

**Grundlagen
des
Neuen Kommunalen Finanzmanagements**

Eine kurze Einführung

von
Steffen Langenberg

Ringenberg, Oktober 2009

Vorwort

Dieses Skript gibt als Begleitmaterial einen Überblick über die Inhalte des Grundlagenseminars „Einführung in 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 wird.

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 damit auch 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 die Gemeinde Hiddenhausen hat zum 1.1.2003 und die Gemeinde Morsbach zum 1.1.2004 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.

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

Da dies ein Grundlagenseminar ist, können tiefer gehende Fragestellungen erst in einem Aufbau-seminar behandelt werden.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	2
Einführung	5
1. Aufgaben des Rechnungswesens und Grundsätze ordnungsgemäßer	
Buchführung	7
1.1 Aufgaben des Rechnungswesens.....	7
1.2 Arten betrieblicher Rechnungen.....	7
1.3 Aufgaben und Ziele des kommunalen Rechnungswesens	7
1.4 Begriffe.....	8
1.5 Buchführung.....	8
1.6 Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (Auszug).....	8
2. Von der Inventur über das Inventar zur Bilanz	9
2.1 Inventur und Inventar.....	9
2.2 Bewertungsregeln.....	10
2.3 Bilanz.....	11
2.4 Die Konten.....	11
2.5 Der Buchungssatz.....	12
2.6 Bilanzpositionen.....	12
2.6.1 Anlagevermögen.....	12
2.6.2 Eigenkapital.....	12
2.6.3 Sonderposten.....	13
2.6.4 Rückstellungen.....	13
2.7 Abschreibungen.....	13
2.8 Besonderheiten bei der Eröffnungsbilanz.....	13
2.9 Das Gewinn- und Verlustkonto (GuV).....	14
3. Ergebnisrechnung	14
3.1 Einzelpositionen.....	14
3.1.1 Zuwendungen und allgemeine Umlagen.....	14
3.1.2 Sonstige Transfererträge.....	15
3.1.3 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte.....	15
3.1.4 Privatrechtliche Leistungsentgelte.....	15
3.1.5 Kostenerstattungen und Kostenumlagen.....	15
3.1.6 Sonstige ordentliche Erträge.....	15
3.1.7 Personalaufwendungen.....	15
3.1.8 Versorgungsaufwendungen.....	15
3.1.9 Transferaufwendungen.....	15
3.2 Teilergebnisrechnung.....	15
3.3 Ergebnisplan.....	16
4. Finanzrechnung	16
4.1 Einzelpositionen.....	16
4.2 Teilfinanzrechnung.....	16

4.3 Finanzplan.....	16
5. Produktplan.....	16
6. Jahresabschluss.....	17
6.1 Gesamtabschluss.....	17
6.2 Haushaltsausgleich.....	18
6.3 Haushaltssicherungskonzept.....	18
7. Haushaltsplanung.....	18
7.1 Haushaltssatzung.....	18
7.2 Haushaltsplan.....	19
7.3 Haushaltsbewirtschaftung.....	19
8. Literatur.....	21

Einführung

„Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)“ ist der Oberbegriff für das neu entwickelte doppelte 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.

Im Vergleich zum bisherigen Haushaltswesen der Kommunen, dem kameralen Rechnungssystem, ist das kaufmännische älter. Es geht auf die großen Fernhandelsunternehmen der Fuggger und Welser im späten Mittelalter zurück.

Allerdings hat auch das kamerale Rechnungswesen eine lange Tradition, da es in seinen heutigen Grundzügen um 1762 entwickelt wurde.

Beide Systeme haben ihre Berechtigung, wenn man die unterschiedliche Zielsetzung betrachtet. Die Kameralistik sollte für den - damals absolut regierenden - Fürsten Einnahmen und Ausgaben - also die Zahlungsströme - für das nächste Jahr festlegen und überwachen. Nicht gewollt war eine Dokumentation der Vermögensverhältnisse, die dann vielleicht gar noch die Öffentlichkeit erreichte.

Der Kaufmann wollte und musste seit jeher wissen, wie seine Vermögensverhältnisse sind, woher seine Mittel kommen und wie er sie verwendet. Diese Dokumentation war nicht nur für ihn selbst bestimmt, sondern auch für seine Gläubiger, Kunden, Geschäft-

spartner und besonders für das Finanzamt. Außerdem hatte der Kaufmann großes Interesse dar zu erfahren, welche seiner Unternehmungen und Tätigkeiten zu einem Erfolg oder Misserfolg führten. Schließlich musste der Kaufmann seine Zahlungsfähigkeit sicherstellen.

Dies galt für die Fernhandelskaufleute vor Jahrhunderten genauso wie für die Kaufleute heute.

Deshalb stellt das kaufmännische Rechnungswesen das Vermögen dar (Bilanz), zeigt die Mittelherkunft und -verwendung auf (Bilanz), erlaubt Rückschlüsse auf die Herkunft von Gewinn und Verlust (Gewinn- und Verlustrechnung) und weist einen Gesamtgewinn oder -verlust für das Finanzamt aus (Bilanz, GuV).

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 Aufwand / Ertrag	Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung (Buchführung)	Zeitrechnung
Gegenwart	Kosten / Leistungen	Kosten- und Leistungsrechnung	Stück- und Zeitrechnung
Zukunft	Einzahlungen / Auszahlungen	Investitionsrechnung sowie 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 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.

1.4 Begriffe

Auszahlungen	Einzahlungen
Geldfluss aus dem Unternehmen (Geldausgang: Bargeld, Schecks, Wechsel, Sichtguthaben, Sichtverbindlichkeiten)	Geldfluss in das Unternehmen (Geldeingang: Bargeld, Schecks, Wechsel, Sichtguthaben, Sichtverbindlichkeiten)

Ausgaben	Einnahmen
Abnahme des Geldvermögens (Auszahlungen, Forderungen, Verbindlichkeiten)	Zunahme des Geldvermögens (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.

1.5 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, das sich daraus ergebende Verzeichnis ist das Inventar.

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, Anlagennachweise).

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 einzeln 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,-
- Reinvermögen am Anfang des Jahres	-820.000,-	-690.000,-
= Kapitalmehrung bzw. Kapitalminderung	160.000,-	-80.000,-
+ Entnahmen	48.000,-	36.000,-
- Kapitalneueinlagen	-68.000,-	-26.000,-
Gewinn bzw. Verlust	140.000,-	-70.000,-

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.

Bilanz			
Aktiva		Passiva	
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.

Die Bilanz ist vergangenheitsbezogen und stellt damit sozusagen das „Gedächtnis“ der wirtschaftlichen Tätigkeit dar.

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,- €.

2.6 Bilanzpositionen

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

2.6.1 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.

2.6.2 Eigenkapital

Der Begriff „Eigenkapital“ oder „Grundkapital“ ist für Kommunen problematisch, da es hier keine Eigentümer gibt, die eine Einlage getätigt haben. Deshalb gibt es bei der kommunalen Bilanz die folgenden Positionen:

- **I. Allgemeine Rücklage:** Differenz der Aktiva und der übrigen Passiva einschließlich der Ausgleichs- und Sonderrücklagen.
- **II. Sonderrücklagen:** Zuwendungen, die nicht ertragswirksam aufgelöst werden dürfen; weitere freiwillige Sonderrücklagen.
- **III. Ausgleichsrücklage:** Sie darf zum Ausgleich von Fehlbeträgen eingesetzt werden; Auffüllung durch Überschüsse der Kommune. Festlegung einmalig bei der Eröffnungsbilanz.
- **IV. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag:** Nach dem Bilanzstichtag werden die Beträge mit der Ausgleichsrücklage oder allgemeinen Rücklage verrechnet.

Das Eigenkapital kann nicht negativ werden. Sind alle Rücklagen aufgezehrt, ist die Kommune überschuldet.

2.6.3 Sonderposten

Zweckgebundene Zuwendungen (Zuweisungen und Zuschüsse), zweckgebundene Beiträge sowie Kostenüberdeckungen in den Gebührenhaushalten werden auf den entsprechenden Sonderpostenkonten erfasst und im Zeitverlauf aufgelöst.

2.6.4 Rückstellungen

Rückstellungen werden für Verbindlichkeiten oder Aufwendungen gebildet, die der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und deren Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden soll. Sie sind dem Fremdkapital zuzuordnen.

Anders als im Handelsrecht gibt es vier Positionen:

- **Pensionsrückstellungen:** für zukünftig wahrscheinlich anfallende Pensionszahlungen und ähnliche Versorgungsleistungen
- 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.
- Sonstige Rückstellungen: eine ungewisse Verbindlichkeit, die mindestens dem Grunde, der Höhe oder der Fälligkeit nach feststeht, mit der ernsthaft zu rechnen ist.

2.7 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.

2.8 Besonderheiten bei der Eröffnungsbilanz

Für die Eröffnungsbilanz gelten bei der Bewertung teilweise abweichende Vorschriften, die zu einer Vereinfachung und wirklichkeitsnahen Abbildung des Vermögens führen sollen.

So ist von einem „vorsichtig geschätzten Zeitwert“ auszugehen. Des Weiteren gibt es für bestimmte Vermögensgruppen Bewertungspauschalen und es werden Gruppenbewertungen und andere Verfahren zur Bewertungsvereinfachung zugelassen. Bau- und Kulturdenkmäler sowie Kunstgegenstände sind mit einem Erinnerungswert oder mit dem Versicherungsbetrag zu bewerten.

Ist die Nutzung von Vermögensgegenständen zeitlich begrenzt, ist die Restnutzungsdauer festzulegen.

2.9 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

3. 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.

3.1 Einzelpositionen

3.1.1 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.

3.1.2 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

3.1.3 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte

- Verwaltungsgebühren
- Benutzungsgebühren
- zweckgebundene Abgaben

3.1.4 Privatrechtliche Leistungsentgelte

- Erträge aus Verkauf, Mieten, Pachten
- Eintrittsgelder

3.1.5 Kostenerstattungen und Kostenumlagen

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

3.1.6 Sonstige ordentliche Erträge

Alle übrigen ordentlichen Erträge, z.B.:

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

3.1.7 Personalaufwendungen

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

3.1.8 Versorgungsaufwendungen

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

3.1.9 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.

3.2 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.

3.3 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.

4. 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.

Sinnvoll erscheint nur die Finanzrechnung für Investitionen.

Die Salden aus der Finanzrechnung liefern direkt die in der Wirtschaft so beliebten Cash-Flow-Zahlen. Daraus lässt sich ableiten, ob und in welchem Umfang liquide Mittel für Investitionen und zur Kredittilgung erwirtschaftet werden.

4.1 Einzelpositionen

Die Einzelpositionen entsprechen denen der Ergebnisrechnung.

4.2 Teilfinanzrechnung

Die Abrechnung der Finanzströme auf Produktebene erfolgt in den Teilfinanzrechnungen. Sinnvoll ist dies allerdings nur für Ein- und Auszahlungen für investive Maßnahmen. Auf die anderen Positionen sollte daher verzichtet werden.

Es wird eine maßnahmenbezogene Darstellung der einzelnen Investitionen des Produktbereichs in einer Übersicht gefordert, wenn bestimmte, vom Rat festzulegende Wertgrenzen für Einzelinvestitionen überschritten werden..

4.3 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.

5. 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 freige-

stellt.

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. 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, so dass hier der Kommune und damit auch der Politik ein großer Gestaltungsfreiraum eröffnet wird.

6. 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.

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

6.2 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.

6.3 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.

7. Haushaltsplanung

7.1 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.

7.2 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

7.3 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 laufen-

der 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.

8. Literatur

- Balanced Scorecard, Friedtag / Schmidt, Haufe Verlag, 2002
- Berichtswesen und Controlling; Pook / Tebbe, Verlagsgruppe Hüthing Jehle Rehm GmbH, 1. Aufl. 2002
- Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung, Fudalla u.a., Erich Schmidt Verlag, 1. Aufl. 2007
- 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
www.krefeld.de, dort dann Studieninstitut
www.studieninstitut-emscher-lippe.de
www.neues-kommunales-finanzmanagement.de
www.doppik.de
www.im.nrw.de