch die Vorstellung vom Marketing als Leitprinzip der Unternehmensführung. Marketing ist die bewusst marktorientierte Führung des gesamten Unternehmens oder marktorientiertes Entscheidungsverhalten in der Unternehmung. Entscheidend für diese Entwicklung war der Wandel vom Verkäufermarkt (Überwiegen der Nachfrage) zum Käufermarkt (Überwiegen des Angebots). Viele Gedanken des Marketings finden sich im Qualitätsmanagement wieder, besonders beim TQM. Allerdings wird der Aspekt der bewussten und aktiven Marktbearbeitung, wie es das Marketing vorsieht, im Qualitätswesen weitgehend vernachlässigt.

## 14. Literatur

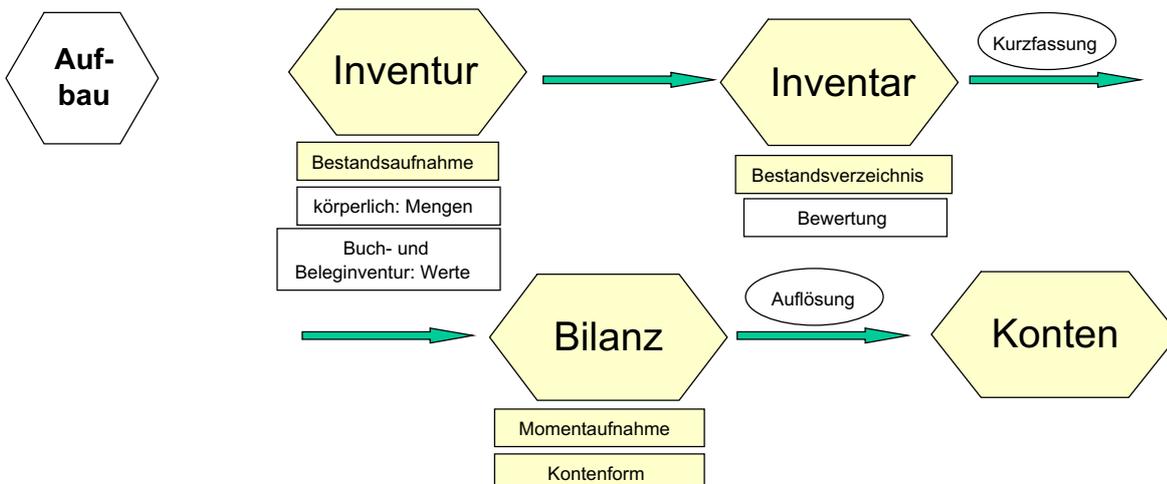
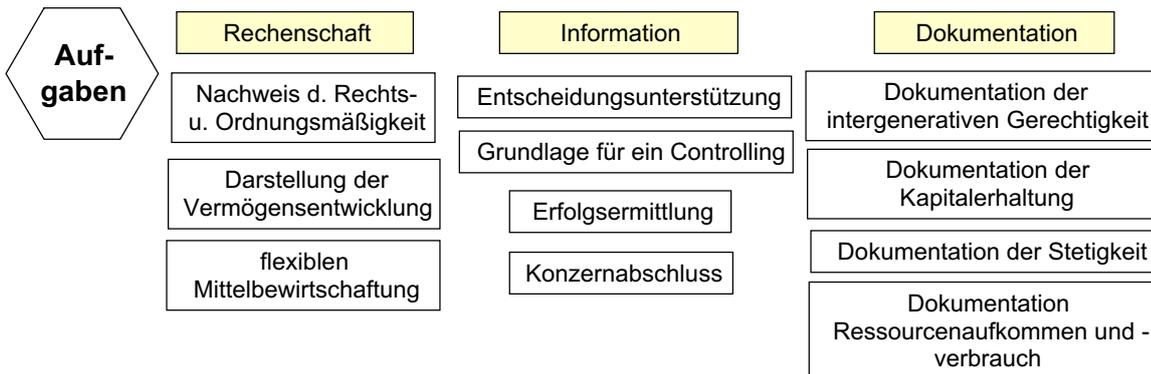
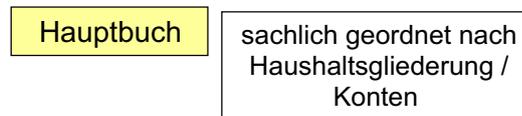
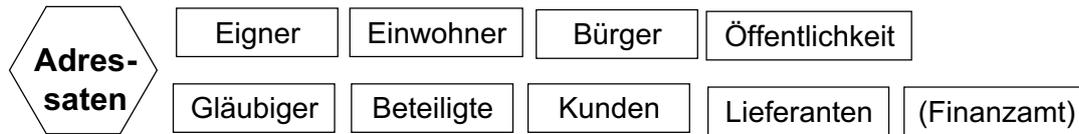
- Balanced Scorecard, Friedag / Schmidt, Haufe Verlag, 2002
- Berichtswesen und Controlling; Pook / Tebbe, Verlagsgruppe Hüthing Jehle Rehm GmbH, 1. Aufl. 2002
- Buchführung und Bilanz; Falterbaum, Beckman, Bolk, Erich Fischer Verlag, Achim, 1998, 17. Aufl.
- Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Berens / Hoffjan, Schaffer-Poeschel Verlag, 2004
- Crashkurs Controlling, Bleiber, Haufe Verlag, 2001
- Der doppische Haushalt; Klieve (Hrsg.), Kommunal-Verlag, 1. Aufl. 2003
- „der gemeindehaushalt“, Heft 12, 1989, S. 265 ff
- Die produktorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, Klümper / Zimmermann, Verlagsgruppe Hüthing Jehle Rehm GmbH, 1. Aufl. 2002
- Doppik Office, Haufe Verlag, 2005 (Software-Programm)
- Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre; Wöhe; Verlag Vahlen, München, 2002, 21. Aufl.
- Gemeindehaushalt - Haushaltsrecht und Haushaltsanalyse; Dornbusch, Institut „Finanzen und Steuern“, IFSt-Schrift Nr. 358
- Gemeindehaushaltsrecht NRW; Siemonsmeier / Rettler u.a., Kommunal- und Schulverlag, Loseblatt, 2005
- Handbuch zur Verwaltungsreform; Blanke, von Bandemer, Nullmeier, Wewer (Hrsg.), Verlag Leske + Budrich, 1998
- Handreichung zum NKF für Kommunen, Innenministerium NRW, 2005
- Industrielles Rechnungswesen; Schmolke - Deitermann; Winklers Verlag
- Kommunales Haushalts- und Kassenrecht NRW, Dressbach, Verlag Dressbach
- Kommunales Controlling, Zimmermann, Buchverlag Verwaltungs-BWL, 2. Aufl. 2003
- Kommunalverfassungsrecht Nordrhein-Westfalen, Kommentare, Held / Becker / Decker / Kirchhof / Krämer / Wansleben; Kommunal- und Schul-Verlag, Loseblattsammlung
- Neues Kommunales Finanzmanagement, Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.), Haufe Verlag, 2. Aufl. 2003
- Neues Kommunales Finanzmanagement, Abschlussbericht des Modellprojekts „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ 1999 - 2003, Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.), Haufe Verlag, 2003
- Neues kommunales Finanz- und Produktmanagement, Bals, Verlagsgruppe Hüthing Jehle Rehm GmbH, 1. Aufl. 2004
- Die produktorientierte Kosten- und Leistungsrechnung; Klümper / Zimmermann, Verlagsgruppe Hüthing Jehle Rehm GmbH, 1. Aufl. 2002
- Qualitätsmanagement in der öffentlichen Verwaltung, Broekmate / Dahrendorf / Dunker; Verlagsgruppe Hüthing Jehle Rehm GmbH, 1. Aufl. 2001
- Rechnungswesen Bürokaufmann / Bürokauffrau; Waltermann / Speth / Borgmann / Beck; Merkur Verlag
- Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung; Meurer / Stephan; Haufe Verlag, fortlaufende Loseblattsammlung
- Rechnungswesen für Industriekaufleute; Deitermann / Rückwart; Winklers Verlag

### Internetadressen

[www.studieninstitut-muenster.de](http://www.studieninstitut-muenster.de)  
[www.krefeld.de](http://www.krefeld.de), dort dann Studieninstitut  
[www.studieninstitut-emscher-lippe.de](http://www.studieninstitut-emscher-lippe.de)  
[www.neues-kommunales-finanzmanagement.de](http://www.neues-kommunales-finanzmanagement.de)  
[www.doppik.de](http://www.doppik.de)  
[www.im.nrw.de](http://www.im.nrw.de)

# 15. Anhang 2 Folien

|  |  |
|--|--|
| <b>Finanzbuchhaltung<br/>kaufmännische Buchführung</b> | <b>doppelte Buchführung<br/>Doppik</b> |
|--|--|

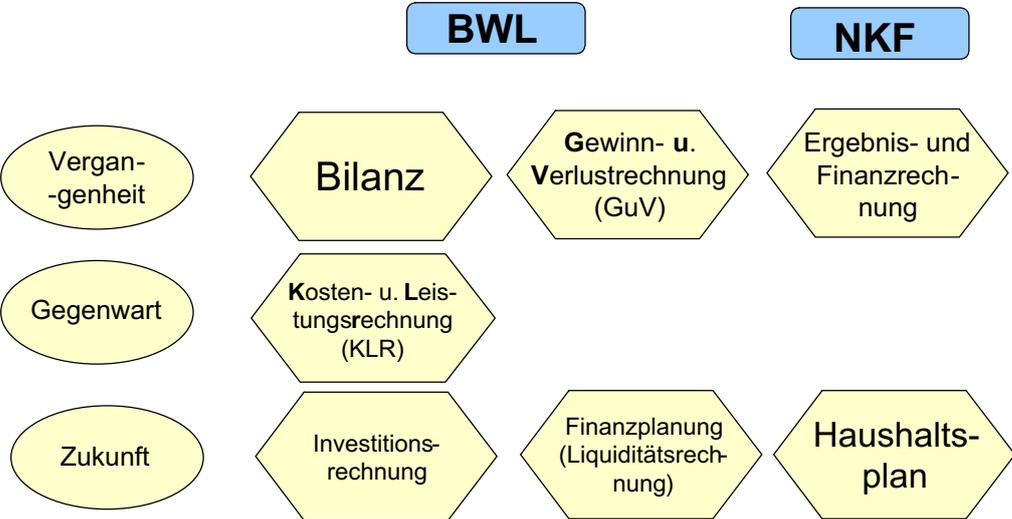


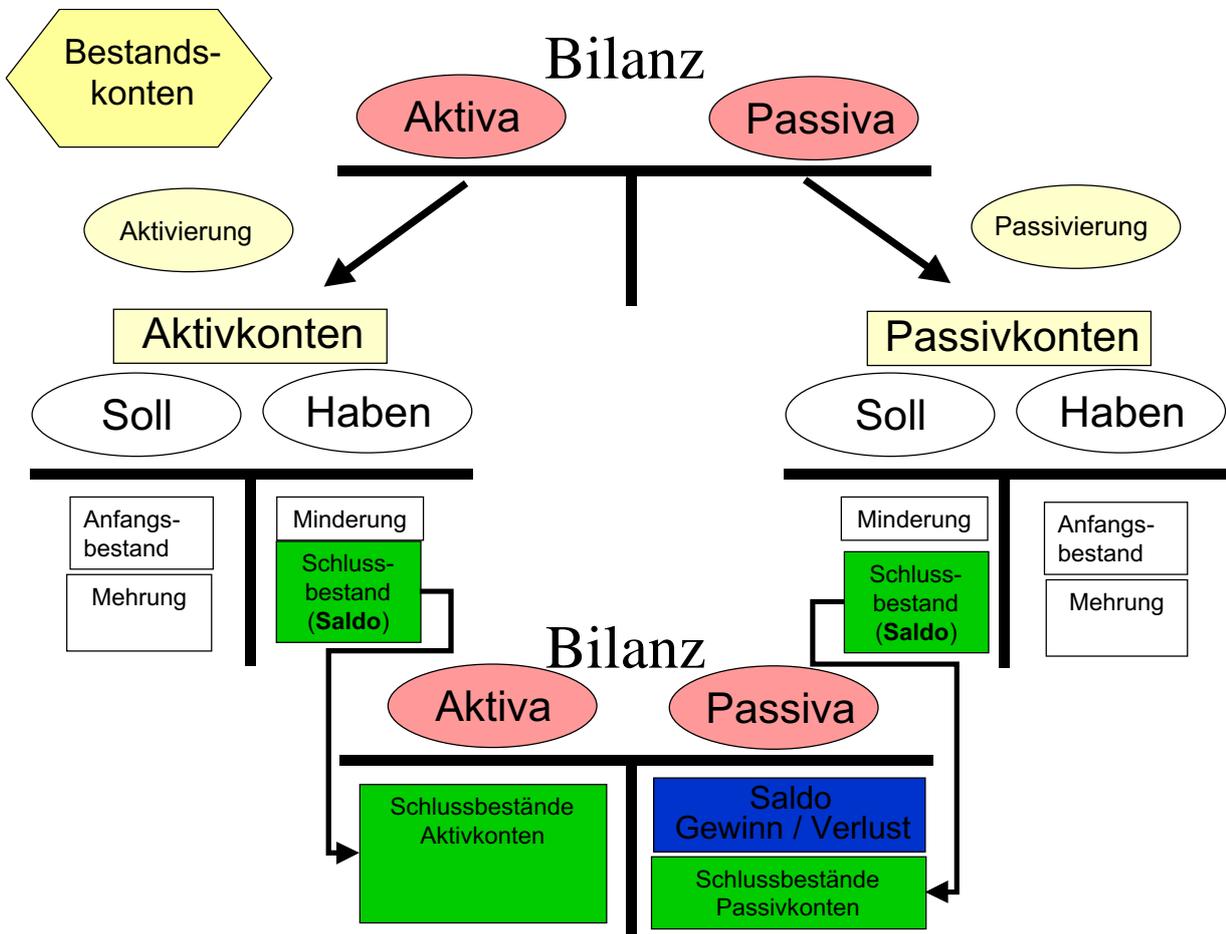
# Bilanz (T-Kontenform)

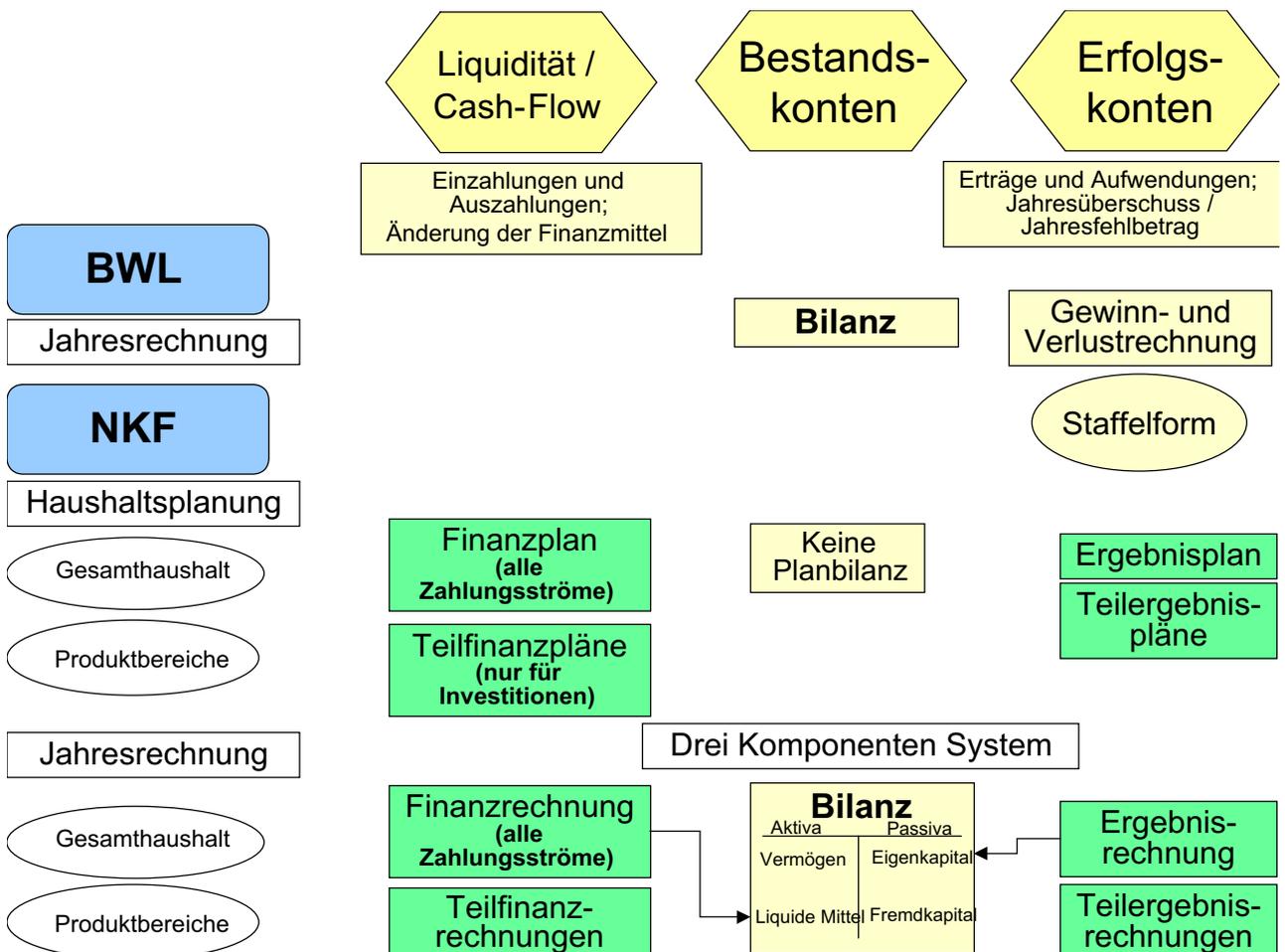
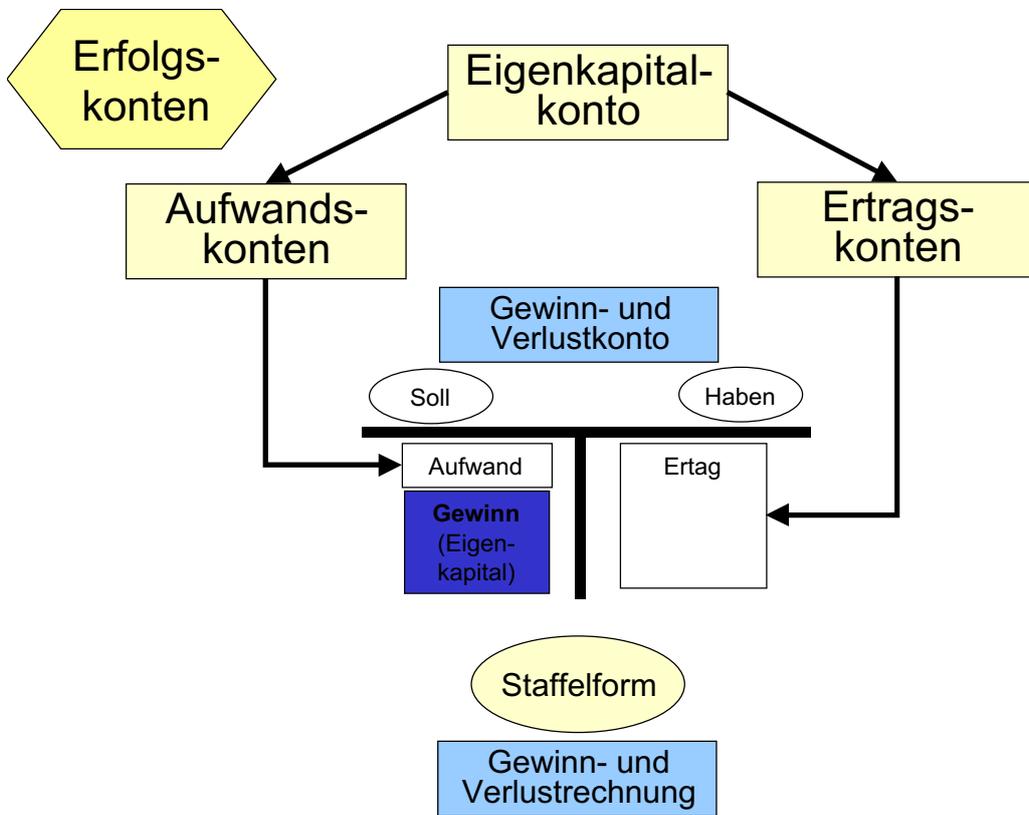
| <b>Aktiva</b>  | <b>Passiva</b>  |
|--|---|
| Mittelverwendung   | Mittelherkunft  |
| nach Flüssigkeit   | nach Fälligkeit   |
| <p><b>1. Anlagevermögen</b></p> <p>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>1.2 Sachanlagen</p> <p>1.3 Finanzanlagen</p> <p><b>2. Umlaufvermögen</b></p> <p>2.1 Vorräte</p> <p>2.2 Forderungen</p> <p>2.3 Wertpapiere des UV</p> <p>2.4 <b>Liquide Mittel: Bank Kasse</b></p> <p><b>3. Aktive</b></p> <p>Rechnungsabgrenzung</p> | <p><b>1. Eigenkapital</b></p> <p>1.1 Allgemeine Rücklage</p> <p>1.2 Sonderrücklage</p> <p>1.3 Ausgleichsrücklage</p> <p>1.4 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag</p> <p><b>2. Sonderposten</b></p> <p><b>3. Rückstellungen</b></p> <p>3.1 Pensionsrückstellungen</p> <p>3.3 Instandhaltungen</p> <p><b>4. Verbindlichkeiten</b></p> <p>4.2 Kredite für Investitionen</p> <p>4.3 Kredite zur Liquiditätssicherung</p> <p><b>5. Passive</b></p> <p>Rechnungsabgrenzung</p> |
| <b>Bilanzsumme</b>   | <b>Bilanzsumme</b>  |

## Rechnungswesen

### Arten betrieblicher Rechnungen





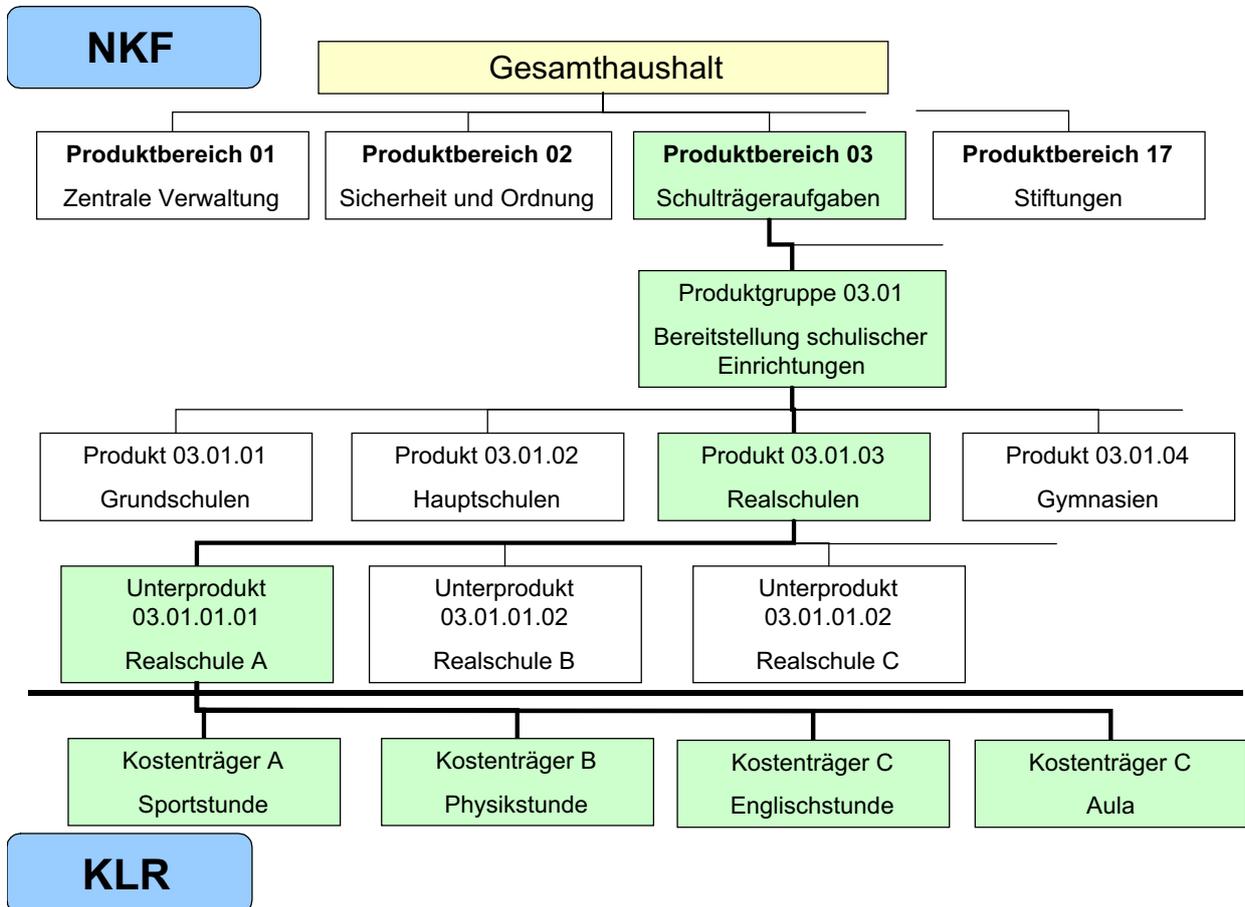


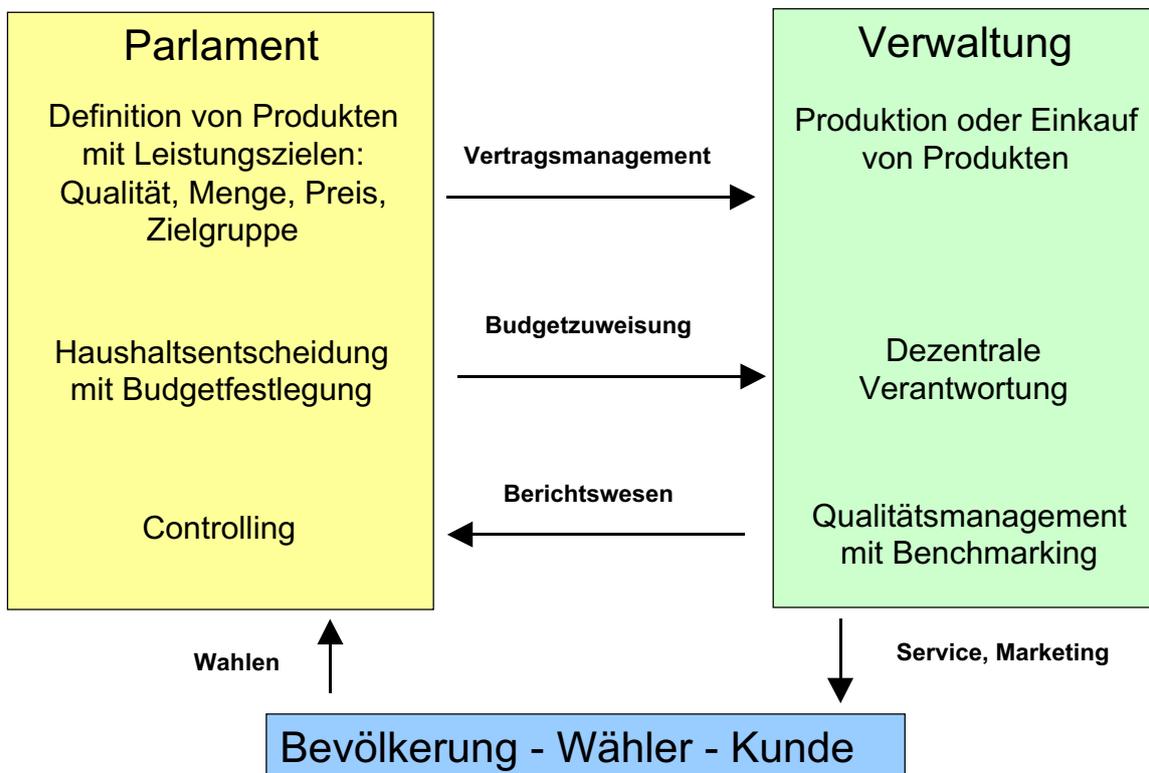
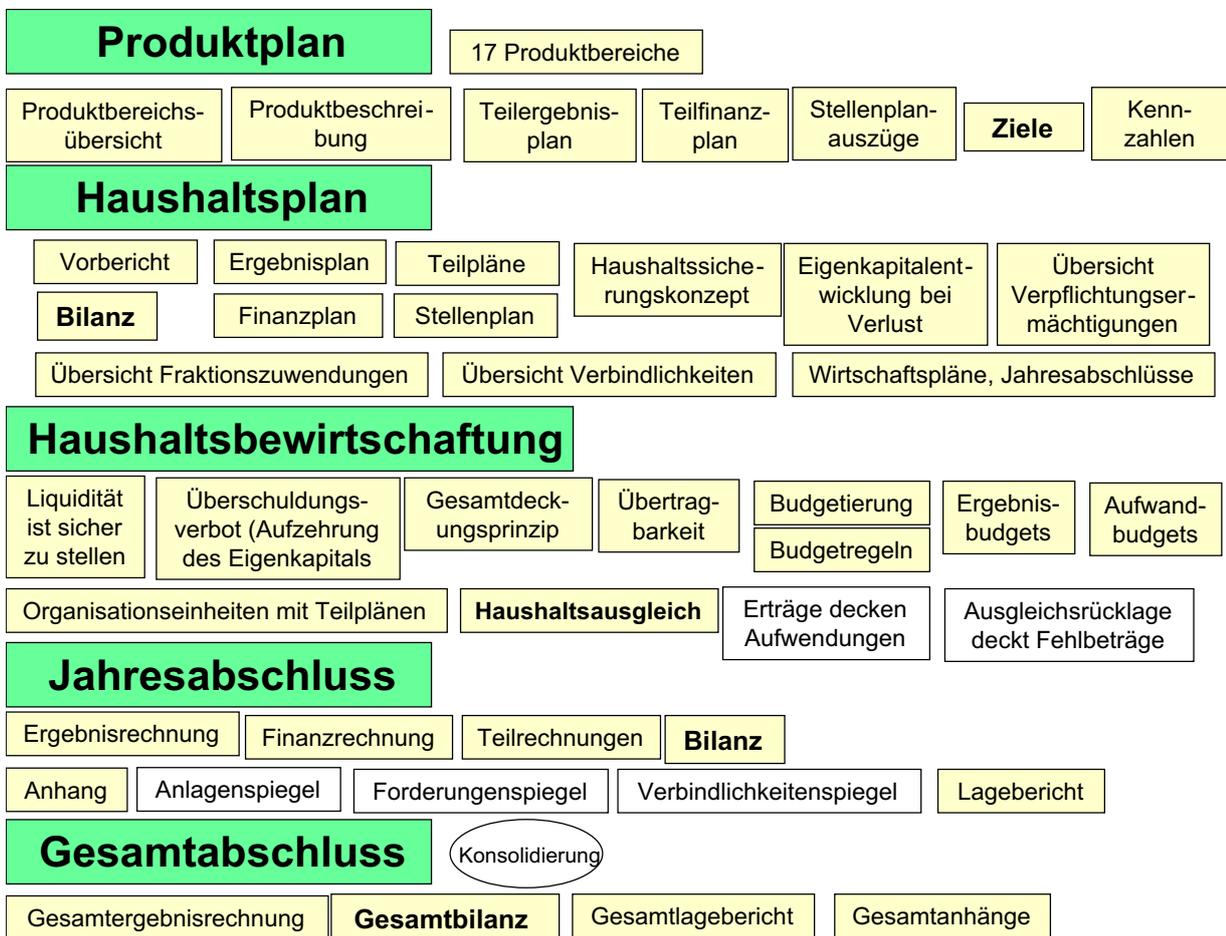
## Ergebnisrechnung

|           |   |                    |
|-----------|---|--------------------|
| 1         | Steuern und ähnliche Abgaben  | 50.000,-           |
| 2         | + Zuweisungen und allgemeine Umlagen  | 30.000,-           |
| 3         | + Sonstige Transfererträge  | 25.000,-           |
| 4         | + Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte                                     | 5.000,-            |
| 5         | + Privatrechtliche Leistungsentgelte  | 5.000,-            |
| 6         | + Kostenerstattungen und Kostenumlagen  | 2.000,-            |
| 7         | + Sonstige ordentliche Erträge  | 30.000,-           |
| 8         | + Aktivierte Eigenleistungen  | 4.000,-            |
| 9         | +/- Bestandsveränderungen   | 0,-                |
| <b>10</b> | <b>= Ordentliche Erträge</b>  | <b>151.000,-</b>   |
| 11        | - Personalaufwendungen  | - 40.000,-         |
| 12        | - Versorgungsaufwendungen   | - 10.000,-         |
| 13        | - Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen                                 | - 30.000,-         |
| 14        | - Bilanzielle Abschreibungen  | - 5.000,-          |
| 15        | - Transferaufwendungen  | - 30.000,-         |
| 16        | - Sonstige ordentliche Aufwendungen   | - 40.000,-         |
| <b>17</b> | <b>= Ordentliche Aufwendungen</b>   | <b>- 155.000,-</b> |
| <b>18</b> | <b>= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit<br/>(= Zeilen 10 und 17)</b> | <b>-4.000,-</b>    |
| 19        | + Finanzerträge   | 4.000,-            |
| 20        | - Zinsen und ähnliche Aufwendungen  | 6.000,-            |
| <b>21</b> | <b>= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)</b>                                  | <b>-2.000,-</b>    |
| <b>22</b> | <b>= Ordentliche Ergebnis (= Zeilen 18 und 21)</b>                            | <b>-6.000,-</b>    |
| 23        | + Außerordentliche Erträge  | 15.000,-           |
| 24        | - Außerordentliche Aufwendungen   | -10.000,-          |
| <b>25</b> | <b>= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)</b>                      | <b>5.000,-</b>     |
| <b>26</b> | <b>= Jahresergebnis (= Zeilen 23 und 24)</b>                                  | <b>-1.000,-</b>    |

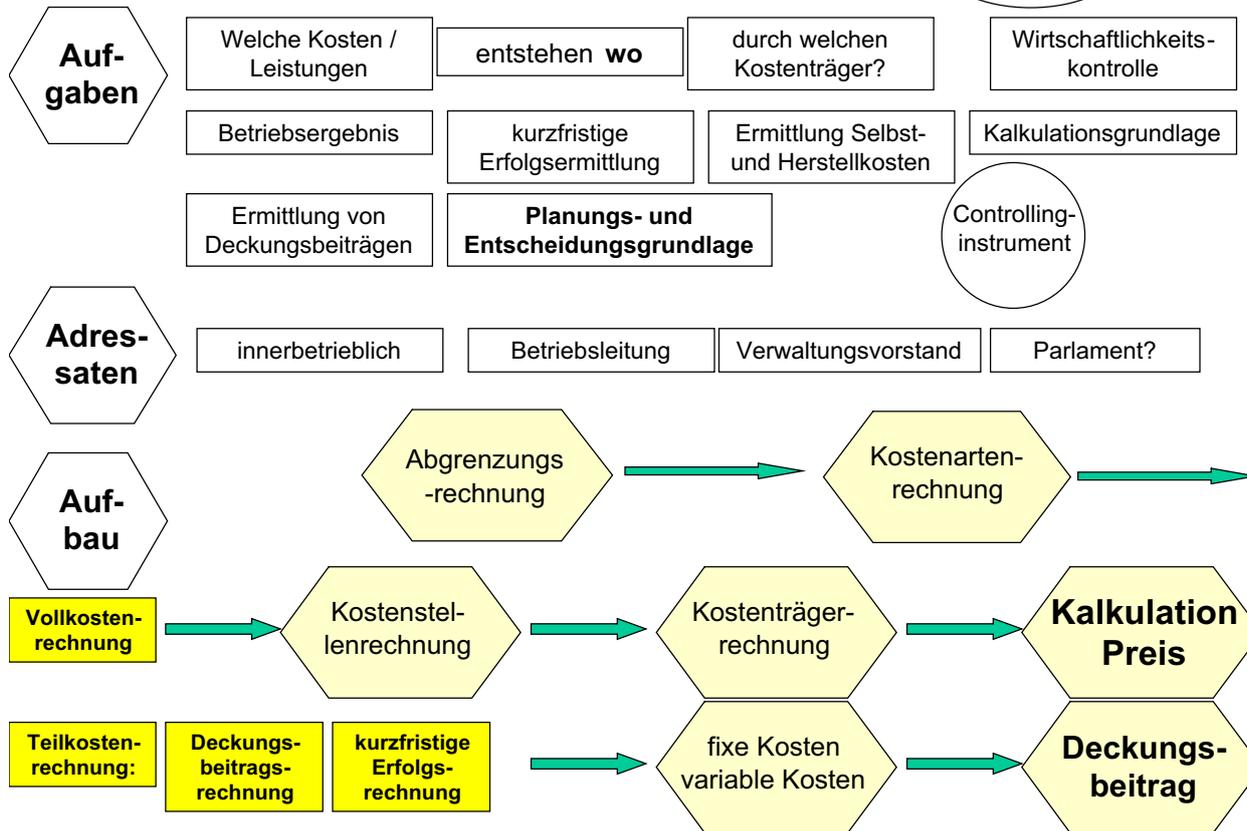
## Teilergebnisrechnung

|   |
|---|
| Positionen wie Ergebnisplan                   |
| zusätzlich:                                   |
| Erträge aus inneren Leistungsbeziehungen      |
| Aufwendungen aus inneren Leistungsbeziehungen |
| Leere Positionen können entfallen             |





# Kosten- und Leistungsrechnung betriebsbezogen



## Abgrenzungsrechnung

### Kosten

**Betriebsbedingte** Aufwendungen zur Erstellung von Leistungen in **einer Abrechnungsperiode**

#### neutrale Aufwendungen

Aufwendungen, die keine Kosten sind  
 betriebsfremde Aufwendungen  
 periodenfremde Aufwendungen  
 außerordentliche Aufwendungen

### Leistungen

Mengen und Werte der durch **den Betrieb** erbrachten Leistungen in **einer Abrechnungsperiode**

#### neutrale Erträge

Erträge, die keine Leistungen sind  
 betriebsfremde Aufwendungen  
 periodenfremde Aufwendungen  
 außerordentliche Aufwendungen

|                  |   |                       |   |                      |
|------------------|---|-----------------------|---|----------------------|
| Leistungen       | - | Kosten                | = | Betriebsergebnis     |
| +                |   | +                     |   | +                    |
| neutrale Erträge | - | neutrale Aufwendungen | = | neutrales Ergebnis   |
| Erträge          | - | Aufwendungen          | = | Unternehmensergebnis |

