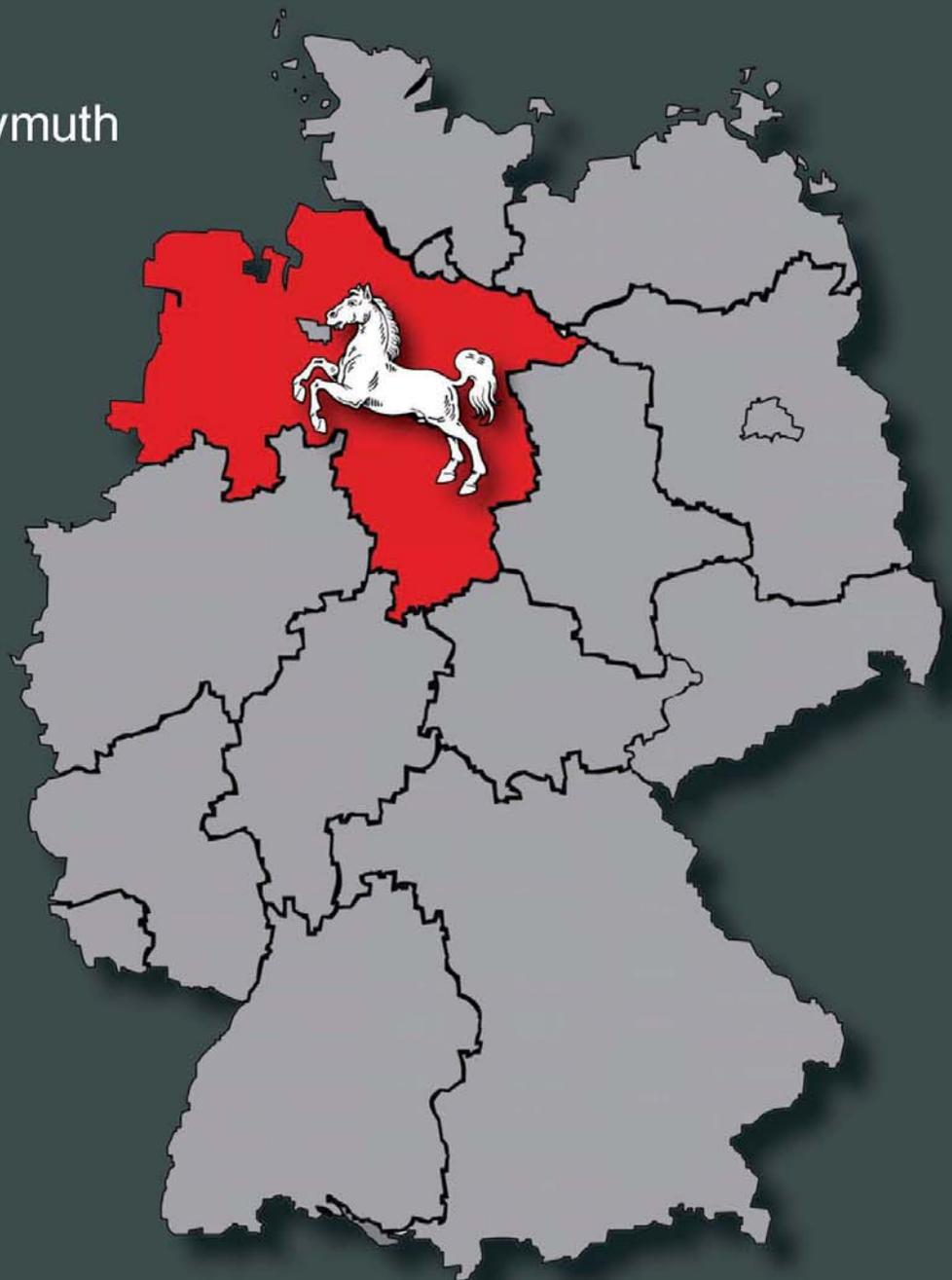


# Umstellung von der Kameralistik auf das „Neue Kommunale Rechnungswesen“ für Niedersachsen:

Bereitstellung von adressatengerechten Informationen  
im Jahresabschluss unter Bezugnahme des  
Haushaltsgrundsatzes der stetigen  
Aufgabenerfüllung

Jutta Wibke Freymuth



Cuvillier Verlag Göttingen  
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag



Umstellung von der Kameralistik auf das  
„Neue Kommunale Rechnungswesen“  
für Niedersachsen:

Bereitstellung von adressatengerechten Informationen  
im Jahresabschluss unter Bezugnahme des Haushaltsgrundsatzes  
der stetigen Aufgabenerfüllung





**Umstellung von der Kameralistik auf das  
„Neue Kommunale Rechnungswesen“ für  
Niedersachsen:  
Bereitstellung von adressatengerechten  
Informationen im Jahresabschluss unter  
Bezugnahme des Haushaltsgrundsatzes der  
stetigen Aufgabenerfüllung**

Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades  
der Wirtschaftswissenschaften

vorgelegt von  
Jutta Wibke Freymuth  
aus Bremen

genehmigt von der Fakultät für  
Energie- und Wirtschaftswissenschaften  
der Technischen Universität Clausthal

Tag der mündlichen Prüfung:  
26.03.2014



## **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

1. Aufl. - Göttingen : Cuvillier, 2014

Zugl.: (TU) Clausthal, Univ., Diss., 2014

D104

Vorsitzender der Promotionskommission:  
Univ.-Prof. Dr.-Ing. Norbert Meyer

Hauptberichterstatlerin:  
Univ.-Prof. Dr. rer. pol. Inge Wulf

Mitberichterstatler:  
Univ.-Prof. Dr. rer. pol. Stefan Müller

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2014

Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen

Telefon: 0551-54724-0

Telefax: 0551-54724-21

[www.cuvillier.de](http://www.cuvillier.de)

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus auf fotomechanischem Weg (Fotokopie, Mikrokopie) zu vervielfältigen.

1. Auflage, 2014

Gedruckt auf umweltfreundlichem, säurefreiem Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft.

ISBN 978-3-95404-710-9

eISBN 978-3-7369-4710-8



## Geleitwort

Der Bereich der Kommune stellt einen interessanten Sektor dar, um die adressatengerechten Informationen im Jahresabschluss zu untersuchen. Zum einen besteht die Besonderheit, dass die öffentliche Verwaltung und somit auch die Kommune nicht durch Gewinnstreben, sondern durch Bedarfsdeckung bei festgelegter Ausgabenhöhe mit entsprechendem Finanzplan gekennzeichnet ist. Zum anderen hat sich das kommunale Rechnungswesen in jüngster Vergangenheit gravierend geändert. Bereits Anfang der 90er Jahre begannen die Reformbemühungen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, nachdem die rein zahlungsstrombasierte Kameralistik als bis dato ausschließliches Rechnungslegungssystem zunehmend in der Kritik stand, da die zahlungsunwirksamen Ressourcenverbräuche nicht berücksichtigt wurden. Seit 2005 erfolgt zunehmend die Abschaffung der Kameralistik und die Umstellung auf die Doppik bzw. einer erweiterten Kameralistik neuer Fassung.

Die vorliegende Promotionsschrift konzentriert sich auf das Bundesland Niedersachsen, in dem die Umstellung auf das doppische Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis des „Neuen Kommunalen Rechnungswesens (NKR) nach einer Übergangsphase von 2006-2011 nunmehr für alle Kommunen verpflichtend ist. In der vorliegenden Arbeit wird der Frage nachgegangen, ob der kommunale Jahresabschluss auf Basis des NKR für Niedersachsen adressatengerechte Informationen bereitstellt. Zudem wird untersucht, welche Informationen den Adressaten zur Verfügung gestellt werden sollten. Die adressatengerechte Information wird an den Haushaltsgrundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung geknüpft. Als Lösungsvorschlag wird eine Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung geboten. Die ausgewählten primär finanziellen Kennzahlen werden anhand von drei exemplarischen Modellkommunen unter Berücksichtigung eines interkommunalen Vergleichs getestet und kritisch gewürdigt.



Frau Freymuth leistet mit ihrer Arbeit einen Beitrag zur Analyse von kommunalen Jahresabschlüssen. Die Arbeit liefert konkrete Ergebnisse und ist von theoretischer und praktischer Relevanz. Ich wünsche dem vorliegenden Werk einen breiten Leserkreis.

Clausthal-Zellerfeld, im April 2014

Prof. Dr. Inge Wulf



## Vorwort

In der Diskussion um die Reformierung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens hat sich das Bundesland Niedersachsen auf kommunaler Ebene für den Weg zu einem doppelten Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis des „Neuen Kommunalen Rechnungswesens“ (NKR) entschieden. Dadurch verpflichtet sich die Kommune, für jedes Haushaltsjahr einen Jahresabschluss, bestehend aus einer Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung sowie einem Anhang, aufzustellen.

Durch Vorlage des Jahresabschlusses legt der Hauptverwaltungsbeamte gegenüber dem Gemeinderat Rechenschaft über die Haushaltsführung ab. Darüber hinaus existieren jedoch noch weitere Adressaten wie der Bürger und die Kommunalaufsicht, die mittels der Prinzipal-Agententheorie identifiziert werden. Deren Informationsbedürfnis ist abweichend von denen des Gemeinderats, da unterschiedliche Interessen vorliegen. Im Interesse der Bürger und der Kommunalaufsicht sind Informationen über die Erfüllung des obersten Haushaltsgrundsatzes der stetigen Aufgabenerfüllung sowie die damit verbundene dauernde Leistungsfähigkeit bereitzustellen. In diesem Zusammenhang wird untersucht, ob der kommunale Jahresabschluss nach dem „Neuen Kommunalen Rechnungswesen“ (NKR) für Niedersachsen adressatengerechte Informationen für den Bürger und die Kommunalaufsicht bereitstellt.

Das Gelingen einer Promotion ist nur mit der Hilfe und Unterstützung von zahlreichen Personen möglich. Ein besonderer Dank geht an meine Doktormutter Frau Prof. Dr. Wulf für die Betreuung der Arbeit sowie für die Übernahme des Erstgutachtens. Ein weiterer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Müller von der Helmut-Schmidt-Universität Hamburg für sein Interesse an meiner Arbeit und für die Übernahme des Zweitgutachtens sowie zahlreiche fachliche Hinweise.

Mein Dank gilt auch meinen Doktorandenkollegen am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Unternehmensrechnung am Institut



für Wirtschaftswissenschaften an der Technischen Universität Clausthal für die interessanten fachlichen Diskussionen und Anregungen.

Bei der Erstellung der Dissertation konnte ich auf die Hilfe und Unterstützung von vielen guten Freunden zurückgreifen, ohne die das Gelingen dieser Arbeit so nicht möglichen gewesen wäre. Auch gebührt ein besonderer Dank meinen Eltern und meinem Mann, die mich während dieser Zeit stets motivierten und unterstützten sowie immer ein offenes Ohr für mich hatten.

Wildeshausen, im April 2014

Jutta Wibke Freymuth



## **INHALTSVERZEICHNIS**

<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....</b>	<b>VII</b>
<b>TABELLENVERZEICHNIS.....</b>	<b>IX</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....</b>	<b>X</b>
<b>1 EINLEITUNG .....</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung .....	1
1.2 Zielsetzung der Arbeit.....	3
1.3 Gang der Untersuchung .....	5
<b>2 VON DER KAMERALISTIK ZUM DOPPISCHEN</b>	
<b>JAHRESABSCHLUSS.....</b>	<b>9</b>
<b>2.1 Klassische Kameralistik .....</b>	<b>9</b>
2.1.1 Haushaltsplan .....	10
2.1.2 Kamerale Jahresrechnung .....	12
2.1.3 Erweiterte Kameralistik.....	15
2.1.4 Schwächen der Kameralistik .....	16
<b>2.2 Reformbestrebungen in Deutschland .....</b>	<b>18</b>
2.2.1 Das Neue Steuerungsmodell (NSM) .....	18
2.2.2 Reformumsetzung durch die IMK.....	20
2.2.2.1 Erweiterte Kameralistik n.F. ....	21
2.2.2.2 Umsetzung und Umstellungszeitpunkt des IMK-Beschlusses.....	22
<b>2.3 Doppik als Ergebnis der Reform.....</b>	<b>24</b>
2.3.1 Umsetzung der Doppik am Speyerer Verfahren.....	25
2.3.2 Drei-Komponenten-Rechnung.....	26
2.3.3 Ziele der Doppik .....	28
2.3.3.1 Umsetzung der intergenerativen Gerechtigkeit .....	28
2.3.3.2 Verbesserung der Steuerungsfähigkeit in den Kommunen .....	28
2.3.3.3 Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses.....	29
2.3.3.4 Steigerung der Transparenz.....	30



2.3.4 Stärken der Doppik.....	31
<b>2.4 Bestandteile des doppischen Jahresabschlusses nach NKR.....</b>	<b>31</b>
2.4.1 Bilanz .....	32
2.4.1.1 Aktivseite.....	32
2.4.1.2 Passivseite .....	34
2.4.2 Ergebnisrechnung .....	38
2.4.3 Finanzrechnung .....	40
2.4.4 Anhang.....	42
2.4.4.1 Anlagen-, Forderungs- und Schuldenübersicht .....	43
2.4.4.2 Rechenschaftsbericht.....	44
2.4.4.2.1 Verdichtungsfunktion.....	45
2.4.4.2.2 Ergänzungsfunktion .....	46
2.4.5 Bestätigung und Veröffentlichung .....	48
<b>2.5 Haushaltsgrundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung .....</b>	<b>49</b>
<b>2.6 Bestimmung von adressatengerechte Informationen.....</b>	<b>51</b>
<b>3 PRINZIPAL-AGENTEN-THEORIE ALS BEZUGSRAHMEN FÜR</b>	
<b>ADRESSATENGERECHTE INFORMATIONEN .....</b>	<b>52</b>
<b>3.1 Institutionenökonomik als Ausgangspunkt.....</b>	<b>52</b>
3.1.1 Differenzierung der Prinzipal-Agenten-Theorie .....	53
3.1.2 Prämissen der Prinzipal-Agenten-Theorie.....	54
3.1.2.1 Interessensdivergenzen .....	54
3.1.2.2 Informationsasymmetrien .....	55
<b>3.2 Jahresabschlussadressaten als Anknüpfungspunkt für Prinzipal-Agenten-</b>	
<b>Beziehungen.....</b>	<b>57</b>
3.2.1 Erkennung von Prinzipal-Agenten-Beziehungen.....	57
3.2.2 Verwaltungsinterne Jahresabschlussadressaten .....	59
3.2.2.1 Politische Leitungsorgane .....	59
3.2.2.1.1 Hauptverwaltungsbeamter .....	61
3.2.2.1.2 Gemeinderat .....	61
3.2.2.2 Rechnungsprüfung .....	62
3.2.3 Verwaltungsexterne Jahresabschlussadressaten .....	63
3.2.3.1 Bürger .....	63
3.2.3.2 Kommunalaufsicht.....	66
3.2.3.3 Geschäftspartner.....	68
3.2.3.4 Andere Kommunen .....	68





<b>4 KENNZAHLENAUSWAHL FÜR EIN REPORTING IM SINNE DER STETIGEN AUFGABENERFÜLLUNG ANHAND EINES INTERKOMMUNALEN VERGLEICHS .....</b>	<b>103</b>
<b>4.1 Lösungen zur Reduktion von Informationsasymmetrien .....</b>	<b>103</b>
4.1.1 Monitoring .....	104
4.1.2 Reporting.....	105
<b>4.2 Kennzahlen als Bestandteil eines Reportings .....</b>	<b>107</b>
<b>4.3 Vergleichsmöglichkeiten von Kennzahlen.....</b>	<b>109</b>
4.3.1 Zeitvergleich.....	109
4.3.2 Soll-Ist-Vergleich .....	110
4.3.3 Interkommunaler Vergleich .....	110
<b>4.4 Interkommunaler Vergleich zur stetigen Aufgabenerfüllung .....</b>	<b>111</b>
4.4.1 Beschreibung der Modellkommunen .....	111
4.4.2 Aufbereitung der Jahresabschlüsse .....	114
4.4.2.1 Darstellung des bilanzanalytischen Vermögens .....	115
4.4.2.2 Darstellung des bilanzanalytischen Kapitals .....	116
4.4.2.3 Bereinigung der Ergebnisrechnung .....	119
<b>4.5 Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung .....</b>	<b>121</b>
4.5.1 Auslegung der Indikatoren .....	121
4.5.1.1 Anlagenintensität.....	121
4.5.1.2 Investitionsquote .....	123
4.5.1.3 Reinvestitionsquote.....	125
4.5.1.4 Abschreibungsquote .....	127
4.5.1.5 Anlagenabnutzungsgrad .....	129
4.5.1.6 Selbstfinanzierungsgrad.....	131
4.5.2 Aussagefähige Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung .....	132
<b>4.6 Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit .....</b>	<b>134</b>
4.6.1 Auslegung der Indikatoren .....	134
4.6.2 Haushaltsausgleich .....	136
4.6.2.1 Ergebnisspaltung .....	136
4.6.2.2 Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad .....	140
4.6.2.2.1 Steuerquote .....	141
4.6.2.2.2 Zuwendungsquote.....	144
4.6.2.2.3 Personalaufwandsquote.....	145
4.6.2.2.4 Transferaufwandsquote .....	148



4.6.2.2.5 Zinsaufwandsquote .....	149
4.6.2.2.6 Abschreibungsaufwandsquote .....	151
4.6.2.3 Außerordentlicher und gesamter Aufwandsdeckungsgrad .....	153
4.6.3 Verbindlichkeiten aus Verlustübernahmen .....	154
4.6.4 Einlösbarkeit von Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre .....	155
4.6.5 Positive Nettoposition .....	156
4.6.6 Sicherung der Zahlungsfähigkeit .....	158
4.6.6.1 Liquiditätskennzahlen .....	158
4.6.6.2 Liquiditätskreditquote .....	160
4.6.7 Weitere Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit .....	161
4.6.8 Runderlass „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft“ .....	164
4.6.8.1 Kennzahlen des Runderlasses .....	164
4.6.8.2 Interkommunaler Vergleich mit ausgewählten Kennzahlen .....	167
4.6.9 Aussagefähige Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit .....	170
<b>4.7 Zusammenfassende Beurteilung .....</b>	<b>173</b>
4.7.1 Interkommunaler Vergleich .....	173
4.7.1.1 Modellkommune A .....	174
4.7.1.2 Modellkommune B .....	175
4.7.1.3 Modellkommune C .....	176
4.7.2 Grenzen des interkommunalen Vergleichs und der Kennzahlen .....	177
4.7.3 Lösungsvorschlag für ein Reporting .....	179
<b>5 SCHLUSSBETRACHTUNG UND AUSBLICK .....</b>	<b>182</b>
5.1 Zusammenfassung der Ergebnisse .....	182
5.2 Ausblick auf weitere Forschungsaktivitäten .....	186
<b>LITERATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>188</b>
<b>ANHANG .....</b>	<b>218</b>
<b>A JAHRESABSCHLUSS DER MODELLKOMMUNE A .....</b>	<b>218</b>
<b>B JAHRESABSCHLUSS DER MODELLKOMMUNE B .....</b>	<b>224</b>
<b>C JAHRESABSCHLUSS DER MODELLKOMMUNE C .....</b>	<b>230</b>



<b>D</b>	<b>AUFBEREITUNG DER BILANZ VON MODELLKOMMUNE A...236</b>
<b>E</b>	<b>AUFBEREITUNG DER BILANZ VON MODELLKOMMUNE B...238</b>
<b>F</b>	<b>AUFBEREITUNG DER BILANZ VON MODELLKOMMUNE C...240</b>
<b>G</b>	<b>KENNZAHLEN ZUR STETIGEN AUFGABENERFÜLLUNG.....243</b>
<b>H</b>	<b>ERGEBNISSPALTUNG.....246</b>
<b>I</b>	<b>KENNZAHLEN ZU AUFWANDS- UND ERTRAGSARTEN.....248</b>
<b>J</b>	<b>KENNZAHLEN ZUR DAUERNDEN LEISTUNGSFÄHIGKEIT...251</b>
<b>K</b>	<b>RUNDERLASS NKR.....254</b>



## Abbildungsverzeichnis

---

Abb. 1: Aufbau und Gang der Untersuchung .....	5
Abb. 2: Ressourcenverbrauchskonzept.....	26
Abb. 3: Drei-Komponenten-Rechnung .....	27
Abb. 4: Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzrechnung .....	40
Abb. 5: Anlagen zum Anhang.....	43
Abb. 6: Übersicht zur Neuen Institutionenökonomik.....	52
Abb. 7: Grundmodell der Prinzipal-Agenten-Theorie.....	57
Abb. 8: Adressaten des kommunalen Jahresabschlusses .....	59
Abb. 9: Zeitlicher Ablauf der Prinzipal-Agenten-Beziehungen.....	73
Abb. 10: Grundfragen der Bilanzerstellung .....	79
Abb. 11: Bilanzansatz-Entscheidung im Jahresabschluss .....	80
Abb. 12: Wahlrecht der Bilanzgliederung .....	84
Abb. 13: Bewertungsansätze.....	94
Abb. 14: Lösungsmöglichkeiten von Informationsasymmetrien.....	103
Abb. 15: Ergebnisspaltung .....	137
Abb. 16: Vergleich Ergebnisspaltung .....	138
Abb. 17: Aussagefähige Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung .....	180



## Tabellenverzeichnis

---

Tab. 1: Vergleich der Rechnungslegungssysteme .....	21
Tab. 2: Umstellung des kommunalen Rechnungswesens .....	24
Tab. 3: Gegenüberstellung der Begrifflichkeiten.....	25
Tab. 4: Grundstruktur einer NKR-Bilanz.....	85
Tab. 5: Abschreibungen .....	91
Tab. 6: Wahlrechte bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz.....	95
Tab. 7: Vergleichsmöglichkeiten.....	111
Tab. 8: Überblick Modellkommunen .....	114
Tab. 9: Zuordnung von passiven Bilanzposten in der Strukturbilanz.....	119
Tab. 10: Bereinigte Ergebnisrechnung (Modellkommune A) .....	120
Tab. 11: Anlagenintensität.....	122
Tab. 12: Investitionsquote .....	124
Tab. 13: Reinvestitionsquote .....	126
Tab. 14: Abschreibungsquote.....	128
Tab. 15: Anlagenabnutzungsgrad .....	130
Tab. 16: Selbstfinanzierungsgrad.....	132
Tab. 17: Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad.....	140
Tab. 18: Steuerquote.....	143
Tab. 19: Zuwendungsquote.....	145
Tab. 20: Personalaufwandsquote.....	147
Tab. 21: Transferaufwandsquote.....	149
Tab. 22: Zinsaufwandsquote .....	150
Tab. 23: Abschreibungsaufwandsquote .....	152
Tab. 24: Außerordentlicher Aufwandsdeckungsgrad.....	153
Tab. 25: Gesamter Aufwandsdeckungsgrad .....	154
Tab. 26: Liquiditätsrisiko aus Vorbelastungen .....	156
Tab. 27: Nettoposition-Quote .....	157
Tab. 28: Liquidität 1. Grades .....	159
Tab. 29: Liquidität 2. Grades .....	159
Tab. 30: Liquiditätskreditquote .....	160
Tab. 31: Pro-Kopf-Verschuldung .....	161
Tab. 32: Fiktive Entschuldungsdauer .....	162
Tab. 33: Runderlass NKR .....	165
Tab. 34: Steuerquote (Runderlass) .....	167
Tab. 35: Abschreibungsintensität (Runderlass).....	168
Tab. 36: Reinvestitionsquote (Runderlass) .....	168
Tab. 37: Verschuldungsgrad (Runderlass) .....	169
Tab. 38: Bilanz Modellkommune A.....	218
Tab. 39: Ergebnisrechnung Modellkommune A.....	219
Tab. 40: Finanzrechnung Modellkommune A .....	220



## Tabellenverzeichnis

---

Tab. 41: Anlagenübersicht Modellkommune A .....	221
Tab. 42: Forderungsübersicht Modellkommune A .....	222
Tab. 43: Schuldenübersicht Modellkommune A .....	223
Tab. 44: Bilanz Modellkommune B .....	224
Tab. 45: Ergebnisrechnung Modellkommune B .....	225
Tab. 46: Finanzrechnung Modellkommune B .....	226
Tab. 47: Anlagenübersicht Modellkommune B .....	227
Tab. 48: Forderungsübersicht Modellkommune B .....	228
Tab. 49: Schuldenübersicht Modellkommune B .....	229
Tab. 50: Bilanz Modellkommune C .....	230
Tab. 51: Ergebnisrechnung Modellkommune C .....	231
Tab. 52: Finanzrechnung Modellkommune C .....	232
Tab. 53: Anlagenübersicht Modellkommune C .....	233
Tab. 54: Forderungsübersicht Modellkommune C .....	234
Tab. 55: Schuldenübersicht Modellkommune C .....	235
Tab. 56: Bilanzanalytisches Anlage- und Umlaufvermögen Modellkommune A .....	236
Tab. 57: Bilanzanalytisches Eigen- und Fremdkapital Modellkommune A .....	237
Tab. 58: Bilanzanalytisches Fremdkapital nach Fälligkeit Modellkommune A .....	237
Tab. 59: Bilanzanalytisches Anlage- und Umlaufvermögen Modellkommune B .....	238
Tab. 60: Bilanzanalytisches Eigen- und Fremdkapital Modellkommune B .....	239
Tab. 61: Bilanzanalytisches Fremdkapital nach Fälligkeit Modellkommune B .....	239
Tab. 62: Bilanzanalytisches Anlage- und Umlaufvermögen Modellkommune C .....	240
Tab. 63: Bilanzanalytisches Eigen- und Fremdkapital Modellkommune C .....	241
Tab. 64: Bilanzanalytisches Fremdkapital nach Fälligkeit Modellkommune C .....	242
Tab. 65: Kennzahlen stetige Aufgabenerfüllung Modellkommune A .....	243
Tab. 66: Kennzahlen stetige Aufgabenerfüllung Modellkommune B .....	244
Tab. 67: Kennzahlen stetige Aufgabenerfüllung Modellkommune C .....	245
Tab. 68: Ergebnisspaltung Modellkommune A .....	246
Tab. 69: Ergebnisspaltung Modellkommune B .....	246
Tab. 70: Ergebnisspaltung Modellkommune C .....	247
Tab. 71: Kennzahlen Aufwands- und Ertragsarten Modellkommune A .....	248
Tab. 72: Kennzahlen Aufwands- und Ertragsarten Modellkommune B .....	249
Tab. 73: Kennzahlen Aufwands- und Ertragsarten Modellkommune C .....	250
Tab. 74: Kennzahlen dauernde Leistungsfähigkeit Modellkommune A .....	251
Tab. 75: Kennzahlen dauernde Leistungsfähigkeit Modellkommune B .....	252
Tab. 76: Kennzahlen dauernde Leistungsfähigkeit Modellkommune C .....	253
Tab. 77: Runderlass NKR Modellkommune A .....	254
Tab. 78: Runderlass NKR Modellkommune B .....	255
Tab. 79: Runderlass NKR Modellkommune C .....	256



## Abkürzungsverzeichnis

---

Abb.	Abbildung
Abschr.	Abschreibungen
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AHW	Anschaffungs- oder Herstellungswerte
Aufw.	Aufwendungen
BMWi	Bundeswirtschaftsministerium für Wirtschaft und Technologie
Doppik	Doppelte Buchführung in Kontenform
einschl.	einschließlich
EUR	Euro
gem.	gemäß
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnungen
GemHKVO	Gemeindehaushalts- und Kassenverordnung
GG	Grundgesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
HH	Haushalt
Hrsg.	Herausgeber
i. H. v.	in Höhe von
IMK	Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder
i. V. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
k. A.	keine Angabe
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungs- management
krp	Kostenrechnungspraxis
kum.	kumuliert
kurzfr.	kurzfristig
langfr.	Langfristig
lfd.	laufenden



LSKN	Landesbetrieb für Statistik und Kommunikationstechnologie Niedersachsen
Nds.	Niedersächsisch
n. F.	neue Fassung
NFAG	Niedersächsisches Gesetz über den Finanzausgleich
NFVG	Niedersächsisches Finanzverteilungsgesetz
NGO	Niedersächsische Gemeindeordnung
NKomVG	Niedersächsisches Kommunalverfassungsgesetz
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NKR	Neues Kommunales Rechnungswesen
NSM	Neues Steuerungsmodell
NVM	Neues Verwaltungsmanagement
PublG	Publizitätsgesetz (Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen)
RdErl.	Runderlass
Rn.	Randnummer
RPA	Rechnungsprüfungsamt
Rz.	Randziffer
Sp.	Spalte
StB	Der Steuerberater
Tab.	Tabelle
UARG	Unterausschuss für die Reform des Gemeindehaushaltsrechts
u. U.	unter Umständen
Vorbel.	Vorbelastungen
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen





## 1 Einleitung

*„Gehe nicht, wohin der Weg führen mag,  
sondern dorthin, wo kein Weg ist,  
und hinterlasse eine Spur“*

Johann Paul Friedrich Richter (\*1825), deutscher Schriftsteller

### 1.1 Problemstellung

Nicht erst seit der Finanzkrise und der Diskussion, ob im öffentlichen Sektor die Insolvenzfähigkeit eingeführt werden soll, ist die Gesellschaft sensibilisiert für das Haushalts- und Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltungen, sondern auch durch die stetige **Verschlechterung der kommunalen Finanzen** in den letzten Jahrzehnten.<sup>1</sup> Gerade bei den Kommunen<sup>2</sup> wird die schlechte Finanzlage deutlich: steigende Abgaben und Beiträge sowie Kürzungen von freiwilligen Leistungen stehen auf der Tagesordnung.

Bisher wurde das Haushalts- und Rechnungswesen angeführt durch die **Kameralistik**. Dieses Rechnungslegungssystem stellt ein reines Geldverbrauchskonzept dar, da zahlungsunwirksame Ressourcenverbräuche nicht berücksichtigt werden. Zusätzlich hat die Kameralistik den Ruf, ein „Zahlenfriedhof“<sup>3</sup> und für die breite Öffentlichkeit nur schwer verständlich und nachvollziehbar zu sein.<sup>4</sup>

Aufgrund der ansteigenden Verschuldung öffentlicher Haushalte sowie der Undurchsichtigkeit der Kameralistik begannen bereits Anfang der 90er

---

<sup>1</sup> Vgl. LSKN, 2011b, Pressemitteilung Nr. 119/11.

<sup>2</sup> In dieser Dissertation werden die Begriffe Gemeinde, Kommune, kommunale Verwaltung und Gebietskörperschaft synonym verwendet. Unter den Begriff Kommune fallen Gemeinden, Landkreise und andere Gemeindeverbände, wie beispielsweise die Samtgemeinden.

<sup>3</sup> von Zwehl/Zupancic, 1990, S. 224.

<sup>4</sup> Vgl. von Zwehl/Zupancic, 1990, S. 229.



### Jahre **Reformbemühungen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens.**<sup>5</sup>

Schließlich folgte 1999 der Beschluss der „Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder“ (IMK), die Kameralistik auf kommunaler Ebene abzuschaffen und durch die **Doppik** bzw. durch eine Weiterentwicklung des kameraleen Haushaltsrechts (erweiterte Kameralistik neuer Fassung) zu ersetzen.<sup>6</sup>

Die vorliegende Schrift widmet sich dem **Bundesland Niedersachsen**, das sich auf kommunaler Ebene für den Weg zu einem **doppischen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis des „Neuen Kommunalen Rechnungswesens“ (NKR)** entschieden hat. Nach Abschluss der Übergangsphase (01.01.2006 bis 31.12.2011) sind nun alle Kommunen verpflichtet, das NKR „nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Rechnungsstil der doppelten Buchführung“<sup>7</sup> anzuwenden.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Vgl. Adam, 2004, S. 131; KGST/Bertelsmann Stiftung, 2009, S. 10.

<sup>6</sup> Vgl. Innenministerkonferenz, 1999; Innenministerkonferenz, 2000. Der Begriff „Doppik“ steht als Kunstwort für **Doppelte Buchführung in Konten**.

<sup>7</sup> § 110 Abs. 3 NKomVG.

<sup>8</sup> Der Niedersächsische Landtag hat am 09.11.2005 das „Gesetz zur Neuordnung des Gemeindehaushaltsrechts und zur Änderung gemeindewirtschaftlicher Vorschriften“ (GemHausRNeuOG) beschlossen. Grundlage dafür sind die „Eckpunkte für die Reform des niedersächsischen Gemeindehaushaltsrechts“ vom 15.12.2003. Mit Wirkung vom 01.01.2006 ist die neue „Niedersächsische Gemeindeordnung“ (NGO) in Kraft getreten. Ebenso ist die „Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans sowie die Abwicklung der Kassengeschäfte der Gemeinde auf der Grundlage der kommunalen Doppik (Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung [GemHKVO])“ vom 22.12.2005 anzuwenden. Unterdessen ist seit dem 01.01.2008 eine novellierte GemHKVO in Kraft. Seit November 2011 hat das Niedersächsische Kommunalverfassungsgesetz (NKomVG), ein Gesetz zur Zusammenfassung und Modernisierung des niedersächsischen Kommunalverfassungsrechts Gültigkeit und löst somit die NGO ab. Vgl. NGO; GemHKVO; NKomVG.

## 1.2 Zielsetzung der Arbeit

Mit dem doppischen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen soll eine „umfassende und objektive Darstellung der Aufgabenerfüllung von [...] Kommunen und ihrer wirtschaftlichen Lage“<sup>9</sup> erreicht werden. Die Doppik soll daher neben einer **Dokumentations-** und **Informationsfunktion**<sup>10</sup> auch eine **Rechenschaftsfunktion** erfüllen.

Durch die Einführung der Doppik verpflichtet sich die Kommune, für jedes Haushaltsjahr einen **Jahresabschluss**,<sup>11</sup> bestehend aus einer Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung sowie einem Anhang, aufzustellen.<sup>12</sup> Durch Vorlage des Jahresabschlusses legt der Hauptverwaltungsbeamte gegenüber dem Gemeinderat **Rechenschaft** über die Haushaltsführung ab.

Alle **weiteren Adressaten des Jahresabschlusses** können nur durch die siebentägige öffentliche Auslegung Einsicht in den Jahresabschluss nehmen.<sup>13</sup> Deren **Informationsbedarf** bezieht sich dabei nicht nur auf nachvollziehbare Informationen, sondern auf **adressatengerechte Informationen**, die verständlich, klar und präzise sein sollen.<sup>14</sup> Darüber hinaus existieren zwischen den Adressaten **unterschiedliche Interessen**, die sich ebenfalls auf den jeweiligen Informationsbedarf auswirken.

Es ist bereits festzustellen, dass aufgrund der anwachsenden Verschuldung kommunaler Haushalte das Interesse der **Bürger** in deren Steuerzahlerfunktion an einer **stetigen Aufgabenerfüllung** der Kommune

---

<sup>9</sup> Heller, 1998, S. 98.

<sup>10</sup> Vgl. Braun, 2011, S. 22-23.

<sup>11</sup> Eine Betrachtung der konsolidierten Gesamtabchlüsse bzw. Abschlüsse der kommunalen Unternehmen erfolgt implizit nicht.

<sup>12</sup> Vgl. § 128 Abs. 1-3 NKomVG.

<sup>13</sup> Vgl. § 129 Abs. 2 NKomVG.

<sup>14</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 1995, S. 9-10.

wächst.<sup>15</sup> Die stetige Aufgabenerfüllung im Sinne einer rechtmäßigen und zweckmäßigen Ausführung<sup>16</sup> sowie die Einhaltung geltender Gesetze ist auch im Interesse der **Kommunalaufsicht**, die als weiterer Jahresabschlussadressat auftritt.

Bisher gibt es keine aktuellen Forschungsarbeiten über adressatengerechten Informationen im kommunalen Jahresabschluss, obwohl insbesondere die Bürger „ein grundsätzlich-abstraktes Interesse an einem effizienten öffentlichen Sektor haben, weil effiziente Gebietskörperschaften ein gegebenes Leistungsniveau mit geringerem Ressourceneinsatz und damit geringerer Abgabenbelastung erreichen.“<sup>17</sup>

Die **forschungsleitende Frage** der vorliegenden Dissertation lautet daher, ob der kommunale Jahresabschluss nach dem „Neuen Kommunalen Rechnungswesen“ (NKR) für Niedersachsen adressatengerechte Informationen, unter Bezugnahme des Haushaltsgrundsatzes der stetigen Aufgabenerfüllung, bereitstellt.

Sofern keine adressatengerechten Auskünfte angeboten werden, ist zu untersuchen, welche und in welcher Form die Kommune Informationen zur Verfügung stellen sollte.

Bei der Analyse von adressatengerechten Informationen sind die **Besonderheiten der öffentlichen Verwaltung** zu berücksichtigen, wie die wohlfahrtsstaatliche Bedarfsdeckung, bei der ein festgelegtes Aufgabenspektrum sowie ein entsprechender Finanzbedarf vorgegeben werden, ohne hierbei auf Gewinnstreben ausgerichtet zu sein. Zugleich wird das Aufgabenspektrum der Kommune durch gesetzliche Vorgabe sowie durch den Haushaltsplan begrenzt.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Vgl. Hinzmann, 1993, S. 1; Bertelsmann Stiftung, 2013.

<sup>16</sup> Vgl. § 170 Abs.1 NKomVG.

<sup>17</sup> Mühlkamp, 2011, S.12.

<sup>18</sup> Vgl. Bolsenkötter, 2000, S. 10.

### 1.3 Gang der Untersuchung

Die nachfolgende Abbildung skizziert den Aufbau und den Gang der Untersuchung, um die forschungsleitende Frage zu bearbeiten:

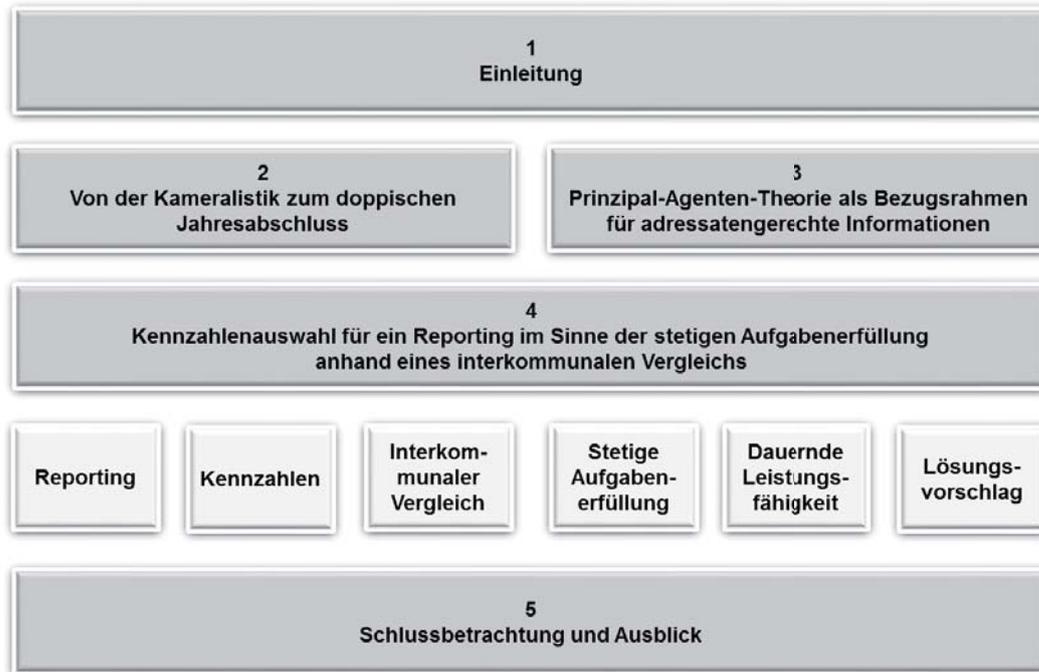


Abb. 1: Aufbau und Gang der Untersuchung

Nachdem eingangs die Problemstellung sowie die forschungsleitende Frage der Arbeit skizziert wurden, wird im **zweiten Kapitel** die Ausgangslage dargestellt. Dafür wird zunächst die klassische **Kameralistik** mit den wesentlichen Eigenschaften beschrieben. Die aufgeführten Schwächen der Kameralistik sind zugleich Ursprung der Reformbestrebungen im Sinne des „**Neuen Steuerungsmodells**“ (NSM). Dieser grundlegenden Betrachtung folgt ein Überblick über die **Doppik** sowie dessen Ziele und den Aufbau der **Drei-Komponenten-Rechnung**.

Anschließend werden die Bestandteile des doppelten **Jahresabschlusses** anhand der gesetzlichen Vorgaben von Niedersachsen beschrieben. Dieser beinhaltet neben einer Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung auch einen Anhang einschließlich eines **Rechenschaftsberichts**, der aufgrund seiner Informations- und Rechenschaftsfunktion intensiver durchleuchtet wird. Der Rechenschaftsbericht gibt erste Hinweise auf den Kreis der Re-



chenschaftspflichtigen und Rechenschaftsberechtigten und auf dessen Informationsbedürfnisse.

Die Einbindung des **obersten Haushaltsgrundsatzes der stetigen Aufgabenerfüllung** sowie die Definition von **adressatengerechten Informationen** schließen das Kapitel ab.

Nach dieser Betrachtung beschäftigt sich das **dritte Kapitel** mit **Informationsasymmetrien** und **Interessensdivergenzen** zwischen den verwaltungsinternen und verwaltungsexternen Jahresabschlussadressaten unter Einbeziehung der **Prinzipal-Agenten-Theorie**. Durch die Betrachtung der Jahresabschlussadressaten und der Analyse von Prinzipal-Agenten-Beziehungen kristallisieren sich **Bürger und Kommunalaufsicht als Prinzipale** sowie die **politischen Leitungsorgane als Agenten** heraus, mittels derer die unterschiedlichen Problemtypen von Informationsasymmetrien charakterisiert werden.

Im Folgenden stehen **Hidden Action** und **Hidden Information** im Fokus, da es um Informationen des Jahresabschlusses geht, der **nach** Vertragsabschluss (Ernennung der politischen Leitungsorgane) aufgestellt wird. Mit Hilfe dieser beiden Problemtypen werden die **bilanzpolitischen Instrumente** auf Informationsasymmetrien sowie die Nutzung des Informationsvorteils durch die politischen Leitungsorgane untersucht. Insbesondere die erste Eröffnungsbilanz enthüllt bilanzpolitische Entscheidungsmöglichkeiten, die auf den folgenden Jahresabschluss maßgeblichen Einfluss haben. Zum Abschluss des Kapitels erfolgt eine **zusammenfassende Beurteilung**, die den ersten Teil der Forschungsfrage beantwortet.

Das **vierte Kapitel** zeigt zunächst zwei **Lösungsmöglichkeiten** auf, die zum Abbau von Informationsasymmetrien nach Vertragsabschluss zwischen Bürger/Kommunalaufsicht und den politischen Leitungsorganen führen. Nachdem sich das von den Agenten durchgeführte **Reporting** als praktikable Lösungsmöglichkeit herausstellt, werden finanzielle **Kennzahlen** hinzugezogen, da hierdurch komprimierte Informationen für die Prinzipale erzeugt werden können.

Für Kennzahlen gibt es unterschiedliche Vergleichsmöglichkeiten, wobei in dieser Arbeit der **interkommunale Vergleich** im Vordergrund steht. Auf diese Weise werden die Informationen nicht nur von einer Modellkommune beurteilt, sondern auch mit zwei weiteren Modellkommunen verglichen. Nach der Beschreibung der drei Modellkommunen erfolgt die **Aufbereitung der Bilanzen**. Neben der Bilanz liegen auch die Ergebnis- und Finanzrechnung, sowie die Anlagen-, Forderungs- und Schuldenübersicht von den Modellkommunen vor.

Die untersuchten **Interessen** und **Informationsbedürfnisse** der Bürger und der Kommunalaufsicht spiegeln sich in dem obersten Haushaltsgrundsatz der **stetigen Aufgabenerfüllung** wider. Die stetige Aufgabenerfüllung umfasst dabei die **dauernde Leistungsfähigkeit**, da ohne diese keine Aufgabenerfüllung möglich ist. Um diese beiden Merkmale mit Kennzahlen belegen zu können, werden **Indikatoren** herangezogen. Für die stetige Aufgabenerfüllung ergeben sich die beiden Indikatoren „Zusammensetzung des Vermögens“ und „Investitionsverhalten“. Die fünf Indikatoren für die dauernde Leistungsfähigkeit werden aus § 23 GemHKVO entnommen. Die zu den Indikatoren ausgewählten Kennzahlen werden hinsichtlich ihrer **Aussagefähigkeit** überprüft.

Zusätzlich hat das Ministerium für Inneres und Sport im Jahr 2011 den **Runderlass** „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen; Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR)“<sup>19</sup> veröffentlicht. Der Erlass beinhaltet unter anderen auch Kennzahlen, mit denen im Rahmen der Haushaltssatzung durch die **Kommunalaufsichtsbehörde** die **finanzielle Leistungsfähigkeit** der Kommune beurteilt werden soll. Dies wird zum Anlass genommen, auch diese Kennzahlen auf ihre Aussagefähigkeit zu untersuchen.

Beendet wird dieses Kapitel mit einer **zusammenfassenden Beurteilung**, in der die wichtigsten Ergebnisse des interkommunalen Vergleichs sowie die Grenzen von Vergleichen und Kennzahlen dargestellt werden. Infolgedessen ergeben sich **aussagefähige Kennzahlen** zur stetigen Aufgabenerfüllung.

---

<sup>19</sup> Ministerium für Inneres und Sport, 2011, S. 230.



erfüllung und zur dauernden Leistungsfähigkeit, die in einem **Lösungsvorschlag für ein Reporting** zusammengefasst werden.

Das abschließende **fünfte Kapitel** fasst die wichtigsten Erkenntnisse der Arbeit zusammen und gibt einen Ausblick auf zukünftige Forschungsmöglichkeiten.



## 2 Von der Kameralistik zum doppelten Jahresabschluss

### 2.1 Klassische Kameralistik

Der Begriff Kameralistik wird abgeleitet aus dem lateinischen Wort *camera* (fürstliche Schatzkammer/Rechnungskammer).<sup>20</sup> Dahinter verbirgt sich ein eigenes **Rechnungslegungssystem**, das angewandt wird für **öffentlich-rechtliche Verwaltungen**.<sup>21</sup> Die Anfänge der Kameralistik können bis in das 16. Jahrhundert zurückverfolgt werden. Seitdem haben sich unterschiedliche Phasen mit ihren entsprechenden Ausprägungen entwickelt.<sup>22</sup>

Den **rechtlichen Rahmen** der Kameralistik schaffen das Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG), Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HGrGMoG), Gemeindeordnungen (GemO), Gemeindehaushaltsverordnungen (GemHVO) und die Gemeindekassenverordnungen (GemKVO) sowie ggf. die Verwaltungsvorschriften der Länder.<sup>23</sup>

Neben der permanenten finanzwirtschaftlichen Kontrolle<sup>24</sup> besteht das Hauptziel der Kameralistik in der **Einhaltung des Haushaltsplans**.<sup>25</sup> Um

---

<sup>20</sup> Vgl. Kußmaul, 2001b, S. 133; Zahradnik, 1997, S. 13; Wysocki, 1964, S. 11.

<sup>21</sup> Vgl. Wysocki, 1964, S. 11; Kußmaul/Henkes, 2005b, S. 21.

<sup>22</sup> Zu Beginn der Kameralistik wurden die Kassenvorgänge chronologisch erfasst und verbucht. Es folgte in einer weiteren Phase die Differenzierung zwischen Einnahmen und Ausgaben. Ab 1750 wurden die Sachbücher und die Teilung zwischen Anordnung und Ausführung eingeführt. Die letztmalige Reformierung erfolgte 1974/75. Weitere Erläuterungen zu den Entwicklungsphasen der Kameralistik sind zu finden unter Henkes, 2008, S. 8; von Wysocki, 1965, S. 13-16; Braun, 2011, S. 78. Vgl. zu den Entwicklungen des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts die Ausführungen von Schwarting, 2006b, S. 43; Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 15-17.

<sup>23</sup> Vgl. Henkes, 2008, S. 3; Kußmaul/Henkes, 2005b, S. 21.

<sup>24</sup> Vgl. Corsten, 2000, S. 160.

<sup>25</sup> Vgl. Lüder, 2001, S. 7.

die entsprechenden Geschäftsvorfälle innerhalb der Kommune zu dokumentieren, wird eine einfache Buchführungstechnik angewandt.<sup>26</sup>

### 2.1.1 Haushaltsplan

Der **Haushaltsplan** ist, neben der kameralen Jahresrechnung, Hauptbestandteil der Kameralistik und wird jährlich erstellt.<sup>27</sup> Für den Aufbau des Haushaltsplans gibt es eine bundesweit einheitliche Systematik.<sup>28</sup> Im Interesse der Innenminister der Länder wird dadurch ein Vergleich der kommunalen Haushalte untereinander sowie zu den Bundes- und Länderhaushalten ermöglicht.<sup>29</sup>

Des Weiteren wird der Haushaltsplan unterteilt in einen **Verwaltungs-**<sup>30</sup> und in einen **Vermögenshaushaltsplan**,<sup>31</sup> wobei beide Pläne weiter untergliedert werden in Einzelpläne, Abschnitte und Unterabschnitte.<sup>32</sup> Die Planungsrechnungen enthalten **finanzwirtschaftliche Vorgaben** seitens des Gemeinderats.

---

<sup>26</sup> Bei der kameralistischen Buchführung wird nur ein Konto angesprochen. Auf diesem Konto finden dann wiederum zwei Buchungen statt. Zum einen die Anordnung (erwarteter Zahlungseingang, Soll-Buchung) und zum anderen, wenn die Zahlung tatsächlich eingeht, die Ausführung (Ist-Buchung). Anzumerken ist, dass die Buchungstechnik nicht unbedingt einheitlich ist. Um einen Geschäftsvorfall zu buchen, können je nach Komplexität bis zu fünf Buchungen notwendig werden. Vgl. von Wysocki, 1965, S. 22-23; Lüder, 2001, S. 7; Kußmaul, 2001b, S. 136.

<sup>27</sup> Vgl. zur Systematik der Kameralistik von Wysocki, 1965; Fuchs/Zentgraf, 1981; Buschor, 1994, S. 24-39.

<sup>28</sup> Vgl. Henneke/Strobl/Diemert, 2008, S. 153; Rose, 2013, S. 87. Aber es gibt auch im kameralen System Unterschiede, die die Vergleichbarkeit erschweren. Beispielsweise im Bereich der Zuordnung der Maßnahmen zu dem Verwaltungs- oder Vermögenshaushalt. Vgl. dazu Mühlhaupt, 1987.

<sup>29</sup> Vgl. Zahradnik, 1997, S. 18.

<sup>30</sup> Im Verwaltungshaushalt werden Einnahmen und Ausgaben der laufenden Verwaltungstätigkeit zugeordnet, wie z. B. Steuereinnahmen oder Personalausgaben.

<sup>31</sup> Im Vermögenshaushalt werden vermögenswirksame Zahlungen, das heißt aus der Investitions- und Finanzierungstätigkeit, einbezogen. Hierzu zählen Investitionskredite oder auch Erschließungsbeiträge. Vgl. Oettle, 1993, Sp. 1052; Wyborny, 2006, S. 21.

<sup>32</sup> Weitere Bestandteile des Haushaltsplans sind gemäß § 2 Abs. 1 und 2 GemHVO (Niedersachsen) der Gesamtplan, Sammelnachweise und Stellenplan. Daneben müssen ebenfalls Anlagen zum Haushaltsplan beigelegt werden.

Der Haushaltsplan ist im Rahmen der Haushaltssatzung der Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen und im Anschluss an die Genehmigung öffentlich bekanntzugeben und auszulegen.<sup>33</sup>

Im Haushaltsplan werden nur die Rechnungsgrößen „**Einnahmen**“ und „**Ausgaben**“<sup>34</sup> veranschlagt, die auch in der Planungsperiode kassenwirksam werden: einerseits die erwarteten Einnahmen und andererseits die Ausgaben, die für die Erfüllung der kommunalen Aufgaben erforderlich werden. Durch diese Planungskomponente im Haushaltsplan wird die Verwaltung ermächtigt, die veranschlagten Ausgaben für den vorher bestimmten Zweck leisten zu dürfen.<sup>35</sup>

Um das Ziel der Kameralistik, die **Einhaltung des Haushaltsplans**, abzubilden, werden die Überschüsse des Verwaltungshaushalts dem Vermögenshaushalt zugeführt.<sup>36</sup> Durch diese Zuführung wird der **Haushaltsausgleich** sichergestellt. Zwar sind der Verwaltungs- und der Vermögenshaushalt prinzipiell für sich auszugleichen, dennoch bestehen Beziehungen zwischen beiden Haushaltsteilen, die eine Zuführung erforderlich machen. Sofern der Verwaltungs- und der Vermögenshaushalt über hinreichende Einnahmen verfügen, werden die überschüssigen Einnahmen des Verwaltungshaushalts an den Vermögenshaushalt abgeführt. Gleichzeitig werden überschüssige Einnahmen des Vermögenshaushalts der allgemeinen Rücklage zugeführt. Sollte der Verwaltungshaushalt nicht über ausreichende Einnahmen verfügen, dann ist zumindest eine Pflichtzuführung zum Vermögenshaushalt zu erbringen, die das Niveau der zu

---

<sup>33</sup> Vgl. § 84 Abs. 2 und 3 NGO.

<sup>34</sup> An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die Begriffe Einnahmen und Ausgaben nicht gleichzustellen sind mit den gleichnamigen Begrifflichkeiten aus dem betrieblichen Rechnungswesen. Die Begriffe Einnahme und Ausgabe entsprechen nach betriebswirtschaftlichem Verständnis einer Einzahlung bzw. Auszahlung. Vgl. Raupach/Stangenberg, 2009, S. 26; Braun, 2011, S. 83.

<sup>35</sup> Vgl. Günther/Schill, 2000, S. 185; Zahradnik, 1997, S. 16-17; Wyborny, 2006, S. 21.

<sup>36</sup> Vgl. § 82 Abs. 4 NGO. Vgl. dazu auch Zahradnik, 1997, S. 30; Kußmaul/Henkes, 2005a, S. 59.

veranschlagenden Tilgung von Investitionskrediten und Kreditbeschaffungskosten deckt.<sup>37</sup>

Eine entgegengesetzte Zuführung vom Vermögenshaushalt zum Verwaltungshaushalt ist dagegen nicht möglich, da verhindert werden soll, dass die laufenden Ausgaben mit Krediten finanziert werden.<sup>38</sup>

### 2.1.2 Kamerale Jahresrechnung

Mit Hilfe der retrospektiven **kameralen Jahresrechnung**, die innerhalb von drei Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres aufzustellen ist, legt das zuständige Organ (Hauptverwaltungsbeamter) gegenüber dem Gemeinderat **Rechenschaft** über die Ausführung des Haushaltsplans ab. Mit der Erstellung der Jahresrechnung wird der sogenannte Haushaltskreislauf abgeschlossen.<sup>39</sup>

Die kamerale Jahresrechnung ist notwendig, um die innerhalb des Haushaltsjahres stattfindenden finanzwirtschaftlichen Vorgänge in Form von tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben zu dokumentieren und um die Werte mit der Haushaltsplanung abgleichen zu können.<sup>40</sup> Demzufolge ist **nachprüfbar, ob die Vorgaben des Gemeinderats durch die Verwaltung entsprechend ausgeführt worden sind.**<sup>41</sup>

Die kamerale Jahresrechnung besteht aus einem kassenmäßigen Abschluss (Kassenrechnung), einer Haushaltsrechnung und den Anlagen zur Jahresrechnung.<sup>42</sup>

---

<sup>37</sup> Vgl. §§ 80 und 22 Abs.1 GemHVO; Grommas/Bartels, 1997, S. 184-185; Zahradnik, 1997, S. 30.

<sup>38</sup> Eine Ausnahme dieser Regelung stellen die Liquiditätskredite (Kassenkredite) dar. Sie dürfen kurzfristig zur Überbrückung herangezogen werden. Vgl. Kußmaul/Henkes, 2009, S. 22.

<sup>39</sup> Zum Haushaltskreislauf gehört zunächst die Phase der Aufstellung des Haushaltsplans, es folgt die Haushaltsausführung des Planes im Haushaltsjahr und endet mit der Haushaltskontrolle. Vgl. Lasar, 2009b, S. 191; Schwarting, 2006a, Rz. 146; Rose, 2013, S. 21-22.

<sup>40</sup> Vgl. Zahradnik, 1997, S. 16-17.

<sup>41</sup> Vgl. Raupach/Stangenberg, 2009, S. 15.

<sup>42</sup> Vgl. § 40 Abs.1 GemHVO.

Die **Kassenrechnung** stellt den Geldbestand, die Geldbewegungen und die Entwicklung der Zahlungsfähigkeit dar.<sup>43</sup> Der kassenmäßige Abschluss muss sowohl insgesamt als auch gesondert für den Verwaltungshaushalt, den Vermögenshaushalt und die haushaltsfremden Vorgänge (Vorschüsse und Verwahrgelder) erstellt werden.<sup>44</sup>

Ein weiterer Bestandteil ist die **Haushaltsrechnung**, in der abgebildet wird, wie der Haushaltsplan im vorhergehenden Haushaltsjahr ausgeführt wurde.<sup>45</sup> Ziele der Haushaltsrechnung sind die **Feststellung des Haushaltsergebnisses** und die **Einhaltung des Haushaltsplans**.<sup>46</sup>

In der Haushaltsrechnung sind die genannten Beträge des § 41 Abs.1 Satz 1 GemHVO für die einzelnen Haushaltsstellen nachzuweisen. Den Soll-Einnahmen und Soll-Ausgaben des Haushaltsjahres sind die entsprechenden Haushaltsansätze und die über- und außerplanmäßig bewilligten Ausgaben gegenüberzustellen. Zusätzlich müssen Informationen über die sich ergebenden und zu übertragenden Haushaltsreste sowie über- und außerplanmäßig bewilligten Ausgaben generiert werden.<sup>47</sup>

Innerhalb der Haushaltsrechnung findet das **Fälligkeitsprinzip** Anwendung. Danach sind die Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr nachzuweisen, in dem sie auch fällig werden.<sup>48</sup> Dabei kommt es nicht auf den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung einer Zahlung (Verursa-

---

<sup>43</sup> Vgl. Mühlhaupt, 1989, Sp. 1369; Lüder, 1989, S. 1006; Heller, 1998, S. 269-270.

<sup>44</sup> Folgende Angaben sind enthalten: Einnahme- und Ausgabereste aus Vorjahren, die Soll-Einnahmen und die Soll-Ausgaben, die Ist-Einnahmen und die Ist-Ausgaben bis zum Abschlusstag und die Kassen-Einnahme- und die Kassen-Ausgabereste. Vgl. § 41 Abs.1 GemHVO.

<sup>45</sup> Vgl. Schwarting, 2006a, Rz. 185; Puhl, 1996, S. 282.

<sup>46</sup> Vgl. Adam, 2004, S. 128.

<sup>47</sup> Vgl. § 42 GemHVO.

<sup>48</sup> Vgl. Günther/Schill, 2000, S. 185; Zahradnik, 1997, S. 16-17; Wyborny, 2006, S. 21.

chungsprinzip) an.<sup>49</sup> Aufgrund dessen wird die Kameralistik auch oft mit dem sogenannten „**Geldverbrauchskonzept**“ verbunden.<sup>50</sup>

Zu den **Anlagen der Jahresrechnung** zählt u. a. eine **Vermögensübersicht**.<sup>51</sup> Hier sind gemäß § 39 GemHVO (Niedersachsen) lediglich Nachweise zu erbringen, die nicht als Werteverzeichnisse, sondern als reine Bestandsnachweise anzusehen sind.<sup>52</sup> Die Vermögensübersicht ist nicht zu vergleichen mit dem Inventar in einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, da im Sinne der Kameralistik zum Vermögen nur Forderungen aus Geldanlagen und Darlehen, Beteiligungen, Wertpapiere sowie Sachen und grundstücksgleiche Rechte, die kostenrechnenden Einrichtungen dienen, zählen.<sup>53</sup>

Der **Rechenschaftsbericht** bezieht sich stark auf den Haushaltsplan und dessen Ausführung. Im Rechenschaftsbericht werden, neben den **bedeutungsvollsten Ergebnissen** der Jahresrechnung, **erhebliche Abweichungen** von den Haushaltsansätzen erläutert und ein **Überblick über die Haushaltswirtschaft** des letzten Jahres wird gegeben.<sup>54</sup> Das Umfeld der Kommune oder die Beschreibung der zukünftigen Lage ist nicht Inhalt des Rechenschaftsberichts.<sup>55</sup>

---

<sup>49</sup> Vgl. Klümper/Zimmermann, 2002, S. 51.

<sup>50</sup> Vgl. Bolsenkötter, 2003, S. 169; KGSt-Bericht, 1995, S. 11.

<sup>51</sup> Weitere Anlagen zur Jahresrechnung sind die Übersicht über die Schulden und Rücklagen, der Rechnungsquerschnitt und eine Gruppierungsübersicht, ggf. Nebenrechnungen sowie eine Übersicht über die in Anspruch genommenen Verpflichtungsermächtigungen. Vgl. § 40 GemHVO sowie Henkes, 2008, S. 33-40.

<sup>52</sup> Vgl. § 39 Abs. 1 und 2 GemHVO.

<sup>53</sup> Vgl. § 39 Abs. 1 und 2 GemHVO; Zahradnik, 1997, S. 48.

<sup>54</sup> Vgl. § 44 Abs. 4 GemHVO. Die Haushaltswirtschaft umfasst dabei alle Handlungen, Maßnahmen und Entscheidungen aller Ebenen im Gemeinderat und der Verwaltung, die mit der Planaufstellung, Festsetzung, Vollzug und Rechenschaftslegung einschließlich der Entlastung zusammenhängen. Vgl. dazu Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 10-11.

<sup>55</sup> Vgl. Fudalla/Schwarting, 2009, S. 46.

### 2.1.3 Erweiterte Kameralistik

Mit der letzten Reformierung der Kameralistik haben die Kommunen für Verwaltungsbereiche, die einen betriebswirtschaftlichen Charakter haben und durch Gebühren finanziert werden, sogenannte Gebührenhaushalte eingeführt. Um eine Kostendeckung oder -überschreitung innerhalb einer Gebührenkalkulation feststellen zu können, musste die **klassische Kameralistik um eine Kosten- und Leistungsrechnung erweitert werden**.<sup>56</sup> Aus diesem Grunde wurde die erweiterte Kameralistik - auch als Betriebskameralistik<sup>57</sup> bezeichnet - eingeführt.<sup>58</sup> „Die Betriebskameralistik trennt, wie die kaufmännische doppelte Buchführung, die erfolgswirksamen Vorgänge von den erfolgsunwirksamen und ermittelt neben einer zur vollständigen Bestandsrechnung ausgebauten Restrechnung den Periodenerfolg, spezifiziert nach Aufwands- und Ertragsarten.“<sup>59</sup>

Die **Kosten- und Leistungsrechnung wird parallel zum kameralen Haushalt** geführt, da die Geschlossenheit eines integrierten Systems fehlt. Folglich ist die inhaltliche Abstimmung zwischen dem Haushaltsplan und der Kosten- und Leistungsrechnung nicht gegeben.<sup>60</sup> Das fehlende integrierte System führt zu mehreren Zusatzrechnungen und somit zu einem unsystematischen Vorgehen.<sup>61</sup> Die deshalb entstehenden zusätzlichen

---

<sup>56</sup> Vgl. Henkes, 2008, S. 59-68; Lüder, 1998, S. 218-219.

<sup>57</sup> Vgl. Brixner/Harms/Noe, 2003, S. 18, Rn. 72; Fuchs/Zentgraf, 1959, S. 11.

<sup>58</sup> Vgl. Wysocki, 1965, S. 15; Kußmaul, 2001b, S. 133; Henkes, 2008, S. 8.

<sup>59</sup> Wysocki, 1965, S. 58. Im Prinzip wird die Haushaltsrechnung der erweiterten Kameralistik um eine Betriebsrechnung (Kosten bzw. Leistungen), eine Neutrale Rechnung (Neutrale Erträge bzw. Aufwendungen) und eine Vermögensveränderungsrechnung erweitert. Dabei besteht die Vermögensveränderungsrechnung aus einer Anlagenrechnung, Lagerrechnung, zeitlichen Rechnungsabgrenzung und aus Rücklagen und Haushaltsresten. Vgl. dazu Homann, 2005, S. 80; Wyborny, 2006, S. 33-34; Klieve, 2006, S. 46.

<sup>60</sup> Vgl. Lüder, 1998, S. 219; Berens/Budäus/Buschor/Fischer/Lüder/Mundhenke/Streim, 2007, S. 4.

<sup>61</sup> Vgl. Budäus, 1995, S. 19-24; Müller/Papenfuß/Schaefer, 2009, S. 124; KGST/Bertelsmann Stiftung, 2009, S. 26.



Buchungen blähen den Rechnungsstoff auf und die Fehleranfälligkeit steigt an.<sup>62</sup>

### 2.1.4 Schwächen der Kameralistik

Die Kameralistik ist für viele „**ein Buch mit 7 Siegeln**“ bzw. ein **Zahlenfriedhof** und zum Teil nur für Kameralisten durchschaubar.<sup>63</sup> Durch die zahlungsorientierte Sichtweise der Kameralistik werden **keine Angaben über nicht zahlungsbegleitende Ressourcenverbräuche** gemacht. Zugleich wird auf eine **periodengerechte Erfassung des Ressourcenverbrauchs bzw. des Ressourcenaufkommens verzichtet**.<sup>64</sup>

Innerhalb der Kameralistik wird lediglich der Geldverbrauch bzw. Geldzufluss je Haushaltsjahr erfasst. Dadurch kann die tatsächliche Effizienz des Verwaltungshandelns nicht nachgewiesen werden und es besteht die Möglichkeit, **finanzielle Belastungen in die Zukunft zu verschieben und somit spätere Generationen zu belasten**. Weiterhin gibt es im Haushaltsplan eine **Zweckbindung** für Zahlungs- und Verpflichtungsermächtigungen innerhalb eines Haushaltsjahres. Deshalb werden **Haushaltsansätze** möglichst **vollständig** zum Jahresende **ausgeschöpft**, damit in zukünftigen Haushaltsjahren die Ansätze nicht verringert werden.<sup>65</sup>

Das **kommunale Vermögen** wird in der Kameralistik „stiefmütterlich“ behandelt: Für die kostenrechnenden Einheiten sind Anlagennachweise zu führen, ansonsten hat die Kommune die Wahl, ob Nachweise über das

---

<sup>62</sup> Vgl. Brixner/Harms/Noe, 2003, S. 17-18, Rn. 71; von Wysocki, 1965, S. 58.

<sup>63</sup> Vgl. Naßmacher/Naßmacher, 2007, S. 83; von Zwehl/Zupancic, 1990, S. 224.

<sup>64</sup> Vgl. Fußwinkel/Schneider, 2008, S. 5; Paul, 2004, S. 14; Wyborny, 2006, S. 26.

<sup>65</sup> Dieses Verhalten wird oftmals auch als Dezemberfieber beschrieben. Vgl. Fußwinkel/Schneider, 2008, S. 5; Lüder, 2001, S. 10-11.

Vermögen geführt werden oder nicht.<sup>66</sup> Dies führt dazu, dass es **keine vollständigen Informationen** einerseits über das Vermögen und dessen Abnutzung sowie andererseits über die Schulden gibt. Insbesondere bei der Instandhaltung von Vermögensgegenständen wird dies sichtbar, da der **Werteverzehr von Vermögensgegenständen** durch die Kameralistik **nicht dokumentiert wird**, so dass es systembedingt zu einem schleichenden Werteverfall kommt.<sup>67</sup>

Auch wenn es in der Literatur Befürworter der Kameralistik<sup>68</sup> gibt und nach Ansicht vieler Kommunen der Informationsgehalt völlig ausreichend ist, so sind die Schwächen der Kameralistik erheblich.

Für Kritiker ist die **Kameralistik als Ausgangspunkt für die finanziellen Probleme** der Gebietskörperschaften anzusehen.<sup>69</sup> „Wesentliche Ursachen der aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise – ein intransparentes Informationssystem und gezielte Ausgliederungen von Problembereichen aus den Bilanzen der Banken – gelten in ähnlicher Weise auch für das klassische kamerale öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland.“<sup>70</sup>

Zugleich hat die **wissenschaftliche Diskussion**<sup>71</sup> über die **Reform des öffentlichen Rechnungswesens** zugenommen, da mit der **Kameralistik** die wachsenden Anforderungen an **Effektivität, Wirtschaftlichkeit und Transparenz** des Verwaltungshandelns **nicht mehr abgebildet werden können**.<sup>72</sup>

---

<sup>66</sup> Vgl. § 39 Abs. 2 und 3 GemHVO.

<sup>67</sup> Vgl. Beckedorf, 2005, S. 36; Wyborny, 2006, S. 21; Hieber, 2010, S. 93.

<sup>68</sup> Vgl. dazu u. a. Monsen, 2005, S. 26; Monsen, 2006, S. 39.

<sup>69</sup> Vgl. Budäus, 2000, S. 69.

<sup>70</sup> KGST/Bertelsmann Stiftung, 2009, S. 10.

<sup>71</sup> Vgl. u.a. Lüder, 2001; Kußmaul/Henkes, 2005a, Budäus/Behm/Adam, 2004.

<sup>72</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 1995, S. 8.

## 2.2 Reformbestrebungen in Deutschland

Die **Reformbestrebungen** des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland begannen Anfang der 90er Jahre. Zu den Pionieren zählt insbesondere *Lüder*,<sup>73</sup> der bereits 1991 darauf hinweist, dass sich durch die finanzielle Situation der öffentlichen Finanzen der Druck auf die Politik und die Verwaltungen vergrößern wird.<sup>74</sup> Er fordert, dass zukünftig **mehr Informationen aus der Rechnungslegung** generiert werden müssen und das gesamte Haushalts- und Rechnungswesen verbessert werden muss. Hierdurch soll mehr **Transparenz** erzeugt werden, damit es nicht zu einer Verschleierung der tatsächlichen finanziellen Lage kommt. Dies wird sich auch auf die **Öffentlichkeit** auswirken, die **sensibilisiert wird auf die Entwicklung der Finanzen**. Dadurch nimmt die Öffentlichkeit eine kritische Betrachtung der Leistungsfähigkeit des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens vor und stellt **neue Anforderungen** an ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen.<sup>75</sup> Diese Anforderungen sind durch das „**Neue Steuerungsmodell**“ (NSM) 1991 aufgenommen worden.

### 2.2.1 Das Neue Steuerungsmodell (NSM)

Die Wurzeln des **NSM** lassen sich im „New Public Management“ und in einer Fallstudie der niederländischen Stadt Tilburg festmachen.<sup>76</sup> Die Entwicklungen und die Einführung des NSM in Deutschland sind insbe-

---

<sup>73</sup> Prof. Dr. Dr. h.c. Klaus Lüder ist mittlerweile emeritierter Professor für Wirtschaftliche Staatswissenschaften, insbesondere Öffentliche Finanzwissenschaft und Allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.

<sup>74</sup> Vgl. Lüder, 1991, S. 168-169. Siehe auch Mühlhaupt, 1990, S. 163-166; Mitschke, 1990, S. 92-95.

<sup>75</sup> Vgl. Lüder, 1991, S. 169. Zu den Anforderungen zählen die Informationen über die Finanz- und Vermögenslage der Gebietskörperschaften, Informationen über das Ressourcenaufkommen bzw. den -verbrauch für die gesamten Tätigkeiten sowie Informationen über die Effizienz des Verwaltungshandelns.

<sup>76</sup> Vgl. dazu Kegelmann, 2007; Budäus/Behm/Adam, 2004, S. 229; Peper/Weller, 2010, S. 19; Metzger, 2008, S. 5.

sondere auf die „Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt)“ zurückzuführen.<sup>77</sup>

Die Verwaltungsreform hat die **Verbesserung der Steuerung** zum Ziel, indem betriebswirtschaftliche Instrumente und Managementmethoden mit eingebracht werden sollen, um eine effektivere und kostenwirtschaftlichere Leistungserstellung zu erreichen.<sup>78</sup> Auf diese Weise soll ein Effizienz- und Transparenzgewinn erzeugt werden, der die finanzielle Situation der Kommunen verbessert und langfristig ihre Leistungsfähigkeit sichert.<sup>79</sup>

Daher betont das NSM insbesondere die Binnenmodernisierung in Form der dezentralen Ressourcenverantwortung,<sup>80</sup> der Outputorientierung, der Budgetierung, des Controllings, der Kosten- und Leistungsrechnung sowie eines Berichtswesens.<sup>81</sup>

Um diese und weitere Elemente<sup>82</sup> des NSM umzusetzen, ist es notwendig, das Geldverbrauchskonzept in Form der **Kameralistik abzulösen** und durch ein **Ressourcenverbrauchskonzept zu ersetzen**. Hierfür ist eine Reformierung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens erforder-

---

<sup>77</sup> Vgl. dazu die KGSt-Berichte 1991; 1993, S. 23-26; 1995, S. 7-9; 1997; 2007; Bals/Reichard, 2000, S. 209.

<sup>78</sup> Vgl. Przybilla, 2007, S. 8; Paul, 2004, S. 14-15; Bogumil/Grohs/Kuhlmann/Ohm, 2007, S. 24; Hörmann, 2005, S. 18-19.

<sup>79</sup> Vgl. KGSt/Bertelsmann Stiftung 2009, S. 11; Peper/Weller, 2010, S. 19-20.

<sup>80</sup> Unter dezentraler Ressourcenverantwortung fällt die finanzwirtschaftliche Steuerung der Verwaltungsaktivitäten. Politik und Verwaltung stellen den Fachbereichen Ressourcen (Personal, Geschäftsausstattung, Finanzen) zur Verfügung, mit denen alle Aufwendungen, die im Leistungserstellungsprozess eines bestimmten Verwaltungsprodukts anfallen, zu bestreiten sind. Vgl. Bertelsmann Stiftung/Saarländisches Ministerium des Inneren 1996, S. 70-71.

<sup>81</sup> Vgl. dazu die Ausführungen von Schneider, 2007, S. 27; Bogumil/Grohs/Kuhlmann/Ohm, 2007, S. 26-28; Rose, 2013, S. 6-19.

<sup>82</sup> Eine detaillierte Beschreibung der Elemente des NSM ist zu finden u. a. bei Bogumil/Grohs/Kuhlmann/Ohm, 2007; Notheis/Ade, 2009, S. 23-24; Wolftrum, 2010, S. 25; Schwarting, 2006b, S. 50; Freytag/Hamacher/Wohland/Dott, 2009, S. 1; Hauschild, 2005, S. 11; KGSt-Bericht, 1995, S. 15; KGSt-Bericht, 1993, S. 7, 18 und 31; Lüder, 2001, S. 79; Fudalla/Wöste, 2008, S. 29-30.

derlich.<sup>83</sup> Durch die Reformierung soll erreicht werden, dass langfristig die Verschuldung abgebaut und durch entsprechende Informationen Handlungs- und Gestaltungsspielräume erschlossen werden können.<sup>84</sup>

### 2.2.2 Reformumsetzung durch die IMK

Vor dem Hintergrund der zunehmenden Reformdiskussion hat die „Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder“ (IMK) im Jahr 1998 einen „Unterausschuss für die Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ (UARG) eingesetzt.<sup>85</sup> Der UARG wurde beauftragt, die notwendigen Neuregelungen durch Gesetze, Verordnungen und verbindliche Richtlinien sowie Musterentwürfe zu erarbeiten. Zu den Aufgaben des Unterausschusses zählten die Abstimmung und Vereinheitlichung der Reformbemühungen, um ein bundesweit einheitliches kommunales Haushalts- und Rechnungswesen zu gewährleisten.<sup>86</sup>

Entsprechend dem föderalen System in Deutschland liegt nach Artikel 70 Abs. 1 GG die Gesetzgebungskompetenz für das Kommunalrecht und damit verbunden das auf kommunaler Ebene angewandte Haushalts- und Rechnungswesen bei den Bundesländern.<sup>87</sup>

Schließlich folgte 1999 der **IMK-Beschluss, die Kameralistik abzuschaffen** und durch die **Doppik** oder durch eine **Weiterentwicklung des kameralen Haushaltsrechts** (erweiterte Kameralistik neuer Fassung [n. F.]) zu ersetzen.<sup>88</sup> Diese Aufteilung wurde erforderlich, da es keine Mehrheit für die Doppik gab.<sup>89</sup> Die jeweiligen Bundesländer sollten selbst entschei-

---

<sup>83</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 2007, S. 16; Strobl/Koblischke, 2004, S. 25-26.

<sup>84</sup> Vgl. Budäus/Behm/Adam, 2004, S. 229.

<sup>85</sup> Vgl. Innenministerkonferenz, 1998.

<sup>86</sup> Vgl. Strobel, 2005, S. 15.

<sup>87</sup> Vgl. Lasar, 2010, S. 5.

<sup>88</sup> Vgl. Innenministerkonferenz, 1999; Henneke/Strobl/Diemert, 2008, S. 80-82; Kußmaul/Henkes, 2009, S. 26.

<sup>89</sup> Vgl. Paul, 2004, S. 14-15.

den, ob sie den Kommunen ein Wahlrecht zugestehen oder ob mit einer entsprechenden Umstellungsfrist auf ein doppelisches Haushalts- und Rechnungswesen oder auf die weiterentwickelte Kameralistik n. F. umzustellen ist.<sup>90</sup>

Die Rechnungslegungssysteme Kameralistik, erweiterte Kameralistik n. F. sowie die Doppik bieten einen unterschiedlichen Umfang an Informationen. Folgende Abbildung gibt einen inhaltlichen Überblick über die drei Rechnungslegungssysteme:

	Kameralistik	Erweiterte Kameralistik n.F.	Doppik
Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts		✓	✓
Outputorientierung		✓	✓
Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit		✓	✓
Feststellung des Erfolgs		✓	✓
Periodisierung des Erfolgs			✓
Feststellung des Vermögens		✓	✓
Feststellung der Schulden	✓	✓	✓
Finanzwirtschaftliche Kontrolle	✓	✓	✓
Erstellung eines Gesamtabschlusses			✓
Flächendeckende KLR und Controlling		✓	✓
Technischer Buchungsverbund			✓

Tab. 1: Vergleich der Rechnungslegungssysteme<sup>91</sup>

### 2.2.2.1 Erweiterte Kameralistik n.F.

Die **erweiterte Kameralistik n. F.** bietet im Vergleich zur Kameralistik deutliche **Informationsvorteile**, insbesondere durch die Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts.<sup>92</sup> Allerdings sind **weder eine Periodisierung des Erfolgs noch die Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabschlusses möglich**. Ebenso besteht nicht die Möglichkeit, die Geschäftsvorfälle im technischen Buchungsverbund zu buchen. Stattdes-

---

<sup>90</sup> Vgl. Wolfrum, 2010, S. 28.

<sup>91</sup> Eigene Darstellung. Inhaltliche Anlehnung an Raupach/Stangenberg, 2009, S. 16; Schuster, 2008, S. 6; Wolfrum, 2010, S. 27.

<sup>92</sup> Das Ressourcenverbrauchskonzept wird in Kapitel 2.5.1 vorgestellt.

sen erfolgt die Buchung der Geschäftsvorfälle weiterhin auf kameralistischen Konten. Folglich entsteht eine komplexe Buchführung, die als ineffektiv und ineffizient dargestellt wird.<sup>93</sup> Hinzu kommt, dass der Haushalt der Kommune wie bei der Kameralistik in Verwaltungs- und Vermögenshaushalt unterteilt wird.<sup>94</sup>

Darüber hinaus geht von diesem Modell im Hinblick auf die Ernsthaftigkeit der Reformbemühungen **das falsche Signal** aus. Es wird versucht, Innovationen entgegenzuwirken und eher das Bestehende zu verbessern oder zu umgehen, um es ggf. wieder aufzuheben.<sup>95</sup> Über die Zweckmäßigkeit der Reformierung der Rechnungslegung auf kommunaler Ebene besteht weitestgehend ein Konsens, der insbesondere die Vorteilhaftigkeit der Doppik aufzeigt.<sup>96</sup>

*Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle* geben dem Optionsmodell „keine Überlebenschance“<sup>97</sup>. Sie warnen sogar davor, mit der erweiterten Kameralistik n.F. zu beginnen, da sich die Doppik langfristig durchsetzen wird.

### 2.2.2.2 Umsetzung und Umstellungszeitpunkt des IMK-Beschlusses

Die Umsetzung der Doppik wurde in diversen IMK-Beschlüssen sowie in einem Leittext geregelt.<sup>98</sup> Jedoch führten mangelnde Vorgaben zu einer **heterogenen Entwicklung** des Haushalts- und Rechnungswesens auf kommunaler Ebene. So erlaubte die IMK zum einen in ihrem Leittext, der

---

<sup>93</sup> Vgl. Fußwinkel/Schneider, 2008, S. 6.

<sup>94</sup> Vgl.: Magin, 2011, S. 25; Marettke/Dörschell/Hellenbrand, 2006, S. 15; Srocke, 2003, S. 693; König, 2007, S. 10; Wyborny, 2006, S. 35; Kußmaul/Henkes, 2004, S. 458. Die vorgenommenen Änderungen für die erweiterte Kameralistik n. F. können auch der Anlage 4 des IMK-Beschlusses vom 21.11.2003, S. 4-6 entnommen werden.

<sup>95</sup> Vgl. Lüder, 1998, S. 219; Lüder, 1999, S. 3.

<sup>96</sup> Vgl. zur Zweckmäßigkeit eines an das kaufmännische Rechnungswesen angelehnten neuen öffentlichen Rechnungswesens beispielsweise Lüder, 1987, S. 260. Einen Einblick in die vorhergehende wissenschaftliche Diskussion geben Merschbächer, 1987; Zahradnik, 1997; Diemer, 1996; Ahlgrimm, 1999.

<sup>97</sup> Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 45.

<sup>98</sup> Vgl. Innenministerkonferenz, 2000; 2003.

als Regelungsrahmen zu verstehen ist, „länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede“<sup>99</sup> bei der Umsetzung der Doppik. In der Folge wurde der gebotene Spielraum auf kommunaler Ebene unterschiedlich ausgenutzt, sodass es beispielsweise im Bereich der Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die Erstellung der Eröffnungsbilanz<sup>100</sup> oder bei der Verwendung verschiedener Terminologien gravierende Unterschiede gibt.<sup>101</sup>

Des Weiteren wurde für die Reformierung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens **kein** endgültiger **Umstellungszeitpunkt** festgelegt. Dementsprechend haben bereits die ersten Bundesländer ihr kommunales Rechnungswesen reformiert, während andere sich gerade im Umstellungsprozess befinden und wiederum andere noch gar nicht mit der Umstellung begonnen haben.<sup>102</sup> Daher zieht sich die Umstellungsphase seit 2005 bis voraussichtlich 2019 hin.

Derzeit besteht in den Bundesländern Schleswig-Holstein, Thüringen und Bayern kein fest definierter Umstellungszeitpunkt. Somit finden momentan alle drei genannten Rechnungslegungssysteme Anwendung.<sup>103</sup> Des Weiteren wird zukünftig Kommunen in Sachsen-Anhalt ein dauerhaftes Wahlrecht zwischen der Doppik und der erweiterten Kameralistik eingeräumt werden.<sup>104</sup> Ebenfalls sieht der Koalitionsvertrag vom April 2011 in Baden-Württemberg ein Wahlrecht vor.<sup>105</sup> Die nachstehende Abbildung zeigt die derzeitigen Unterschiede des Umstellungsprozesses:

---

<sup>99</sup> Innenministerkonferenz 2003, S. 7.

<sup>100</sup> Vgl. die Ausführungen in Kapitel 3.4.4.

<sup>101</sup> Vgl. Mühlenkamp/Glückner, 2009, S. 7.

<sup>102</sup> Vgl. dazu die nachfolgende Tabelle 2.

<sup>103</sup> Vgl. Henneke/Strobl/Diemert, 2008, S. 154 Rn. 50; KGSt-Bericht, 2010, S. 12-13.

<sup>104</sup> Vgl. Koalitionsvertrag Sachsen-Anhalt, 2011-2016, S. 46.

<sup>105</sup> Vgl. Koalitionsvertrag BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und der SPD Baden-Württemberg, 2011-2016, S. 68. Des Weiteren wurde im Juli 2012 die Übergangsfrist auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen um vier Jahre verlängert, also bis zum Jahre 2020. Vgl. dazu Datenverarbeitungsverbund Baden-Württemberg, Recht,

Rechnungslegungssystem	Reformkonzept	Bundesland	Umstellungszeitraum	
			vom 01.01.	bis 31.12.
Doppik	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen	Mecklenburg-Vorpommern	2008	2011
		Sachsen	2008	2012
	Kommunale Doppik	Brandenburg	2008	2010
		Rheinland-Pfalz	2007	2008
	Neues Kommunales Rechnungswesen	Niedersachsen	2006	2011
		Saarland	2007	2009
Neues Kommunales Finanzmanagement	Nordrhein-Westfalen	2005	2008	
Wahlrecht erweiterte Kameralistik n. F./Doppik	Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem	Hessen	2005	2008
Wahlrecht Kameralistik/erweiterte Kameralistik n. F./Doppik	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen	Baden-Württemberg	2008	2019
		Sachsen-Anhalt	2006	2012
	Neues Kommunales Rechnungswesen	Schleswig-Holstein	2007	unbefristet
	Neues Kommunales Finanzwesen	Thüringen	2007	unbefristet
		Bayern	2007	unbefristet

Tab. 2: Umstellung des kommunalen Rechnungswesens<sup>106</sup>

### 2.3 Doppik als Ergebnis der Reform

Der Begriff Doppik lässt sich ableiten aus der „**Doppelten** Buchführung in **Kontenform**“ und ist ein Bestandteil des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens.<sup>107</sup> Unter der Doppik „versteht man allgemein die planmäßige und lückenlose, inhalts- und wertmäßige Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle, die in chronologischer Reihenfolge sowie systematisch geordnet vorzunehmen ist und aus der in regelmäßigen Abständen ein Abschluss erstellt wird.“<sup>108</sup>

<http://www.nkhr-bw.de/Lde/start/Recht.html>, Download vom 13.07.2013.

<sup>106</sup> Eigene Darstellung. Inhaltliche Anlehnung an Henkes, 2008, S. 75; KGSt-Bericht, 2010, S. 12-13; Koalitionsvertrag Sachsen-Anhalt, 2011-2016, S. 46; Koalitionsvertrag Baden-Württemberg, 2011-2016, S. 61.

<sup>107</sup> Vgl. Raupach/Stangenberg, 2009, S. 16. Die Buchführungstechnik wurde erstmals 1494 in Venedig beschrieben von Luca Pacioli, *Summa de Arithmetica Geometria, Proportioni et Proportionalità*; vgl. auch Brixner/Harms/Noe, 2003, S. 20, Rn. 78.

<sup>108</sup> Bieg/Kußmaul, 2009, S. 1. Vgl. hierzu auch Kußmaul, 2001a, S. 254.



### 2.3.1 Umsetzung der Doppik am Speyerer Verfahren

Das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen in Form der Doppik basiert auf dem sogenannten **Speyerer Verfahren**.<sup>109</sup> Das Speyerer Verfahren, bereits 1996 von Lüder entwickelt, setzt auf eine aus drei Komponenten (Drei-Komponenten-Rechnung) bestehende Haushaltswirtschaft für Gebietskörperschaften.<sup>110</sup>

Für die Umsetzung des Verfahrens wird die Technik der kaufmännischen doppelten Buchführung mit veränderten Begrifflichkeiten angewandt. Die nachstehende Tabelle stellt die Begrifflichkeiten gegenüber:

Kaufmännische Begriffe		Speyerer Verfahren
Bilanz	→	Vermögensrechnung
Gewinn- und Verlustrechnung	→	Ergebnisrechnung
Kapitalflussrechnung	→	Finanzrechnung
Eigenkapital	→	Nettoposition
Fremdkapital	→	Schulden

Tab. 3: Gegenüberstellung der Begrifflichkeiten<sup>111</sup>

Ein wesentliches Merkmal des Speyerer Verfahrens ist die Umsetzung des **Ressourcenverbrauchskonzepts**.<sup>112</sup>

<sup>109</sup> Vgl. Lüder, 1999.

<sup>110</sup> Vgl. Schuster, 2008, S. 1.

<sup>111</sup> In Anlehnung an Magin, 2011, S. 53.

<sup>112</sup> Vgl. Lüder, 2005, S. 35-45.

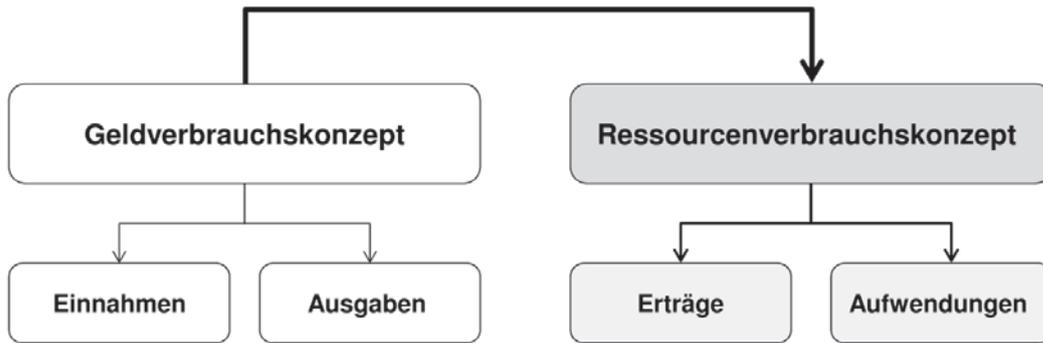


Abb. 2: Ressourcenverbrauchskonzept<sup>113</sup>

Durch das Ressourcenverbrauchskonzept werden die Geschäftsvorfälle in der Periode erfasst, in der die wirtschaftliche Ursache liegt, unabhängig von der tatsächlichen Zahlung. Die Erträge (Ressourcenaufkommen) und Aufwendungen (Ressourcenverbrauch) sind in der Ergebnisrechnung auszuweisen.<sup>114</sup>

### 2.3.2 Drei-Komponenten-Rechnung

Die **Drei-Komponenten-Rechnung**, in Form der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung, ist Hauptbestandteil der kommunalen Doppik.<sup>115</sup> Die nachstehende Abbildung stellt die Drei-Komponenten-Rechnung dar:

<sup>113</sup> In Anlehnung an Häfner, 2003, S. 31.

<sup>114</sup> Vgl. Kalabuch, 2010, S. 623. Die Doppik unterscheidet, neben den Erträgen und Aufwendungen, auch zwischen Einzahlungen/Auszahlungen, Einnahmen/Ausgaben sowie Kosten und Leistungen. Vgl. ausführlich Rose, 2013, S. 28-31; Braun, 2011, S.84-91; Truckenbrodt/Zähle, 2012, S. 178-180.

<sup>115</sup> Vgl. Lüder, 1996.

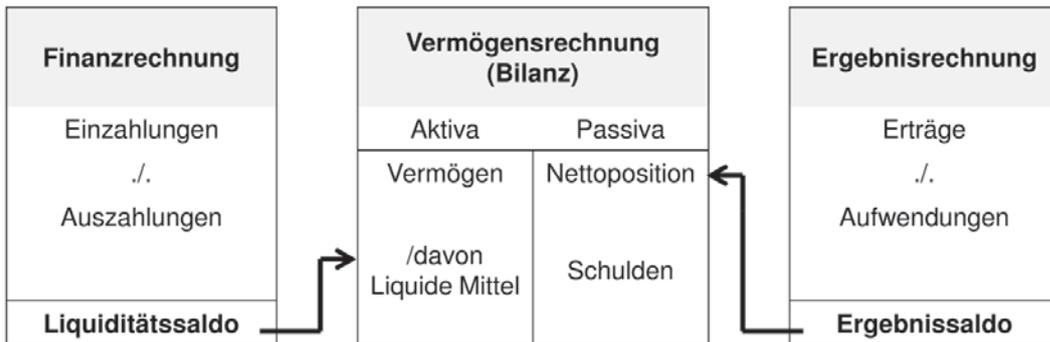


Abb. 3: Drei-Komponenten-Rechnung<sup>116</sup>

Zentraler Bestandteil der Drei-Komponenten-Rechnung ist die **Vermögensrechnung (Bilanz)**. Hierin wird das Vermögen gegenüber den Schulden, Rückstellungen und Nettoposition (Eigenkapital) in gegliederter und betragsmäßig ausgeglichener Form dargestellt.<sup>117</sup> Ziel ist es, eine jährliche stichtagsbezogene Vermögensrechnung aufzustellen, die vollständig und übersichtlich ist.

Die **Ergebnisrechnung** soll die Quellen und die Ursachen der Erträge und Aufwendungen darstellen und somit zur Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts beitragen.<sup>118</sup> Der Aufbau der Ergebnisrechnung richtet sich nach dem Gesamtkostenverfahren.<sup>119</sup>

Innerhalb der **Finanzrechnung** werden alle zahlungsbegleitenden Vorgänge des Haushaltsjahres dokumentiert.<sup>120</sup>

<sup>116</sup> Vgl. ähnlich Häfner, 2003, S. 35; Kußmaul/Henkes, 2009, S. 71; Schwarting, 2005b, S. 171; Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 28; Raupach/Stangenberg, 2009, S. 24; Lüder, 2001, S. 36.

<sup>117</sup> Vgl. Häfner, 2003, S. 34; Bachmann, 2004, S. 13; Schmidt, 2004, S. 342.

<sup>118</sup> Vgl. Häfner, 2003, S. 29-30; Henneke/Strobl/Diemert, 2008, S. 283, Rn. 2.

<sup>119</sup> Vgl. Lüder, 1999, S. 13; Wyborny, 2006, S. 38; Körner, 2001, S. 51.

<sup>120</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 55-56.



### 2.3.3 Ziele der Doppik

#### 2.3.3.1 Umsetzung der intergenerativen Gerechtigkeit

Mit der Doppik-Umsetzung soll eine **intergenerative Gerechtigkeit** erreicht werden.<sup>121</sup> *Glöckner/Gnädinger/Grieger* konkretisieren die intergenerative Gerechtigkeit durch die Weiterentwicklung zur **interperiodischen Gerechtigkeit**, die sich auf ein Haushaltsjahr bezieht.<sup>122</sup> Danach soll im Haushaltsjahr „jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen mittels Abgaben wieder ersetzen [...], sodass sie das von ihrer Vorgänger-Generation empfangene öffentliche Vermögen uneingeschränkt an die Nachfolger-Generation übergeben kann.“<sup>123</sup> Das bedeutet, dass in jedem Haushaltsjahr die Aufwendungen durch Erträge gedeckt werden müssen und weder stille Lasten noch stille Reserven auf die folgende Generation übertragen werden sollen.<sup>124</sup>

#### 2.3.3.2 Verbesserung der Steuerungsfähigkeit in den Kommunen

Im Rahmen einer **ziel- und ergebnisorientierten Steuerung** rücken die kommunalen Leistungen bzw. Produkte der Verwaltung in den Mittelpunkt. Produkte sind dabei die Arbeitsergebnisse der Verwaltung und Ansatzpunkt zur Messung ihrer Effizienz und Effektivität.<sup>125</sup>

Darüber hinaus wird zukünftig die kommunale Steuerung durch die Vorgabe von **Zielen** und **Leistungskennzahlen** erfolgen (Outputsteuerung).<sup>126</sup>

Zusätzlich sollen alle Kommunen eine **Kosten- und Leistungsrechnung**

---

<sup>121</sup> Vgl. Lüder, 1999, S. 7; Lüder, 2001, S. 35; Köhrmann, 2009, S. 9-11; Henkes, 2008, S. 56.

<sup>122</sup> Vgl. Glöckner/Gnädinger/Grieger, 2008, S. 4.

<sup>123</sup> Notheis/Ade, 2009, S. 27; Lüder, 1999, S. 7; Müller/Papenfuß/Schaefer, 2009, S. 75; Magin, 2010, S. 267.

<sup>124</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 13.

<sup>125</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 1993, S. 20-21; KGSt-Bericht, 1995, S. 10; KGSt-Bericht, 1997, S. 7.

<sup>126</sup> Leistungskennzahlen (nicht-monetäre Kennzahlen) werden in dieser Arbeit nicht weiter betrachtet.

einführen, um die interne Steuerung zu verbessern und weitere Informationen zu generieren.<sup>127</sup> Durch die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung können zukunftsgerichtete, wirtschaftliche Entscheidungen getroffen werden.<sup>128</sup>

In welcher Form und Ausprägung die Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden soll, wird inhaltlich nicht klar geregelt: „Zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung setzt die Gemeinde nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und nach den örtlichen Bedürfnissen insbesondere die Kosten- und Leistungsrechnung und das Controlling mit einem unterjährigem Berichtswesen ein.“<sup>129</sup> Durch diese unklare Regelung wird die Kommune aufgefordert, Entscheidungen über die Einrichtung und Ausgestaltung sowie den Detaillierungsgrad der Kosten- und Leistungsrechnung und des Controllings zu treffen.<sup>130</sup>

### 2.3.3.3 Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses

In den vergangenen Jahrzehnten haben viele Kommunen **Ausgliederungen von kommunalen Einrichtungen** mit oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit vorgenommen und weisen daher oft **konzernähnliche Strukturen** auf. Nach Art. 28 Abs. 2 Grundgesetz können die Kommunen auf Basis der kommunalen Selbstverwaltung eigenständig entscheiden, ob kommunale Aufgaben in öffentlich-rechtlicher oder in privatrechtlicher Form ausgeführt werden sollen. Grund für die Ausgliederungen war, dass finanzielle Verbindlichkeiten ausgelagert werden konnten. Die dadurch entstehenden **Informationsverluste** führen dazu, dass ein Gesamtüber-

---

<sup>127</sup> Vgl. Köhrmann, 2009, S. 12-13.

<sup>128</sup> Vgl. Isemann/Müller/Müller, 2009, S. 17.

<sup>129</sup> § 21 Abs. 1 GemHKVO.

<sup>130</sup> Vgl. ausführlich zur Kosten- und Leistungsrechnung im öffentlichen Sektor Isemann/Müller/Müller, 2009.

blick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nur schwer umsetzbar ist und folglich Intransparenz entsteht.<sup>131</sup>

Durch die Doppik besteht nun die Möglichkeit, die Abschlussrechnungen der ausgegliederten Einrichtungen mit der Kernverwaltung in einem **Gesamtabschluss zu konsolidieren**, um den verlorengegangenen Gesamtüberblick wieder zu erhalten.<sup>132</sup>

### 2.3.3.4 Steigerung der Transparenz

Mittels **Transparenz** sollen Einblick und Durchblick in Entscheidungen und Vorgänge der Verwaltung ermöglicht werden.

**Einblick** bedeutet, dass die entsprechende Interessensgruppe den gleichen Informationsstand benötigt wie die Verwaltung. Unter **Durchblick** wird das nachvollziehbare Verwaltungshandeln verstanden.<sup>133</sup>

Um Einblick und Durchblick zu erlangen, werden daher vollständige Informationen über das Verwaltungshandeln benötigt sowie eine durchschaubare und transparente Rechnungslegung.<sup>134</sup> Sind keine vollständigen Informationen vorhanden, liegt eine **Intransparenz** vor und es entstehen **Informationsasymmetrien**.

---

<sup>131</sup> Vgl. Schaefer, 2005, S. 333; Peper/Weller, 2010, S. 23.

<sup>132</sup> Vgl. Müller/Papenfuß/Schaefer, 2009, S. 123; KGSt/Bertelsmann Stiftung, 2009, S. 14. Häfner, 2003, S. 18; Fudalla/Wöste, 2008, S. 2; Zahradnik, 1997, S. 165; Schauer, 1994, S. 35; zur Mühlen/Loitz, 1998, S. 583. In einzelnen Kommunen in Niedersachsen wurden bereits erste Probe-Gesamtabschlüsse erstellt, wie z. B. bei der Stadt Salzgitter. Seit 2012 sind die niedersächsischen Kommunen verpflichtet, sofern die Voraussetzungen vorliegen, einen konsolidierten Gesamtabschluss zu erstellen. Eine Übersicht über die Fristen zur Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses in den einzelnen Bundesländern ist zu finden bei Peper/Weller, 2010, S. 22. Vgl. zu den Inhalten eines konsolidierten Gesamtabschlusses in Niedersachsen § 128 Abs. 4-6 NKomVG.

<sup>133</sup> Vgl. Liemann, 2002, S. 397-399.

<sup>134</sup> Vgl. Köhrmann, 2009, S. 14-15.

### 2.3.4 Stärken der Doppik

Eine **Stärke der Doppik** ist das durch die Drei-Komponenten-Rechnung geschlossene **integrierte System**, mit dessen Hilfe die Strom- und Bestandsgrößen verbucht werden.<sup>135</sup> Auf Nebenrechnungen, die teilweise bei der erweiterten Kameralistik und bei der erweiterten Kameralistik n. F. anfallen, kann daher verzichtet werden. Demzufolge sinkt die Fehler- und Manipulationsanfälligkeit.<sup>136</sup>

Neben der Buchführung können mit der Doppik auch andere Bereiche wie beispielsweise das **Controlling** oder die **Kosten- und Leistungsrechnung** eingeführt werden.<sup>137</sup> Dadurch werden die **Steuerungs- und Kontrollmöglichkeiten** erhöht, da der Adressatenkreis erweitert wird, der in der Lage ist, einen doppelischen Haushaltsplan oder auch Jahresabschluss zu interpretieren.<sup>138</sup>

## 2.4 Bestandteile des doppelischen Jahresabschlusses nach NKR

Der **doppelische Jahresabschluss** ist das Gegenstück zum Haushaltsplan<sup>139</sup> und ersetzt die kamerale Jahresrechnung. Durch Vorlage des Jahresabschlusses legt der **Hauptverwaltungsbeamte Rechenschaft ab**, wie er die Haushaltswirtschaft in dem Berichtsjahr geführt hat. Im Vordergrund stehen dabei das Ergebnis der Haushaltswirtschaft, die Auswirkungen auf Vermögen und Schulden und die zukünftige Entwicklung.<sup>140</sup>

---

<sup>135</sup> Vgl. Metzging, 2008, S. 13; KGSt-Bericht, 1995, S. 12; Häfner, 2003, S. 18.

<sup>136</sup> Vgl. Paul, 2004, S. 221; Blume-Beyerle, 1995, S. 237.

<sup>137</sup> Vgl. Brixner/Harms/Noe, 2003, S. 22, Rn. 85; Fudalla/Wöste, 2008, S. 2.

<sup>138</sup> Vgl. Müller/Papenfuß/Schaefer, 2009, S. 124.

<sup>139</sup> Der Haushaltsplan bildet auch in der Doppik die Grundlage für die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Kommune. Die Kernelemente des doppelischen Haushaltsplans sind die Produkte sowie dessen ressourcenorientierte Darstellung. Vgl. Rose, 2013, S. 421; Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 87.

<sup>140</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 176; Henneke/Strobl/Diemert, 2008, S. 431; Fudalla, 2008, S. 112.

Gemäß § 128 Abs. 1 NKomVG hat die Gemeinde „für jedes Haushaltsjahr einen Jahresabschluss nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung klar und übersichtlich aufzustellen. Im Jahresabschluss sind sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sowie die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde darzustellen.“<sup>141</sup>

Der Jahresabschluss besteht aus **Bilanz, Ergebnisrechnung, Finanzrechnung sowie einem Anhang**.<sup>142</sup> Die Inhalte sowie die Gliederung des Jahresabschlusses sind in den §§ 48 bis 57 GemHKVO geregelt. Für die Aufstellung des Jahresabschlusses werden die vorgeschriebenen Muster des Ausführungserlasses angewandt.<sup>143</sup>

### 2.4.1 Bilanz

Nachdem alle Geschäftsvorfälle vollständig verbucht worden sind, ist zum Ende des Haushaltsjahres eine **Bilanz**, unterteilt in Aktiv- und Passivseite, aufzustellen. Nach § 54 Abs. 1 GemHKVO wird die Bilanz in Kontoform aufgestellt und weist alle Posten nach § 54 Abs. 2 und 4 aus. Unter der Bilanz sind ggf. die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre zu vermerken.<sup>144</sup>

#### 2.4.1.1 Aktivseite

Die NKR-Bilanz,<sup>145</sup> die nicht unterteilt wird in Anlagevermögen und Umlaufvermögen, beginnt mit der Bilanzposition „**Immaterielles Vermögen**“. Hierzu zählen neben Konzessionen, Lizenzen und ähnliche Rechte, sons-

---

<sup>141</sup> § 128 Abs. 1 NKomVG.

<sup>142</sup> Vgl. § 128 Abs. 2 NKomVG.

<sup>143</sup> Vgl. Ausführungserlass zur GemHKVO, insbesondere die Muster 11, 12 sowie 15-18.

<sup>144</sup> Vgl. § 54 Abs. 5 GemHKVO.

<sup>145</sup> Vgl. Ausführungserlass zur GemHKVO, Muster 15.

tiges immaterielles Vermögen, Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände auch die geleisteten Investitionszuweisungen und Investitionszuschüsse, die planmäßig abgeschrieben werden.<sup>146</sup>

Ebenso zählt der sogenannte „aktivierter Umstellungsaufwand“ zu den immateriellen Vermögensgegenständen, der in Artikel 6 Abs. 11 (Gem-HausRNeuOG) geregelt ist. Danach dürfen Ausgaben des Verwaltungshaushalts, die für die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens angefallen sind und die bis zum Ende des letzten Haushaltsjahres, das noch nach den bisherigen kameralen Vorschriften geführt wurde, als Investition im Sinne von § 120 Abs. 1 NKomVG angesehen werden.<sup>147</sup>

Zur Bilanzposition „**Sachvermögen**“ zählen die unbebauten bzw. bebauten Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte<sup>148</sup> an unbebauten bzw. bebauten Grundstücken, das Infrastrukturvermögen, Bauten auf fremden Grundstücken, Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler, Maschinen und technische Anlagen sowie Fahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Vorräte sowie geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau.<sup>149</sup>

Im Bereich des Sachvermögens besteht die Besonderheit, dass Grund und Boden immer grundstücksbezogen zusammen mit den Gebäuden (bei bebauten Grundstücken) bzw. mit Grundstücksaufbauten (bei unbebauten Grundstücken) dargestellt werden. Lediglich das Infrastrukturvermögen stellt eine Ausnahme dar. In diesem Fall erfolgt ein eigenständiger Ausweis des Grund und Bodens, da eine Mehrfachnutzung unterstellt werden kann.<sup>150</sup>

---

<sup>146</sup> Vgl. § 42 Abs. 4 GemHKVO.

<sup>147</sup> Vgl. § 6 Abs. 11 i. V. m. Abs. 8 GemHausRNeuOG.

<sup>148</sup> Dies können z. B. Erbbaurechte oder Wohnungseigentumsrechte sein.

<sup>149</sup> Vgl. LSKN, 2009.

<sup>150</sup> Vgl. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 285-287.

Die Bilanzposition „**Finanzvermögen**“ beinhaltet neben den Anteilen an verbundenen Unternehmen Beteiligungen, Sondervermögen mit Sonderrechnung,<sup>151</sup> Ausleihungen und Wertpapiere.

Zugleich zählen die Forderungen zu dem Finanzvermögen, die in der kommunalen Bilanz in drei Kategorien unterteilt werden: Es gibt die öffentlich-rechtlichen, privatrechtlichen und die Forderungen aus Transferleistungen. Öffentlich-rechtliche Forderungen entstehen durch die Festsetzung<sup>152</sup> von Gebühren, Beiträgen, Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die bis zum Abschlussstichtag noch nicht beglichen wurden. Unter Forderungen aus Transferleistungen fallen z. B. die Zuweisungen von anderen Körperschaften<sup>153</sup> oder Erstattungen bzw. Rückforderungen von Sozialhilfe- oder Wohngeldleistungen.<sup>154</sup>

Die Aktivseite der kommunalen Bilanz wird abgeschlossen mit der Position der „**liquiden Mittel**“ und dem „**aktiven Rechnungsabgrenzungsposten**“.

### 2.4.1.2 Passivseite

Die Passivseite beginnt mit der „**Nettoposition**“, zu der gemäß § 54 Abs. 4 GemHKVO das Basis-Reinvermögen, die Rücklagen, das Jahresergebnis sowie die Sonderposten zählen.

Das Basis-Reinvermögen wird weiter unterteilt in das Reinvermögen und den Soll-Fehlbetrag aus kameralem Abschluss. Das Reinvermögen wird

---

<sup>151</sup> Zum Sondervermögen gehören neben dem Gemeindegliederungsvermögen, dem Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, den wirtschaftlichen Unternehmungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und öffentliche Einrichtungen, für die eine Sonderrechnung geführt werden muss, auch die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.

<sup>152</sup> Grundlage hierfür sind Satzungen oder Rechtsverordnungen.

<sup>153</sup> Beispielsweise Zuweisungen und Umlagen nach dem NFAG, Gemeindeanteile an der Einkommensteuer oder Umsatzsteuer.

<sup>154</sup> Vgl. Rose, 2013, S. 439-440.

für die erste Eröffnungsbilanz ermittelt und festgeschrieben.<sup>155</sup> Eine Erhöhung des Reinvermögens ist nur möglich, wenn die Überschussrücklage zur Veränderung des Reinvermögens umgewandelt<sup>156</sup> oder empfangenen Investitionszuweisungen und -zuschüsse für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände dem Reinvermögen zugeordnet werden.<sup>157</sup>

Der noch nicht abgedeckte Soll-Fehlbetrag<sup>158</sup> aus Vorjahren des Verwaltungshaushalts wird als Minusbetrag übernommen, ohne Verrechnung mit dem Basis-Reinvermögen.<sup>159</sup> Werden in den ersten doppelischen Haushaltsjahren Überschüsse erwirtschaftet, dann müssen diese zunächst mit den Sollfehlbeträgen des Verwaltungshaushalts verrechnet werden.<sup>160</sup>

Die Bilanzposition Rücklagen wird weiter differenziert in zweckgebundene Rücklagen, sonstige Rücklagen und Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen bzw. außerordentlichen Ergebnisses.<sup>161</sup> Über die tatsächliche Zuführung zur Überschussrücklage beschließt der Gemeinderat am Jahresende.<sup>162</sup> Die Überschussrücklage kann zum Ausgleich eines Haushaltsfehlbetrages herangezogen oder in ein Basis-Reinvermögen umgewandelt werden, soweit keine Fehlbeträge aus Vorjahren vorhanden sind, „der Haushalt ausgeglichen ist und nach der geltenden mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung keine Fehlbeträge zu erwarten sind.“<sup>163</sup>

---

<sup>155</sup> Vgl. Lasar, 2009b, S. 442.

<sup>156</sup> Vgl. § 110 Abs. 5 und 7 NKomVG; Lasar, 2009b, S. 441.

<sup>157</sup> Vgl. § 42 Abs. 5, S. 2 GemHKVO.

<sup>158</sup> Sollfehlbeträge entstehen durch das Ergebnis des letzten kameralen Abschlusses. Diese müssen in die Doppik übernommen werden.

<sup>159</sup> Vgl. Art. 6 Abs. 8, S. 3 GemHausRNeuOG.

<sup>160</sup> Vgl. Art. 6 Abs. 9 GemHausRNeuOG.

<sup>161</sup> Vgl. § 123 Abs. 1, S. 2 NKomVG. Eine zweckgebundene Rücklage ist z. B. für das Kapital einer rechtlich unselbstständigen Stiftung zu bilden. Vgl. dazu weiter Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 319-321.

<sup>162</sup> Vgl. § 58 Abs. 1, Nr. 10 NKomVG.

<sup>163</sup> § 110 Abs. 7 NKomVG.

Unter die Position Jahresergebnis fallen die Fehlbeträge aus Vorjahren sowie der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag, der aus dem Abschluss der Ergebnisrechnung ermittelt wird.

Die Bilanzposition Sonderposten stellt eine Mischform aus Eigen- und Fremdfinanzierung dar, da die durchgeführten Investitionsmaßnahmen mit in die Bilanz aufgenommen werden. Aufgrund der Zweckbestimmung von Zuwendungen und Beiträgen sowie der Möglichkeit einer Überdeckung, beispielsweise bei Straßenausbaubeiträgen, kann eine Abbildung beim Basisreinvermögen nicht erfolgen, da einerseits Finanzierungsmittel der Kommune zur Verfügung gestellt werden, aber andererseits durch die Zweckbindung eine Verpflichtung eingegangen wird. Im NKR ist nur die passivische Darstellung zulässig, da der gesamte Ressourcenverbrauch in der Ergebnisrechnung offengelegt werden muss.<sup>164</sup>

Der Bereich der Sonderposten wird weiter unterteilt: Im Sonderposten für Investitionszuweisungen und -zuschüsse werden von der Gemeinde empfangene Investitionszuweisungen und -zuschüsse für abnutzbare Vermögensgegenstände als Sonderposten ausgewiesen und entsprechend der Nutzungsdauer aufgelöst.<sup>165</sup> Gleichmaßen anzusiedeln ist auch der Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten, unter den beispielsweise Erschließungsbeiträge oder Kanalbaubeiträge fallen. Außerdem gibt es einen Sonderposten für den Gebührenausgleich, der bei Gebührenüberschüssen herangezogen wird. Ein weiterer Sonderposten besteht im Bereich des Bewertungsausgleichs.<sup>166</sup> Des Weiteren gibt es einen Sonderposten für erhaltene Anzahlungen. Hierbei wird von der Kommune eine zweckgebundene Zahlung für die Finanzierung von Inves-

---

<sup>164</sup> Vgl. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 323-324. Es darf kein saldierter Ressourcenverbrauch abgebildet werden. Daher müssen Abschreibungen und Erträge aus der Auflösung von Sonderposten einzeln in der Ergebnisrechnung aufgeführt werden.

<sup>165</sup> Vgl. § 42 Abs. 5 GemHKVO.

<sup>166</sup> Vgl. zu dem Sonderposten für den Bewertungsausgleich § 124 Abs.4, S. 4 NKomVG.

titionen empfangen, bevor die eigentliche Investition vorgenommen wird. Dieser Geschäftsvorfall wird separat in der Bilanz dargestellt.<sup>167</sup>

Die Bilanzposition „**Schulden**“ beinhaltet alle am Abschlussstichtag der Höhe und der Fälligkeit nach feststehenden Geldschulden und Verbindlichkeiten. Nach § 54 Abs. 4 GemHKVO werden die Schulden unterteilt in Geldschulden, Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Transferverbindlichkeiten<sup>168</sup> und sonstige Verbindlichkeiten.

Es folgen die „**Rückstellungen**“, die unterhalb der Schulden als einzelne Bilanzposition ausgewiesen werden. Rückstellungen sind für Verpflichtungen zu bilden, „die dem Grunde nach zu erwarten sind, deren Höhe oder Fälligkeit aber noch ungewiss ist.“<sup>169</sup>

Die NKR-Bilanz unterscheidet nach § 54 Abs. 4 GemHKVO folgende Rückstellungsarten:<sup>170</sup>

- Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen,
- Rückstellungen für Altersteilzeit und andere Maßnahmen,
- Instandhaltungsrückstellungen,
- Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge kommunaler Deponien,
- Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten,
- Rückstellungen im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen,

---

<sup>167</sup> Vgl. Rose, 2013, S. 443.

<sup>168</sup> Die Transferverbindlichkeiten stellen das Gegenteil zu den Transferforderungen dar. Sie werden weiter unterschieden in Finanzausgleichsverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke, Verbindlichkeiten aus Schuldendiensthilfen, aus sozialen Leistungen, aus Investitionszuschüssen, Steuerverbindlichkeiten und anderen Transferverbindlichkeiten. Vgl. LSKN, 2011a, S. 9-10.

<sup>169</sup> § 123 Abs. 2 NKomVG.

<sup>170</sup> Vgl. LSKN, 2011a, S. 12.

- Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren,
- andere Rückstellungen.

Abgeschlossen wird die Passivseite mit der Bilanzposition „**passive Rechnungsabgrenzung**“.

### 2.4.2 Ergebnisrechnung

In der **Ergebnisrechnung**, die für den Jahresabschluss in Staffelform aufgestellt wird, werden alle Erträge und Aufwendungen abgebildet, die im Haushaltsjahr anfallen.<sup>171</sup> Daneben wird die Ergebnisrechnung unterteilt in das ordentliche und außerordentliche Ergebnis.

**Außerordentliche Erträge bzw. Aufwendungen** entstehen durch ungewöhnliche und selten vorkommende oder periodenfremde Geschäftsvorfälle und grenzen sich von der gewöhnlichen Tätigkeit der Gemeinde ab.<sup>172</sup>

Hierzu zählen z. B. Spenden, die nicht an einen Verwendungszweck gebunden sind, Aufwendungen im Zusammenhang mit Katastrophen, erhaltene Schadensersatzleistungen oder auch Vermögensveräußerungen. Periodenfremde Erträge oder Aufwendungen entstehen, wenn die wirtschaftliche Ursache den vorhergehenden oder künftigen Haushaltsjahren zuzuschreiben ist. Beispielsweise ist dies der Fall bei der Auflösung von Rückstellungen, wenn der Grund für die Bildung nicht mehr besteht oder bei außerplanmäßigen Abschreibungen. Auch durch Zuschreibungen aus der Werterhöhung von Vermögensgegenständen entstehen außerordentliche Erträge.<sup>173</sup> Im Umkehrschluss sind als **ordentliche Erträge und Aufwendungen** die gewöhnlichen, regelmäßig vorkommenden und

---

<sup>171</sup> Vgl. § 50 Abs. 1 und 2 GemHKVO. Definitionen und Beispiele zu den einzelnen Positionen der Ergebnisrechnung sind zu finden unter LSKN, 2011a.

<sup>172</sup> Vgl. § 59, Nr. 6 GemHKVO.

<sup>173</sup> Vgl. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 657-658, 398-402; LSKN, 2011a, S. 1-3.

periodengerechten Geschäftsvorfällen anzusehen.<sup>174</sup> Dagegen gibt es in der Praxis **Zuordnungsprobleme**, ob ein ordentlicher oder außerordentlicher Ertrag bzw. Aufwand vorliegt, beispielsweise im Bereich der Rückstellungsaufösungen.<sup>175</sup>

Durch den separaten Ausweis der ordentlichen bzw. außerordentlichen Erträge und Aufwendungen wird ermittelt, ob ein **Haushaltsausgleich** erreicht werden kann. In Niedersachsen soll gemäß § 110 Abs. 4 NKomVG der Gesamtbetrag der ordentlichen Erträge mindestens den Gesamtbetrag der ordentlichen Aufwendungen decken.<sup>176</sup> Außerdem ist ebenfalls ein Ausgleich im außerordentlichen Ergebnisbereich zu erzielen.<sup>177</sup>

Sofern ein **ordentlicher Fehlbetrag** (kein ausgeglichenes ordentliches Ergebnis) entsteht, so ist dieser unverzüglich zu decken. Dazu ist zunächst die ordentliche Rücklage, gefolgt von den außerordentlichen Überschüssen und der außerordentlichen Rücklage, in Anspruch zu nehmen. Sollte mittelfristig ein Ausgleich nicht möglich sein, so ist ein **Haushaltssicherungskonzept** aufzustellen.<sup>178</sup>

Ein Haushaltssicherungskonzept umfasst dabei zwei Komponenten:<sup>179</sup>

---

<sup>174</sup> Vgl. Rose, 2013, S. 92-93.

<sup>175</sup> Sollte die Rückstellung für Pensionen oder Rückstellungen im Rahmen des Finanzausgleichs zu hoch bemessen worden sein und mit der Herabsetzung muss regelmäßig gerechnet werden, dann ist dies ein ordentlicher Vorgang. Vgl. LSKN, 2011a, S. 5.

<sup>176</sup> Überschüsse sind der ordentlichen Rücklage zuzuführen. Vgl. § 123 Abs. 1, S. 1, Nr. 1 i. V. m. § 110 Abs. 7, S. 2 NKomVG.

<sup>177</sup> Die außerordentlichen Erträge dürfen nicht geringer ausfallen als die außerordentlichen Aufwendungen und sind soweit sie planbar sind, im Ergebnishaushalt einzuplanen. Vgl. § 110 Abs. 4, S. 2 NKomVG; Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 399. Bei einem Überschuss wäre dies der außerordentlichen Rücklage zuzuführen. Vgl. § 123 Abs. 1, S. 1, Nr. 2 i. V. m. § 110 Abs. 7, S. 2 NKomVG.

<sup>178</sup> Vgl. § 24 GemHKVO.

<sup>179</sup> Vgl. Rose, 2013, S. 112-113.

- Es sind Maßnahmen aufzuzeigen, wie der bestehende Fehlbetrag abgebaut und zukünftige Fehlbeträge verhindert werden können, z. B. durch Nichtdurchführung von Investitionen, Veräußerung von Vermögensgegenständen und Verzicht auf Neuverschuldung.
- Es ist ein Zeitraum zu nennen, in dem der Haushaltsausgleich wieder vorliegt.

### 2.4.3 Finanzrechnung

Die **Finanzrechnung** wird in der Verbundrechnung laufend mitbebuht. Jedoch ist die buchungstechnische Umsetzung in Niedersachsen nicht einheitlich geregelt, sondern es gibt verschiedene Verfahren zur Erstellung einer Finanzrechnung, die in der folgenden Abbildung dargestellt werden:<sup>180</sup>

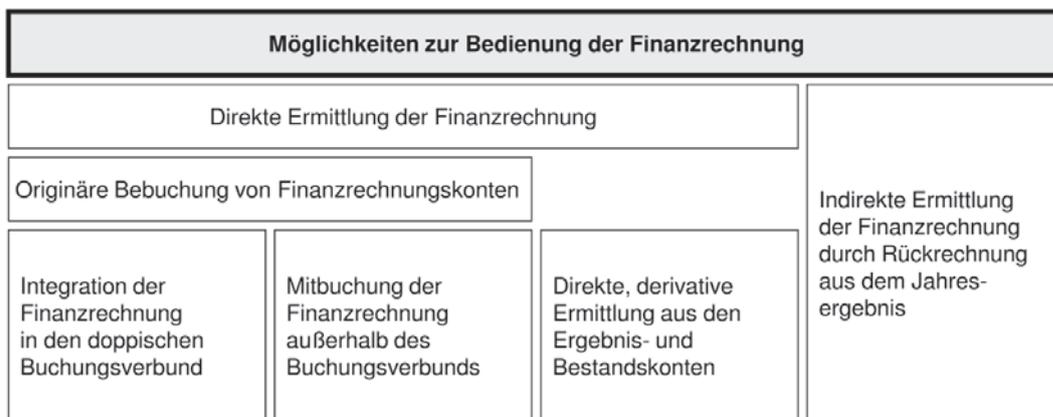


Abb. 4: Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzrechnung<sup>181</sup>

Gemäß § 35 Abs. 6 GemHKVO muss die Finanzrechnung direkt bedienbar sein. Da der Gesetzgeber keine weiteren Erläuterungen gibt, kann davon ausgegangen werden, dass alle drei Verfahren der direkten Ermittlung

<sup>180</sup> Vgl. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 430-437.

<sup>181</sup> In Anlehnung an das Modellprojekt Doppischer Kommunalhaushalt in NRW, 2003, S. 125.

der Finanzrechnung zulässig sind. Ausgeschlossen wird nur die indirekte Ermittlungsmethode, die in der Privatwirtschaft angewandt wird.<sup>182</sup>

Die Finanzrechnung wird im Rahmen des Jahresabschlusses ebenfalls in Staffelform aufgestellt. Dadurch können unterschiedliche Zwischensalden ausgewiesen werden, die Hinweise auf die Finanzierungsquellen geben.<sup>183</sup>

Folgende Zwischensalden werden gebildet:

- Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit („Cashflow“),
- Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit,
- Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit,
- Änderungen des Bestands an liquiden Mitteln.

Im Ergebnis zeigt die Finanzrechnung die Entwicklung der Zahlungsmittel sowie die Zahlungsfähigkeit der Kommune. Zum Jahresabschluss muss der Endbestand der Finanzrechnung mit den liquiden Mitteln der Vermögensrechnung übereinstimmen.<sup>184</sup>

Bei einem positiven Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit stehen der Kommune in diesem Umfang Eigenmittel, beispielsweise zur Finanzierung von Investitionen, zur Schuldentilgung oder als Liquiditätsreserve, zur Verfügung. Ist der Cashflow negativ, so müssen ggf. durch Vermögensveräu-

---

<sup>182</sup> Bei der Integration der Finanzrechnung werden die entsprechenden Konten direkt im ursprünglichen Buchungssatz angesprochen. Die Mitbuchung der Finanzrechnung erfolgt wie in der kaufmännischen Praxis. In diesem Fall wird die Finanzrechnung „technisch“ mitkontiert. Ein ganz anderes Verfahren ist die direkte derivative Ermittlung aus den Ergebnis- und Bestandskonten. Hierbei wird auf die Finanzrechnungskonten verzichtet. Die Datengrundlage für die Erstellung der Finanzrechnung wird abgeleitet aus der Finanzbuchhaltung. Innerhalb des Jahresabschlusses werden die Aufwands- und Ertragsbuchungen um die entsprechenden Bestandskonten korrigiert. Dieses Verfahren ist sehr aufwendig und findet daher in der Praxis keine Anwendung. Die Gebietskörperschaften in Niedersachsen wenden alle, unabhängig von der Variante, die originäre Bebuchung von Finanzrechnungskonten an. Dies steht oftmals in Abhängigkeit zum eingesetzten EDV-System für das Haushalts- und Rechnungswesen. Vgl. dazu Goldbach, 2009, S. 153-154; Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 430-437; Hennies, 2005, S. 81.

<sup>183</sup> Vgl. Henneke/Strobl/Diemert, 2008, S. 308, Rn. 8; Brede, 2001, S. 199. Definitionen und Beispiele zu den einzelnen Positionen der Finanzrechnung sind zu finden unter LSKN, 2011a.

<sup>184</sup> Vgl. Rose, 2013, S. 42-43.

ßerungen, Verzicht auf Investitionen im Folgejahr, Kreditaufnahmen oder durch Inanspruchnahme der Liquiditätsreserve die laufenden Auszahlungen gedeckt werden.<sup>185</sup>

### 2.4.4 Anhang

Der **Anhang** ist Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses und steht gleichberechtigt und im engen Sachzusammenhang zu den bereits genannten Bestandteilen.<sup>186</sup> Die **Aufgabe des Anhangs** ist, die Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung **zu konkretisieren und zu ergänzen**. Insbesondere werden die **wichtigsten Ergebnisse** sowie **erhebliche Abweichungen** erläutert und es können **zusätzliche Informationen** gegeben werden, um die Aussagefähigkeit und Übersichtlichkeit zu verbessern.<sup>187</sup> Erläuterungstatbestände gem. § 55 Abs.2 GemHKVO sind:

- die auf die Posten der Ergebnisrechnung sowie der Bilanz angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- Abweichungen von den bisher angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit Begründung, wobei deren Einfluss auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage gesondert darzustellen ist,
- Art und Höhe der wesentlichen außerordentlichen Erträge und Aufwendungen,
- Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungswerte,
- Haftungsverhältnisse, die auch dann anzugeben sind, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen,
- Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen ergeben könnten, und

---

<sup>185</sup> Vgl. Lüder, 1999, S. 25.

<sup>186</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 178; Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 199.

<sup>187</sup> Vgl. § 55 Abs. 1 GemHKVO; Magin, 2011, S. 30; Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 704-705; Coenenberg/Haller/Schultze, 2012, S. 851-854.

- Noch nicht abgedeckte Fehlbeträge, die nach den einzelnen Jahren getrennt angegeben werden.

Darüber hinaus existieren weitere Einzelvorschriften zu Angabepflichten im NKomVG sowie in der GemHKVO.<sup>188</sup> Ein verbindliches Gliederungsschema für den Anhang wird nicht vorgegeben. Die folgende Übersicht zeigt die Anlagen zum Anhang:

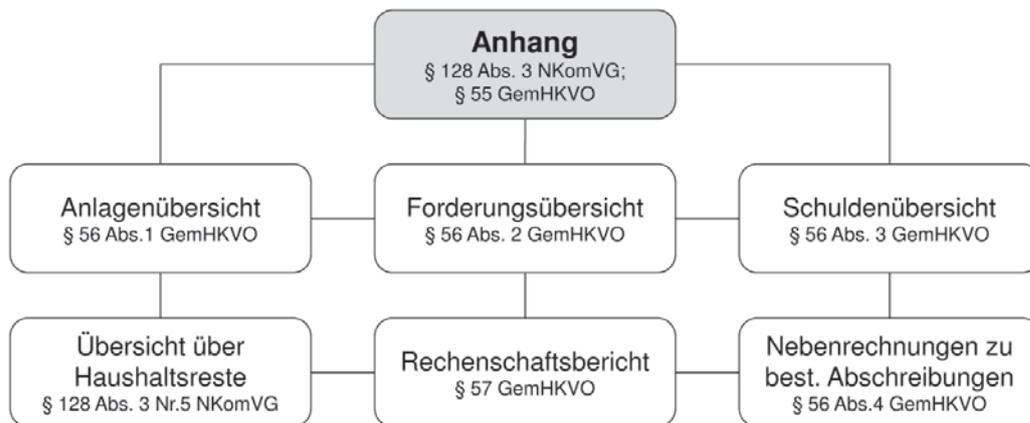


Abb. 5: Anlagen zum Anhang<sup>189</sup>

### 2.4.4.1 Anlagen-, Forderungs- und Schuldenübersicht

Dem Anhang ist eine **Anlagenübersicht** beizufügen, deren Gliederung sich nach der Bilanz richtet. In dieser Übersicht wird der Stand

- des immateriellen Vermögens,
- des Sachvermögens ohne Vorräte und ohne geringwertige Vermögensgegenstände sowie
- des Finanzvermögens ohne Forderungen

dargestellt. Dabei werden die Zu- und Abgänge sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen aufgezeigt.<sup>190</sup>

<sup>188</sup> Beispielsweise §§ 121 Abs. 2 und 4; 125 Abs. 3 NKomVG; § 47 Abs. 2; § 48 Abs.1 bis 4; § 56 Abs. 4; § 61 Abs. 2 und 6 GemHKVO.

<sup>189</sup> Eigene Darstellung.

<sup>190</sup> Vgl. § 56 Abs. 1 GemHKVO.

In der **Forderungsübersicht** werden die Forderungen der Kommune dargestellt. „Es wird jeweils der Gesamtbetrag am Abschlusstag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von über einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlusstag angegeben.“<sup>191</sup>

In der **Schuldenübersicht** werden folgende Schulden nachgewiesen:

- Geldschulden einschließlich Liquiditätskredite,
- Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften,
- Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung,
- Transferverbindlichkeiten und
- sonstige Verbindlichkeiten.

Des Weiteren wird der Gesamtbetrag am Anfang und am Ende des Haushaltsjahres angegeben. Dieser wird weiter unterteilt in Betragsangaben mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von über einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren.<sup>192</sup>

Neben diesen drei vorgestellten Übersichten sind ebenfalls eine Übersicht über die Haushaltsreste und entsprechende Nebenrechnungen nach § 56 Abs. 4 GemHKVO dem Anhang beizufügen.

Eine Rückstellungsübersicht ist gesetzlich nicht gefordert, obwohl eine Sinnhaftigkeit attestiert werden kann.<sup>193</sup>

### 2.4.4.2 Rechenschaftsbericht

Bei der Begriffswahl gibt es terminologische Unterschiede im kommunalen Rechnungswesen: Niedersachsen verwendet den Begriff des **Rechen-**

---

<sup>191</sup> § 56 Abs. 2 GemHKVO.

<sup>192</sup> Vgl. § 56 Abs. 3 GemHKVO.

<sup>193</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 311-312. Eine Rückstellungsübersicht sollte, ähnlich wie die Schuldenübersicht, den Stand und die Veränderungen sowie Fälligkeit der Rückstellungen dargestellt werden.

**schaftsberichts**, um sich von den handelsrechtlichen Vorschriften und dem Begriff „Lagebericht“ zu distanzieren. Anders sieht es in Nordrhein-Westfalen oder Schleswig-Holstein aus: Sie verwenden den handelsrechtlichen Begriff.<sup>194</sup>

*Leffson* versteht unter Rechenschaft die „Offenlegung der Verwendung anvertrauten Kapitals in dem Sinne, dass dem Informationsberechtigten – das kann auch der Rechenschaftslegende selbst sein – ein so vollständiger, klarer und zutreffender Einblick in die Geschäftstätigkeit gegeben wird, dass dieser sich ein eigenes Urteil über das verwaltete Vermögen und die damit erzielten Erfolge bilden kann.“<sup>195</sup>

Aus kameralen Zeiten wird auch in die Doppik als Hauptadressat des Rechenschaftsberichts der Gemeinderat übernommen, da dieser den Hauptverwaltungsbeamten entlastet.<sup>196</sup> Aber auch Außenstehende haben ein Interesse an den Inhalten des Rechenschaftsberichts.<sup>197</sup>

Der Rechenschaftsbericht erfüllt eine Verdichtungs- sowie Ergänzungsfunktion,<sup>198</sup> dessen konkrete Inhalte sich aus § 57 GemHKVO ergeben.

### 2.4.4.2.1 Verdichtungsfunktion

Die **Verdichtungsfunktion** bezieht sich dabei auf die Zusammenfassung einzelner Angaben im Jahresabschluss. Daraus wird eine Gesamtaussage über den **Verlauf der Haushaltswirtschaft** sowie über die finanzwirtschaftliche Lage der Gemeinde getroffen.<sup>199</sup> Hierbei wird eine Bewertung

---

<sup>194</sup> Vgl. Fudalla/Schwarting, 2009, S. 19, Rn. 2. Da sich diese Arbeit auf das NKR für Niedersachsen bezieht, wird daher im Folgenden vom Rechenschaftsbericht gesprochen.

<sup>195</sup> Leffson, 1987, S. 64.

<sup>196</sup> Vgl. § 58 Abs. 1, Nr. 10 NKomVG.

<sup>197</sup> Vgl. Fudalla/Schwarting, 2009, S. 49, Rn. 47.

<sup>198</sup> Vgl. Müßig, 2008, S. 192.

<sup>199</sup> Vgl. § 57 Abs.1 GemHKVO; Köhrmann, 2009, S. 60-61; Magin, 2011, S. 30.

der Jahresabschlussrechnungen vorgenommen. Um den Verlauf der Haushaltswirtschaft aufzuzeigen, werden die Ergebnisse des Jahresabschlusses dargestellt. Wesentliche Abweichungen in der Ergebnis- sowie Finanzrechnung von den Haushaltsansätzen müssen begründet werden.<sup>200</sup>

Die Darstellung der **finanzwirtschaftlichen Lage** der Gemeinde ist der Hauptbestandteil des Rechenschaftsberichts. Diese bezieht sich auf die Bewertung der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage. Bei der Beschreibung der Lage der Gemeinde können neben **finanzwirtschaftlichen** auch **strukturelle Angaben** gemacht werden. Hierzu zählen Informationen über die Wirtschaftsentwicklung oder den Standort der Gemeinde in der Region.<sup>201</sup> Zugleich können Angaben über Ausgliederungen, bestehende Beteiligungen oder Vertragsabschlüsse gemacht werden. Aber auch Informationen über die wesentlichen Investitionen, Liquidität und Kreditaufnahmen sind Bestandteil der finanzwirtschaftlichen Lage. Die Bewertung der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage legt *Lasar* dahingehend aus, dass der Hauptverwaltungsbeamte eine Beurteilung über eine positive oder negative finanzwirtschaftliche Entwicklung vornehmen soll.<sup>202</sup>

#### 2.4.4.2.2 Ergänzungsfunktion

Die **Ergänzungsfunktion** im Rechenschaftsbericht bezieht sich auf einen sachlichen sowie einen zeitlichen Aspekt.

Zu dem sachlichen Aspekt zählt die **Beschreibung der Lage und des Umfeldes der Gemeinde**, die unabhängig ist von der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage. Der zeitliche Aspekt spiegelt sich wider in der An-

---

<sup>200</sup> Vgl. *Lasar*, 2011, S. 412-413.

<sup>201</sup> Vgl. *Fudalla/Schwarting*, 2009, S. 80-86. Weitere Angaben können beispielsweise sein die Gemeindefläche, Konjunkturpolitik, Steuerpolitik, Einwohnerentwicklung, Altersstruktur oder Arbeitslosenquote.

<sup>202</sup> Vgl. *Lasar*, 2011, S. 413.

gabe von **Vorgängen, die von besonderer Bedeutung sind** und nach dem Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind.<sup>203</sup>

In diesem sogenannten **Nachtragsbericht** werden insbesondere finanzwirtschaftliche Vorgänge abgebildet. Diese sind erst nach Abschluss des Haushaltsjahres, jedoch vor Fertigstellung des Jahresabschlusses eingetreten. Ziel ist es, einen aktuellen Stand wiederzugeben. Welche Vorgänge von besonderer Bedeutung sind, liegt im Ermessen der Kommune. Hierunter könnten beispielsweise unerwartete Steuererstattungen oder Gerichtsverfahren fallen.<sup>204</sup>

Ebenso sind auch zu erwartende mögliche finanzwirtschaftliche **Risiken**, die von besonderer Bedeutung sind, darzustellen.<sup>205</sup> Bei einem Risiko gibt es die Möglichkeit einer ungünstigen Entwicklung, die mit einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit eintreten kann. Sollte ein Risiko mit wesentlichem Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vorliegen, dann sind die Auswirkungen auf den Verlauf der Haushaltswirtschaft bzw. die Lage der Kommune zu berichten. Hierbei ist darzustellen, wie sich die identifizierten Risiken in einem Zeitraum von einem Jahr auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirken.<sup>206</sup>

Obwohl § 57 Abs. 2 GemHKVO nur von finanzwirtschaftlichen Risiken spricht, wäre es sinnvoll den Rechenschaftsbericht auch mit möglichen Chancen, wie z. B. der Planung eines Gewerbe- und Industriegebiets, der Ansiedlung von Gewerbetreibenden oder der positiven Entwicklung im Tourismusbereich, der Kommune zu erweitern. Diese zusätzlichen Informationen sind hilfreich, um ein umfassenderes Bild zu erhalten. Ebenfalls sollten die gesetzlichen Mindestinhalte konkretisiert werden, da sie weitreichende Gestaltungs- und Einschätzungsspielräume eröffnen. Durch

---

<sup>203</sup> Vgl. § 57 Abs. 2 GemHKVO.

<sup>204</sup> Vgl. Fudalla/Schwarting, 2009, S. 96-97.

<sup>205</sup> Vgl. § 57 Abs. 2 GemHKVO.

<sup>206</sup> Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 938; DRS 20, Nr. 156 Konzernlagebericht.



Ergänzungsrechnungen, Überblickdarstellungen oder Zwischenberichte kann der Informationsgehalt verstärkt werden.<sup>207</sup>

### 2.4.5 Bestätigung und Veröffentlichung

Nach Aufstellung des Jahresabschlusses wird dieser bis zum 31.03. des Folgejahres an den Hauptverwaltungsbeamten weitergeleitet zur **Feststellung der Vollständigkeit und Richtigkeit**. Es folgt unverzüglich die Vorlage des aufgestellten Jahresabschlusses an die Rechnungsprüfung. Diese prüft den Jahresabschluss und erstellt einen Schlussbericht. Es wird geprüft, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage der Gemeinde darstellt. Im Hinblick auf den Rechenschaftsbericht ist zu prüfen, ob dieser mit dem Jahresabschluss harmoniert. Der Jahresabschluss einschließlich des Schlussberichtes mit entsprechendem Bestätigungsvermerk und gegebenenfalls einer Stellungnahme des Hauptverwaltungsbeamten wird dem Gemeinderat vorgelegt. Dieser berät und beschließt den Jahresabschluss bis spätestens zum 31.12. des Folgejahres. Anschließend erfolgen die Entlastung des Hauptverwaltungsbeamten durch den Rat und die unverzügliche Vorlage bzw. Anzeige der Beschlüsse an die Kommunalaufsichtsbehörde.<sup>208</sup> Nach der Vorlage im Rat und der öffentlichen Bekanntgabe, in der auf die Auslegung hinzuweisen ist, ist der **Jahresabschluss** ohne Forderungsübersicht **an sieben Tagen öffentlich auszulegen**.<sup>209</sup>

Damit der Jahresabschluss seiner Informationsfunktion gegenüber der Öffentlichkeit gerecht werden kann, ist der **siebtägige Auslegungszeitraum zu kurz**. Obwohl es auch in der Privatwirtschaft Einschränkun-

---

<sup>207</sup> Vgl. Lachnit, 2004, S. 65; Weller, 2009, S. 2.

<sup>208</sup> Vgl. §§ 129 Abs. 1; 153-156 NKomVG; Lasar, 2011, S. 28-30; Rose, 2013, S. 459-460; Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 707-711.

<sup>209</sup> Vgl. § 129 Abs. 2 NKomVG.

gen bei der Publizitätspflicht von Jahresabschlüssen gibt,<sup>210</sup> ist die Offenlegung von kommunalen Jahresabschlüssen zu erweitern, um Interessierten Einsicht in die Verwaltungsergebnisse zu ermöglichen. Dies würde auch dem Ziel der Doppik – der Steigerung der Transparenz – entsprechen.<sup>211</sup>

### 2.5 Haushaltsgrundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung

In der NKomVG<sup>212</sup> werden **allgemeine Haushaltsgrundsätze** ausgewiesen, mit denen die gesamte Haushaltswirtschaft, die Rechnungslegung und -prüfung sowie das Entlastungsverfahren zu planen und führen ist.

Der **oberste Grundsatz**<sup>213</sup> der allgemeinen Haushaltsgrundsätze bezieht sich auf die **stetige Aufgabenerfüllung**:<sup>214</sup> „Die Kommunen haben ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist.“<sup>215</sup>

Die Stetigkeit bezieht sich auf die Aufgabe der Selbstverwaltung, d. h. die Kommunen erfüllen ihre Aufgaben, im Sinne der **Daseinsvorsorge**, im eigenen oder im übertragenen Wirkungskreis, wobei sie im Rahmen ihrer Leistungsfähigkeit für ihre Einwohner die „erforderlichen sozialen, kulturel-

---

<sup>210</sup> Vgl. dazu §§ 5, 9 PublG. Vgl. ausführlich Wulf/Müller, 2013, S. 32-40; Coenenberg/Haller/Schultze, 2011, S. 986-991.

<sup>211</sup> Vgl. Kapitel 2.3.3.4.

<sup>212</sup> Die allgemeinen Haushaltsgrundsätze sind auch Bestandteil der Kameralistik gewesen und stammen ursprünglich aus der NGO.

<sup>213</sup> Neben diesem obersten Grundsatz bestehen noch weitere Haushaltsgrundsätze: Die Haushaltswirtschaft ist sparsam und wirtschaftlich zu führen, die Haushaltswirtschaft ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Rechnungsstil der doppelten Buchführung und in jedem Haushaltsjahr soll der Haushalt ausgeglichen sein. Diese sonstigen Haushaltsgrundsätze sind nichts anderes als Konkretisierungen und Ergänzungen des obersten Haushaltsgrundsatzes. Vgl. § 110 Abs. 1-4 NKomVG. Vgl. dazu auch Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 158-161; Henkes, 2008, S. 4, 79.

<sup>214</sup> Vgl. Rose, 2013, S. 36.

<sup>215</sup> § 110 Abs. 1 NKomVG.

len, sportlichen und wirtschaftlichen öffentlichen Einrichtungen“<sup>216</sup> bereitstellen.<sup>217</sup> Die Daseinsvorsorge zielt nicht nur auf das Haushaltsjahr ab. Vielmehr sind die ihnen obliegenden Aufgaben dauerhaft wahrzunehmen und zeitlich und räumlich gleichmäßig bereitzustellen. Eine sprunghafte Verlagerung oder Änderung der Aufgaben ist von den Kommunen zu vermeiden.<sup>218</sup>

Kommunen dürfen, um die Aufgabenerfüllung sicherzustellen, **Vermögensgegenstände erwerben**.<sup>219</sup> Die Vermögensgegenstände „sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten sowie ordnungsgemäß nachzuweisen.“<sup>220</sup> Sofern die Vermögensgegenstände nicht mehr für die Aufgabenerfüllung benötigt werden, können diese auch wieder veräußert werden.<sup>221</sup>

Als Beleg für die stetige Aufgabenerfüllung kann die Gewährleistung der **dauernden Leistungsfähigkeit** herangezogen werden.<sup>222</sup> Die gesetzlichen Voraussetzungen sind in § 23 GemHKVO geregelt. Danach ist eine dauerhafte Leistungsfähigkeit zu attestieren, wenn sie u. a. einen Haushaltsausgleich und eine positive Nettoposition ausweisen kann.<sup>223</sup> Nur wenn eine Kommune eine dauernde Leistungsfähigkeit vorweisen kann, kann auch die stetige Aufgabenerfüllung sichergestellt werden.

---

<sup>216</sup> § 4 NKomVG.

<sup>217</sup> Vgl. Schwarting, 2008, § 7, Rn. 5; Vgl. zum eigenen und übertragenen Wirkungskreis die §§ 5 und 6 NKomVG sowie Müller/Papenfuß/Schaefer, 2009, S. 32-33; Vogelpoth, 2004, S. 27.

<sup>218</sup> Vgl. Henneke/Strobl/Diemert, 2008, S. 168, Rn. 56. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 158.

<sup>219</sup> Vgl. § 124 Abs. 1 NKomVG; Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 253-254; Henneke/Strobl/Diemert, 2008, S. 62, Rn. 29-30.

<sup>220</sup> § 124 Abs. 2 NKomVG.

<sup>221</sup> Vgl. § 125 Abs. 1 NKomVG.

<sup>222</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 69.

<sup>223</sup> Vgl. § 23 GemHKVO.



### 2.6 Bestimmung von adressatengerechte Informationen

In dieser Arbeit wird die **Information** als individuelles Wissen definiert, welches für die Vorbereitung und Durchführung einer Handlung benötigt wird.<sup>224</sup> *Riempp* fasst dies zusammen als „Information ist zweckorientiertes Wissen“.<sup>225</sup> Welche Information benötigt wird, steht in Abhängigkeit zur Situation. Besteht ein komplexer Informationsbedarf, ist eine Informationsaufbereitung durchzuführen, um dem Informationsbedürfnis nachzukommen.<sup>226</sup>

Unter **adressatengerecht** wird in diesem Zusammenhang verstanden, dass verschiedenartige Informationsempfänger (Adressaten) einen unterschiedlichen Informationsbedarf haben. Demzufolge ist es zunächst erforderlich, den Adressatenkreis festzulegen, der mit Informationen versorgt werden soll. Im Anschluss ist zu analysieren, in welcher Situation der Adressat welche Informationen benötigt. Das Informationsbedürfnis ist von den Interessen der Adressaten abhängig.

Demnach bedeuten **adressatengerechte Informationen**, dass für den Informationsempfänger<sup>227</sup> genau die Informationen bereitgestellt werden, die für ihn unter Berücksichtigung seines individuellen Wissens von Interesse sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Informationen verständlich, klar und präzise sind.<sup>228</sup>

---

<sup>224</sup> Vgl. Taschner, 2013, S. 6.

<sup>225</sup> Riempp, 2004, S. 58.

<sup>226</sup> Vgl. ausführlich Taschner, 2013, S. 5-24.

<sup>227</sup> Vgl. dazu die Ausführungen von Kapitel 3.2.

<sup>228</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 1995, S. 9-10.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

#### 3.1 Institutionenökonomik als Ausgangspunkt

Innerhalb der Wirtschaftswissenschaften hat sich in den letzten drei Jahrzehnten ein Bereich entwickelt, der eine Verbindung schafft von ökonomischer Theorie und Organisationstheorie. Diese Richtung wird bezeichnet als „Neue Institutionenökonomik“<sup>229</sup> und wird geprägt durch drei Ansätze, die in der folgenden Abbildung dargestellt werden:<sup>230</sup>

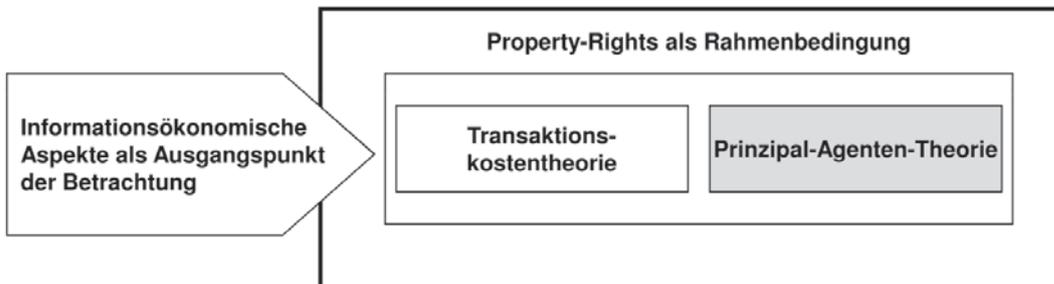


Abb. 6: Übersicht zur Neuen Institutionenökonomik<sup>231</sup>

Die **informationsökonomischen Aspekte** analysieren die Faktoren „Unsicherheit“ und „begrenzte Rationalität“ zwischen den Vertragspartnern. Hierbei entstehen unvollständige Informationen, da es unmöglich ist, über vollständiges Wissen zu verfügen sowie darauf aufbauend objektive und bestmögliche Entscheidungen zu treffen.<sup>232</sup>

Während die **Theorie der Property-Rights** (Theorie der Verfügungsrechte) die Rahmenbedingungen darstellt und der Frage nachgeht, inwieweit

---

<sup>229</sup> Vgl. Erlei/Leschke/Sauerland, 2007. Einen umfassenden Überblick über diesen Forschungsgegenstand liefern Picot, 1991, S. 143-170; Richter, 1994; Bea/Göbel, 2010, S. 132-134.

<sup>230</sup> Vgl. Breisig, 2006, S. 52-54; Witt, 2001, S. 85.

<sup>231</sup> In Anlehnung an Wöhe, 2013, S. 21.

<sup>232</sup> Vgl. Paulitschek, 2009, S. 24.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

bei einer „Verteilung von Verfügungsrechten das Verhalten der Wirtschaftssubjekte“<sup>233</sup> beeinflusst wird, liefert der Transaktionskostenansatz<sup>234</sup> Erklärungen für die ökonomische Organisation auf Märkten sowie die Minimierung von Transaktionskosten.<sup>235</sup>

#### 3.1.1 Differenzierung der Prinzipal-Agenten-Theorie

Die **Prinzipal-Agenten-Theorie**<sup>236</sup> ist zu differenzieren in einen normativen und einen positiven Prinzipal-Agenten-Ansatz.

Der **normative Prinzipal-Agenten-Ansatz** beschäftigt sich mit der üblichen Mikroökonomik und durchleuchtet Probleme, „in denen individuelle Nutzenfunktionen einer Maximierung unter Nebenbedingungen unterzogen werden.“<sup>237</sup> Die Überlegungen dieses Ansatzes beziehen sich auf vollständige Verträge, wobei zur Analyse mathematische Modelle herangezogen werden, um beispielsweise optimale Entlohnungsverträge in Anlehnung an Risikoneigung und Informationsstruktur zu gestalten.<sup>238</sup>

Hingegen ist der **positive Prinzipal-Agenten-Ansatz** empirisch und deskriptiv ausgerichtet und beruht auf der Annahme von unvollständigen Verträgen. Es wird angenommen, dass beide Vertragsparteien nicht über alle Informationen verfügen und Unsicherheit besteht, ob alle Bedingungen ausnahmslos im Vertrag geregelt werden können. Die Vertragspartei-

---

<sup>233</sup> Wöhe, 2013, S. 22. Vgl. dazu weiter Höll, 2009, S. 147-160.

<sup>234</sup> Vgl. Göbel, 2002, S. 63-64; Jost, 2001a; Terberger, 1994; Wiegandt, 2009, S. 115-130.

<sup>235</sup> Vgl. Heyd/Beyer, 2011, S. 19.

<sup>236</sup> Die Theorie wird auch als Agenturtheorie oder Agency-Theorie bezeichnet. Des Weiteren besteht eine Uneinigkeit, ob es sich um eine Theorie oder einen Ansatz handelt. Dies wird in dieser Arbeit nicht weiter erörtert. Vgl. erstmals in Alchian/Demsetz, 1972, S. 777-795; Jensen/Meckling, 1976, S. 305-360; Arrow, 1985, S. 37-51; Wenger/Terberger, 1988, S. 506-514.

<sup>237</sup> Richter/Furubotn, 2003, S. 176.

<sup>238</sup> Vgl. Mathissen, 2009, S. 8, 16-17.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

en werden daher versuchen, durch Anreiz-, Kontroll- und Informationsmechanismen die Unsicherheiten abzubauen.<sup>239</sup>

Als Bezugsrahmen dieser Arbeit wird ausschließlich der positive Prinzipal-Agenten-Ansatz herangezogen.

#### 3.1.2 Prämissen der Prinzipal-Agenten-Theorie

Die Prinzipal-Agenten-Theorie beschäftigt sich mit Delegations-, und Hierarchieverhältnissen sowie die Ausgestaltung von Verträgen zwischen einem **Prinzipal (Auftraggeber)** und einem **Agenten (Auftragnehmer)**. Die daraus entstehende Beziehung wird unter den Prämissen von Interessensdivergenzen und ungleich verteilten Informationen (Informationsasymmetrien) untersucht.<sup>240</sup>

##### 3.1.2.1 Interessensdivergenzen

Grundsätzlich bestehen **Interessensdivergenzen**, da die Interessen des Agenten niemals deckungsgleich mit denen des Prinzipals sein können, da beide Akteure **Nutzenmaximierer** im Sinne des Menschenbildes des *Home oeconomicus*<sup>241</sup> sind und sich **opportunistisch verhalten** werden.<sup>242</sup> Umso weiter die Interessen, wie beispielsweise Gehalt, Karriere, Macht, Selbstbestätigung oder die Wiederwahl des Hauptverwaltungsbeamten/Gemeinderates, der Akteure auseinandergehen, desto schwieriger

---

<sup>239</sup> Vgl. Mathissen, 2009, S. 13, 18.

<sup>240</sup> Vgl. Mühlenkamp, 2008, S. 640; Heyd/Beyer, 2011, S. 17; Hörmann, 2005, S. 24-25. Vgl. dazu auch Kapitel 2.6 und Taschner, 2013, S. 6-7.

<sup>241</sup> Dazu zählen: Das Individualprinzip, das Prinzip der Problemorientierung, das Prinzip der Trennung zwischen Präferenzen und Restriktionen, das Rationalisierungsprinzip, das Prinzip der Nicht-Einzelfall-Betrachtung und das Prinzip des methodologischen Individualismus. Vgl. Erlei/Leschke/Sauerland, 2007, S. 2-6.

<sup>242</sup> Vgl. Mathissen, 2009, S. 14.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

gestaltet sich die Beaufsichtigung, und es werden Informations-, Anreiz- und Kontrollsysteme notwendig.<sup>243</sup>

#### 3.1.2.2 Informationsasymmetrien

Bei **Informationsasymmetrien** wird davon ausgegangen, dass der **Agent einen Informationsvorsprung** aufgrund seines Expertenwissens innerhalb seines Aufgabenbereiches hat. Demzufolge eröffnen sich für ihn **Handlungs- und Entscheidungsspielräume** und er kann positiv als auch negativ auf das Wohlergehen des Prinzipals Einfluss nehmen.<sup>244</sup>

Die Handlungs- und Entscheidungsspielräume entstehen beispielsweise durch **Bilanzpolitik**<sup>245</sup> im Rahmen der Jahresabschlusserstellung. „Grundsätzlich kann Bilanzpolitik als die Gesamtheit der Maßnahmen zur Gestaltung von Rechnungslegung und Berichterstattung gegenüber Dritten verstanden werden.“<sup>246</sup>

Für die kommunale Bilanzpolitik ist vordergründig die **bewusste und zielgerichtete Gestaltung** des im Jahresabschluss vermittelten Bildes der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung, um das **Verhalten** von Adressaten im Interesse der Gemeinde **zu beeinflussen**.<sup>247</sup> Die Beeinflussung von Adressaten bezieht sich insbesondere auf die Kommunalaufsicht, da sie neben einer Aufsichtspflicht auch eine Geneh-

---

<sup>243</sup> Vgl. Brauweiler, 2008, S. 306.

<sup>244</sup> Vgl. Picot/Dietl/Franck, 2008, S. 74; Göbel, 2002, S. 100.

<sup>245</sup> Der Begriff der Bilanzpolitik gilt auch als Synonym für Jahresabschlusspolitik oder Rechnungslegungspolitik.

<sup>246</sup> Lachnit, 2004, S. 61.

<sup>247</sup> Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 245; Weller, 2009, S. 2; Küting/Weber, 2012, S. 33.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

migungspflicht u. a. für Verpflichtungsermächtigungen und Kredite ausübt.<sup>248</sup>

Sobald der Agent **bilanzpolitische Instrumente** anwendet **entstehen Informationsasymmetrien**, die zu einem Informationsvorsprung führen.

Der **Prinzipal** muss, um das Expertenwissen für sich nutzbar zu machen, eine **vertragliche Beziehung** mit dem Agenten eingehen.<sup>249</sup> Die Delegation von Aufgaben kann jedoch nur auf Basis von **unvollständigen Vereinbarungen und Verträgen** stattfinden.<sup>250</sup> Die vertragliche Regelung steht dabei in Abhängigkeit von der zu betrachtenden Prinzipal-Agenten-Beziehung und ist sehr weit zu fassen: „Als Vertrag werden nämlich sämtliche institutionellen Vorkehrungen gedeutet, welche die Möglichkeiten der strategischen Interaktion von individuellen Entscheidungsträgern definieren, beeinflussen und koordinieren.“<sup>251</sup>

Die folgende Abbildung stellt das Grundmodell der Prinzipal-Agenten-Theorie zusammenfassend dar:

---

<sup>248</sup> Vgl. §§ 171, 176 Abs. 1 NKomVG. Die weiteren externen Adressaten werden im Kapitel 3.2.2 betrachtet.

<sup>249</sup> Vgl. Hörmann, 2005, S. 72, 82; Göbel, 2002, S. 100; Schreyögg, 2006, S. 81; Alparslan, 2006, S. 2; Paulitschek, 2009, S. 27.

<sup>250</sup> Vgl. Göbel, 2002, S. 61-62; Breisig, 2006, S. 60; Wöhe, 2013, S. 22-23; Schreyögg, 2006, S. 446; Laux, 1990, S. 11; Roiger, 2007, S. 1-2; Richter/Furubotn, 2003, S. 173-174; Fritsch/Wein/Ewers, 2003, S. 278-279; Hörmann, 2005, S. 26; Schweizer, 1999, S. 239-240.

<sup>251</sup> Schweizer, 1999, S. 5. Dazu ist auch der Institutionsbegriff weit auszulegen: Unter einer Institution wird ein Regelsystem verstanden, durch das die Handlungen von Individuen kanalisiert werden. Dieser Institutionen-Begriff umschließt neben der Kultur einer Gesellschaft, Verfassungen und Gesetze, auch die Aufbauorganisation sowie die Gestaltung von Verträgen. Vgl. Erlei/Leschke/Sauerland, 2007, S. 22-24.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

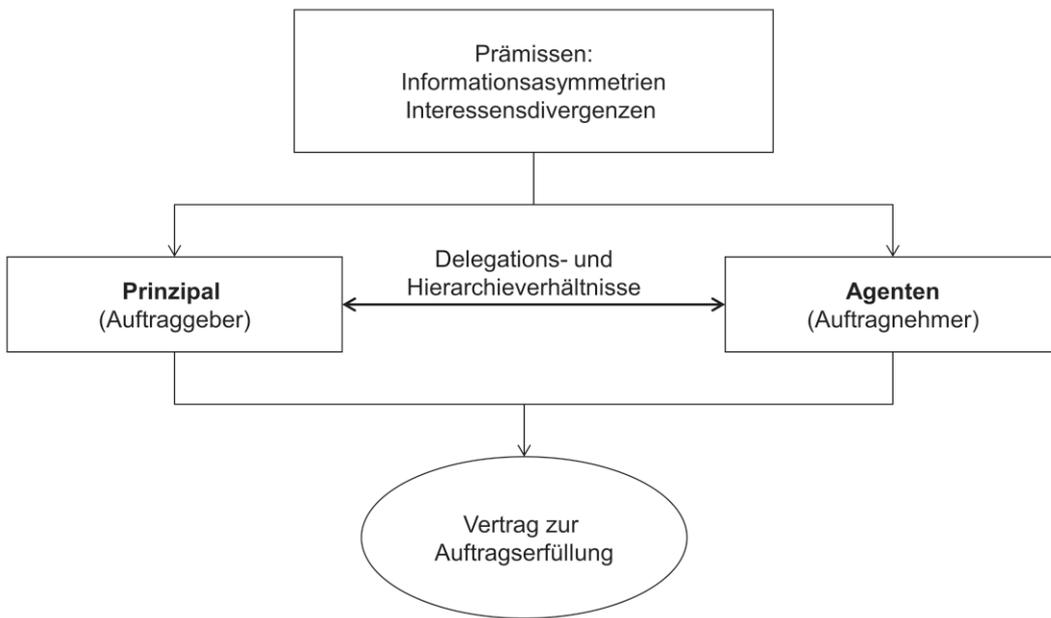


Abb. 7: Grundmodell der Prinzipal-Agenten-Theorie<sup>252</sup>

Im Nachfolgenden wird das Grundmodell der Prinzipal-Agenten-Theorie durch eine Betrachtung der kommunalen Jahresabschlussadressaten konkretisiert, um daraus Prinzipal-Agenten-Beziehungen ableiten zu können.

## 3.2 Jahresabschlussadressaten als Anknüpfungspunkt für Prinzipal-Agenten-Beziehungen

### 3.2.1 Erkennung von Prinzipal-Agenten-Beziehungen

Mit dem Jahresabschluss werden Informationen an die Adressaten übermittelt.<sup>253</sup> Dabei hat jeder Adressat einen anderen Informationsbedarf und verfolgt unterschiedliche Interessen.<sup>254</sup>

---

<sup>252</sup> Eigene Darstellung.

<sup>253</sup> Dies ist unabhängig von der stark eingegrenzten Veröffentlichungspflicht zu betrachten. Vgl. Kapitel 2.4.5.

<sup>254</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 17 sowie Kapitel 2.6.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Um **Prinzipal-Agenten-Beziehungen** erkennen zu können, ist zunächst festzulegen, wie eine solche Beziehung abgegrenzt wird. Da es in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur keine einheitliche Definition gibt,<sup>255</sup> soll mit folgenden Indizien eine Prinzipal-Agenten-Beziehung identifiziert werden:

- Vertrag zwischen Prinzipal und Agent,<sup>256</sup>
- Gegenseitige Beeinflussung oder
- Einflussnahme auf die Interessen des jeweiligen Akteurs.<sup>257</sup>

Ob in der Kommunalverwaltung Prinzipal-Agenten-Beziehungen bestehen, wird im Folgenden anhand der **verwaltungsinternen und verwaltungs-externen Jahresabschlussadressaten** untersucht. Darüber hinaus werden die bilanzpolitische Zielsetzung des Adressaten sowie seine persönlichen Interessen betrachtet.

Die nachfolgende Abbildung zeigt die kommunalen Jahresabschlussadressaten:

---

<sup>255</sup> Vgl. Meinhövel, 2005, S. 66.

<sup>256</sup> Vgl. Heyd/Beyer, 2011, S. 22.

<sup>257</sup> Vgl. Schmidt/Terberger, 1996, S. 411; Meinhövel, 2005, S. 65-66.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

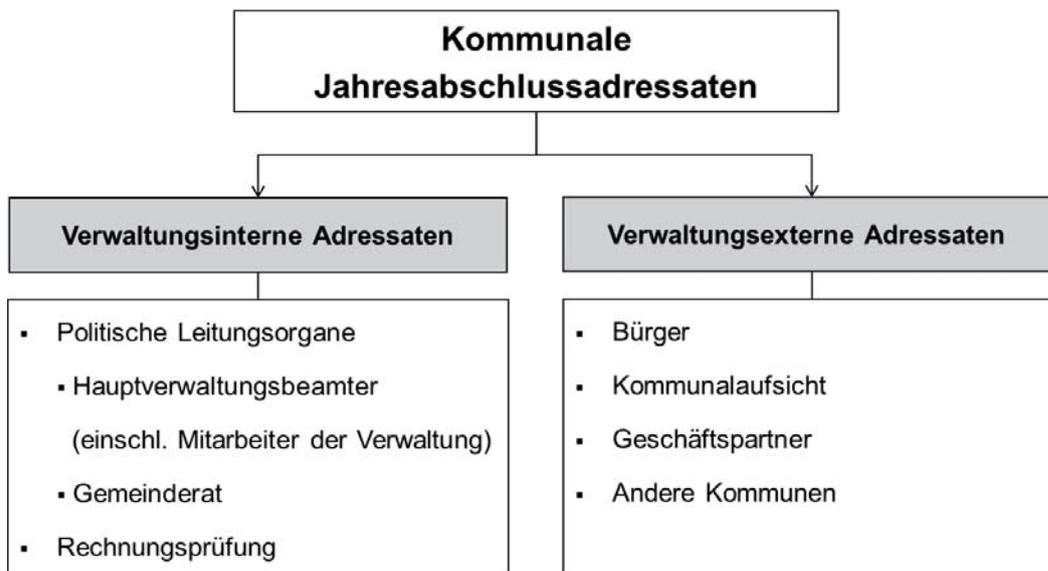


Abb. 8: Adressaten des kommunalen Jahresabschlusses<sup>258</sup>

Nicht zu den externen kommunalen Jahresabschlussadressaten zählen die **Fremdkapitalgeber** in Form der Banken, die den Kommunen Kredite für Investitionen zur Verfügung stellen. Grundsätzlich gilt, dass die kommunalen Kernverwaltungen keine Insolvenz anmelden können und somit kein Ausfallrisiko besteht. Daher ist der **kommunale Jahresabschluss** zurzeit für die Fremdkapitalgeber **uninteressant**.<sup>259</sup>

#### 3.2.2 Verwaltungsinterne Jahresabschlussadressaten

##### 3.2.2.1 Politische Leitungsorgane

Zu den **politischen Leitungsorganen** zählen der Gemeinderat sowie der Hauptverwaltungsbeamte einschließlich der Mitarbeiter der Verwaltung.

Die politischen Leitungsorgane erstellen den Jahresabschluss und werden versuchen, ihr politisches Handeln positiv darzustellen. Zu erwarten sind

<sup>258</sup> Eigene Darstellung.

<sup>259</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 80. Sollte sich das Ausfallrisiko jedoch ändern, dann hat der Fremdkapitalgeber Interesse an einer vorsichtigen Bewertung und an nicht verzerrten Informationen über die wirtschaftliche Lage, um beurteilen zu können, ob die Kommune ihren finanziellen Verpflichtungen nachkommen kann.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

daher **bilanzpolitische Zielsetzungen**, die ausgerichtet sind, die Bilanz zu „verschönern“ sowie die wirtschaftliche Lage möglichst vorteilhaft darzustellen.<sup>260</sup> Dadurch wird das Bild vermittelt, dass die dauernde Leistungsfähigkeit und somit die stetige Aufgabenerfüllung nicht gefährdet ist. Die Sicherstellung der dauernden Leistungsfähigkeit durch die Kommune ist Voraussetzung für die Genehmigung der im Rahmen der Haushaltssatzung festgesetzten Gesamtbeträge der Kreditaufnahmen und Verpflichtungsermächtigungen.<sup>261</sup>

Durch die demokratische Wahl ist die **Amtszeit** des Gemeinderats sowie des Hauptverwaltungsbeamten zeitlich **befristet**. Davon anhängig sind die Interessen, die Risikobereitschaft sowie die **bilanzpolitischen Zielsetzungen**, die in Verbindung zu wahltaktischen Entscheidungen stehen. Untergeordnet sind dagegen Effizienz und die Frage nach Transparenz.<sup>262</sup>

Um dem Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit zu folgen, sollten dagegen die politischen Leitungsorgane eine Rechnungslegungspolitik betreiben, die nicht zum Aufbau von stillen Lasten bzw. stillen Reserven führt.<sup>263</sup> Jedoch können **persönliche Ziele**, wie die Sicherung der Position und Einkommen sowie Wiederwahl, Einfluss auf das bilanzpolitische Verhalten haben.<sup>264</sup>

---

<sup>260</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 70-71; Hennies, 2005, S. 17.

<sup>261</sup> Vgl. § 120 Abs. 2 NKomVG.

<sup>262</sup> Vgl. Hörmann, 2005, S. 24, 27, 73; Köhrmann, 2009, S. 26-27; Peemöller, 2003, S. 9.

<sup>263</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 13.

<sup>264</sup> Vgl. Peemöller, 2003, S. 9; Hennies, 2005, S. 13.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

#### 3.2.2.1.1 Hauptverwaltungsbeamter

Der **Hauptverwaltungsbeamte** wird für acht Jahre von den Bürgern gewählt.<sup>265</sup> Er führt u. a. die Geschäfte der laufenden Verwaltung, bereitet Beschlüsse vor, erfüllt die übertragenen Aufgaben und führt Weisungen der Kommunalaufsichtsbehörde aus.<sup>266</sup> Der Hauptverwaltungsbeamte ist **Prinzipal** und für die **Baufsichtigung sowie Leitung der Mitarbeiter der Verwaltung** (Agenten) verantwortlich.

Die **Mitarbeiter** der Verwaltung als **Agenten** erstellen den Jahresabschluss, wobei sie aufgrund ihres **Expertenwissens einen Informationsvorteil** besitzen. Die relevanten Informationen werden von den Mitarbeitern dem Hauptverwaltungsbeamten zur Verfügung gestellt bzw. der Hauptverwaltungsbeamte fordert die Informationen aufgrund einer Anfrage des Gemeinderats<sup>267</sup> an.

Aufgrund der Beeinflussungsmöglichkeit in Form des Direktionsrechts des Arbeitgebers<sup>268</sup> liegt eine **Prinzipal-Agenten-Beziehung** vor. Gegenüber seinen Mitarbeitern besteht zu seinen Ungunsten Informationsasymmetrien, da er durch die zugewiesenen Aufgaben einen Blick über das Ganze hat, jedoch keine Detailinformation.

#### 3.2.2.1.2 Gemeinderat

Der **Gemeinderat** ist der Prinzipal gegenüber dem Hauptverwaltungsbeamten einschließlich der Mitarbeiter der Verwaltung und **entscheidet über Aufgabenbereiche, Tätigkeitsschwerpunkte und Handlungsanweisungen**.<sup>269</sup> Durch die Möglichkeit der Beeinflussung von Personen und Interessen kann eine **Prinzipal-Agenten-Beziehung** abgeleitet werden.

---

<sup>265</sup> Vgl. § 80 Abs. 1 NKomVG.

<sup>266</sup> Vgl. § 85 NKomVG.

<sup>267</sup> Der Gemeinderat wird in dieser Arbeit als Ganzes gesehen. Daher wird auf die Zusammensetzung des Gemeinderats nicht weiter eingegangen.

<sup>268</sup> Vgl. ausführlich Breisig, 2006, S. 20, 89.

<sup>269</sup> Vgl. § 58 NKomVG.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Ebenso kann der Gemeinderat durch Akteneinsicht und Anfragen ihr Informationsrecht einfordern, jedoch besteht eine **Abhängigkeit von der Informationsausgabe** seitens des Hauptverwaltungsbeamten sowie der Mitarbeiter der Verwaltung.<sup>270</sup> Folglich kann es zu einer unvollständigen Informationsweitergabe kommen, und es entstehen Informationsasymmetrien.

Zugleich ist zu beachten, dass der Gemeinderat nebenberuflich seine Tätigkeiten ausübt. Als „Feierabendpolitiker“<sup>271</sup> verfügt der Gemeinderat oftmals nicht über ein Expertenwissen.<sup>272</sup> Dies kann vom Agenten in seinem Sinne ausgenutzt werden.

#### 3.2.2.2 Rechnungsprüfung

Ein weiterer Jahresabschlussadressat ist die kommunale **Rechnungsprüfung**, die weiter unterteilt wird in örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung.<sup>273</sup>

Die örtliche Rechnungsprüfung erfolgt jährlich. Die kreisfreien Städte, große selbstständige Städte und selbstständige Gemeinden müssen ein Rechnungsprüfungsamt vorhalten. Den übrigen Gemeinden ist dies freigestellt. Sie können auch gegen eine Kostenübernahme den Landkreis beauftragen. Zu den Aufgaben der örtlichen Prüfung zählen unter anderem die Prüfung des Jahresabschlusses und die laufende Prüfung der Kassenvorgänge und Belege zur Vorbereitung des Jahresabschlusses. Nach der Prüfung des Jahresabschlusses sind in einem Schlussbericht die Bemerkungen zusammenzufassen. Darüber hinaus kann der Gemeinderat

---

<sup>270</sup> Vgl. Zahradnik, 1997, S. 52-53, 62-63. Die weiteren Zuständigkeiten des Gemeinderats ergeben sich aus § 58 NKomVG.

<sup>271</sup> Holler/Naßmacher, 1977, S. 68.

<sup>272</sup> Vgl. Holler/Naßmacher, 1977, S. 88.

<sup>273</sup> Die überörtliche Rechnungsprüfung der Gemeinden erfolgt durch die Niedersächsische Kommunalprüfungsanstalt und erfolgt nach dem NKPG.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

dem Rechnungsprüfungsamt weitere Aufgaben übertragen, beispielsweise die Prüfung der Verwaltung auf Ordnungsmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit.<sup>274</sup>

Aus organisatorischer Sicht ist das Rechnungsprüfungsamt (RPA) ein Teil der Verwaltung und somit dem internen Adressatenkreis zuzurechnen. Das RPA ist nach den gesetzlichen Vorgaben **ausschließlich dem Gemeinderat gegenüber verantwortlich**, wodurch eine unabhängige und weisungsfreie Unterstützung des Gemeinderats sichergestellt wird.<sup>275</sup> Hieraus kann abgeleitet werden, dass in der Beziehung der Gemeinderat als Prinzipal agiert und das RPA als Agent.

Innerhalb der Beziehung zwischen RPA und Gemeinderat bestehen zwar Informationsasymmetrien, die insbesondere aus dem Expertenwissen des RPA resultieren, jedoch ist **nicht mit einem opportunistischen Verhalten** seitens des RPA zu rechnen.

#### 3.2.3 Verwaltungsexterne Jahresabschlussadressaten

##### 3.2.3.1 Bürger

Der **Bürger** ist innerhalb des Prinzipal-Agenten-Geflechts **der eigentliche Prinzipal**. Er ist der oberste Souverän des Staates und besitzt, sofern der Bürger seinen Hauptwohnsitz in der Gemeinde hat, ein **aktives Wahlrecht**.<sup>276</sup> Daher besteht für ihn die Möglichkeit, im Rahmen der **Prinzipal-**

---

<sup>274</sup> Vgl. §§ 153, 155, 156 NKomVG; Metzinger, 2008, S. 44; Lasar, 2011, S. 17.

<sup>275</sup> Vgl. § 154 Abs. 1 NKomVG.

<sup>276</sup> Vgl. dazu §§ 28, 30 NKomVG. Der Hauptverwaltungsbeamte wird von den Bürgern über die Direktwahl gewählt. Die Amtszeit des Hauptverwaltungsbeamten beträgt z. Z. 8 Jahre. Vgl. dazu § 80 Abs. 1 NKomVG und das Niedersächsische Kommunalwahlgesetz. Die Abgeordneten des Gemeinderats werden ebenfalls von den Bürgern gewählt. Die allgemeine Wahlperiode der Abgeordneten beträgt 5 Jahre. Vgl. dazu § 47 NKomVG und das Niedersächsische Kommunalwahlgesetz. Vgl. auch Hill, 1998, S. 10.

**Agenten-Beziehung** den Gemeinderat bzw. den Hauptverwaltungsbeamten zu wählen, der seine Interessen am besten vertritt.

Zusätzlich teilt *Magin* die Bürger in zwei Gruppen auf bezüglich der Dimensionen „**Zeit**“ und „**Besitzverhältnisse**“.

Daraus folgt, dass **Mieter**, die gleichzeitig Bürger sind, die angebotenen kommunalen Dienstleistungen auf Zeit nutzen. Die durch die Nutzung der kommunalen Dienstleistung anfallenden Kosten werden nicht vollständig durch Steuern, Gebühren und Beiträge gegenfinanziert. Sollten die Abgaben und Steuern steigen, so kann der Mieter den Wohnort wechseln.

Im Gegensatz dazu hat der Bürger, der **Besitzer** einer Immobilie ist, ein anderes Interesse: eine überschuldete Gemeinde kann keine freiwilligen Leistungen anbieten. Die Attraktivität sinkt für Neubürger sowie Unternehmen und kann sich unter Umständen negativ auf den Wiederverkaufswert der Immobilie auswirken oder auch auf die Standortwahl eines Unternehmens. Folglich hat der Eigentümer einen Wertverlust, der auf eine mangelhafte Haushaltsführung seitens der Verwaltung zurückzuführen ist.<sup>277</sup>

Da Steuergelder und Abgaben der Bürger an die Kommune fließen, besteht ein **Informationsinteresse** an einer nachhaltigen **Haushalts- und Wirtschaftsführung**. Dies bezieht sich auch auf den Nachweis der ordnungsmäßigen und wirtschaftlichen Verwendung öffentlicher Mittel.<sup>278</sup> Eine transparente sowie vorsichtige Bewertung im Sinne der Kapitalerhaltung steht für den Bürger im Vordergrund.<sup>279</sup>

---

<sup>277</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 71-76.

<sup>278</sup> Vgl. Munzert, 1994, S. 89.

<sup>279</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 15.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Eine Studie der *Bertelsmann Stiftung*<sup>280</sup> zur kommunalen Haushaltspolitik hat ergeben, dass 98 % der Bürger die aktuelle Haushaltslage ihrer Kommune einschätzen können. Das Thema kommunale Verschuldung sieht fast jeder zweite „als Gefährdung der eigenen Lebensqualität.“<sup>281</sup> Daraus resultiert der Wunsch der Bürger, bei wesentlichen Investitionen beteiligt zu werden und sich aktiv einzubringen.<sup>282</sup> Auch das Thema Haushaltskonsolidierung nimmt einen wesentlichen Stellenwert ein. So würden 80 % der Bürger einen Bürgermeister wählen, der die Sanierung des Haushalts konsequent angeht.<sup>283</sup> Um das Interesse bei den Bürgern weiter zu heben, fordert die *Bertelsmann Stiftung* eine verbesserte Kommunikation der Haushaltsthemen und mehr Transparenz.

Aus diesen genannten Interessen wird deutlich, dass der Bürger Informationen zur Haushaltslage und -konsolidierung sowie zu Investitionen fordert, um seine Lebensqualität sicherstellen zu können. Diese Informationsbedürfnisse decken sich mit dem Haushaltsgrundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung, der eine dauernde Leistungsfähigkeit impliziert. Dabei haben die Informationen nur dann einen Wert, wenn diese als glaubwürdig erachtet werden.

Unabhängig davon, ob der Bürger Mieter oder Besitzer ist, kann er an öffentlichen Sitzungen der politischen Leitungsorgane teilnehmen und den öffentlich ausgelegten Haushaltsplan sowie Jahresabschluss einsehen.<sup>284</sup> Allerdings ist die **Beschaffung dieser Informationen** – die zumeist auch

---

<sup>280</sup> Vgl. Bertelsmann Stiftung, 2013. In der Studie „Was denken Bürger über das Sparen“ wurden über 1.000 Bürger in Nordrhein-Westfalen befragt. Die Ergebnisse der Studie werden für die weiteren Ausführungen als Ausgangspunkt für die Interessen niedersächsischer Bürger verwendet.

<sup>281</sup> Bertelsmann Stiftung, 2013, S. 29.

<sup>282</sup> Vgl. Franzke/Kleger, 2010; Bertelsmann Stiftung, 2013, S. 32.

<sup>283</sup> Vgl. Bertelsmann Stiftung, 2013, S. 36.

<sup>284</sup> Vgl. zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses Kapitel 2.4.5.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

noch sehr umfangreich sind – für den Bürger **sehr zeitaufwendig** und wird daher auch oft nicht in Anspruch genommen.<sup>285</sup>

Die nur schwer verständliche und intransparente **Kameralistik** hat dazu beigetragen, dass das Interesse an politischen Entscheidungen abgenommen hat.<sup>286</sup> Durch die **Doppik** wird zwar im größeren Umfang durch den Jahresabschluss Rechenschaft über das vergangene Haushaltsjahr abgelegt, jedoch bleibt dem **Bürger als Prinzipal der vollumfängliche Informationsgehalt bisher verwehrt**.

#### 3.2.3.2 Kommunalaufsicht

Neben den Bürgern ist ein weiterer wichtiger verwaltungsexterner Jahresabschlussadressat die **Kommunalaufsicht**.<sup>287</sup> Die Kommunalaufsicht **„schützen die Kommunen in ihren Rechten und sichern die Erfüllung ihrer Pflichten“**.<sup>288</sup> Neben einer beratenden Funktion hat die Kommunalaufsicht auch die Möglichkeit, die Beschlüsse oder andere Maßnahmen zu beanstanden. Ebenso kann sie anordnen und eine Ersatzvornahme durchführen oder, sofern der geordnete Gang der Verwaltung einer Gemeinde nicht gewährleistet ist, einen Beauftragten bestellen.<sup>289</sup>

Im Zusammenhang mit dem NKR überprüft die Kommunalaufsicht die Einhaltung der Rechtsnormen, genehmigt den Haushaltsplan und überprüft die Ordnungsmäßigkeit der Mittelverwendung durch die Kommune. Insbesondere der **Haushaltsausgleich** steht im Mittelpunkt der Betrachtung.

---

<sup>285</sup> Vgl. Zahradnik, 1997, S. 64.

<sup>286</sup> Vgl. Mühlhaupt, 1966, S. 106; Streim, 1987, S. 315-316.

<sup>287</sup> Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 45.

<sup>288</sup> § 170 NKomVG. Die Kommunalaufsicht über die kreisfreien Städte und die großen selbstständigen Städte führt das für Inneres zuständige Ministerium als Kommunalaufsichtsbehörde. Die Kommunalaufsicht über die kreisangehörigen Gemeinden mit Ausnahme der großen selbstständigen Städte führen der Landkreis als Kommunalaufsichtsbehörde und das für Inneres zuständige Ministerium als oberste Kommunalaufsichtsbehörde. Vgl. dazu § 171 NKomVG.

<sup>289</sup> Vgl. §§ 172-175 NKomVG.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

tung: Nicht nur die Genehmigung des Haushaltsplanes ist davon abhängig, sondern auch die Möglichkeit, Kredite in Anspruch nehmen zu können.<sup>290</sup> Demzufolge hat die Kommunalaufsicht, im Gegensatz zu diesbezüglichen Institutionen im privatwirtschaftlichen Bereich, eine bedeutungsvollere Stellung.<sup>291</sup> Sollte über einen längeren Zeitraum der Haushaltsausgleich nicht erreicht werden, so kann die Kommunalaufsichtsbehörde die Kommune zu einem Haushaltssicherungskonzept verpflichten.<sup>292</sup> Bei der Kreditgenehmigung werden neben der geordneten Haushaltswirtschaft, die präzisiert wird durch die allgemeinen Haushaltsgrundsätze nach § 110 NKomVG, auch die **dauernde Leistungsfähigkeit** beurteilt.<sup>293</sup>

Zudem erteilt die Kommunalaufsicht Genehmigungen für Satzungen, Beschlüsse und andere Maßnahmen und führt somit eine Aufsichtswirkung aus.<sup>294</sup> Die Kommunalaufsicht hat Interesse daran, dass die Kommunen die geltenden Gesetze einhalten und dass sie „die Aufgaben des übertragenden Wirkungskreises rechtmäßig und zweckmäßig ausführen.“<sup>295</sup>

Aus diesen Beeinflussungsmöglichkeiten der Kommunalaufsichtsbehörde ergibt sich, dass zwischen der **Kommunalaufsichtsbehörde (Prinzipal) und den politischen Leitungsorganen eine Beziehung** besteht.

Im **Interesse** der Kommunalaufsicht ist eine tatsächliche Darstellung der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage **ohne bilanzpolitische Einflüsse**

---

<sup>290</sup> Vgl. § 176 Abs. 1 NKomVG; Hennies, 2005, S. 16; Magin, 2011, S. 78.

<sup>291</sup> Vgl. Müller/Papenfuß/Schaefer, 2009, S. 78; Hennies, 2005, S. 16.

<sup>292</sup> Vgl. § 110 Abs. 6 GemHKVO.

<sup>293</sup> Vgl. Kreditwirtschaft der kommunalen Körperschaften einschließlich ihrer Sonder- und Treuhandvermögen, insbesondere 1.5 (Genehmigungskriterien). Die Grundsätze einer geordneten Haushaltswirtschaft ergeben sich auch aus den §§ 110, 111 NKomVG.

<sup>294</sup> Vgl. § 176 NKomVG.

<sup>295</sup> § 170 Abs.1 NKomVG.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

darzulegen, obgleich die Realisierung nur schwer umsetzbar wäre.<sup>296</sup> Überdies bestehen **Informationsasymmetrien**, da die Kommunalaufsicht keine vollkommene Einsicht in das Tagesgeschäft der Kommune hat.

#### 3.2.3.3 Geschäftspartner

Als weiterer externer Jahresabschlussadressat sind die **Geschäftspartner** zu nennen, da für sie insbesondere die Informationen aus der Finanzrechnung (Liquidität) sowie die **Substanzerhaltung der Kommune** von Interesse sind, um ihre Geschäftsgrundlage zu sichern.<sup>297</sup> Zu den Geschäftspartnern zählen als Auftragnehmer die Lieferanten und Dienstleister. Eine **Prinzipal-Agenten-Beziehung liegt jedoch nicht vor**, da auf die Interessen der Akteure kein Einfluss genommen werden kann.

#### 3.2.3.4 Andere Kommunen

Ebenso zählen **andere Kommunen** zu den Jahresabschlussadressaten. Zwar besteht kein Wettbewerb um Produkte und Dienstleistungen, doch konkurrieren sie um neue Bürger und Gewerbetreibende. Ob sich ein Bürger oder ein Gewerbetreibender in der Gemeinde niederlässt, ist unter Umständen auch abhängig von einer soliden Haushaltslage, einer guten Infrastruktur oder einem vielfältigen Bildungs- und Kulturangebot.<sup>298</sup>

Auf kommunaler Ebene sind Kommunen verpflichtet, **Finanzausgleichszahlungen** an finanzschwache Gemeinden zu leisten. Daher haben andere Kommunen ein **Interesse** daran, dass die wirtschaftliche Lage der zu betrachtenden Gemeinde möglichst positiv ist, damit die Finanzausgleichszahlungen für die eigene Kommune geringer ausfällt bzw. die

---

<sup>296</sup> Hierfür wären weitreichende gesetzliche Änderungen notwendig.

<sup>297</sup> Vgl. Peemöller, 2003, S. 9; Hennies, 2005, S. 14; Magin, 2011, S. 80-81.

<sup>298</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 82.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Kommunen stellen ihre wirtschaftliche Lage schlechter dar, um höhere Finanzausgleichszahlungen zu erhalten.<sup>299</sup>

Darüber hinaus besteht auch Interesse an einem **interkommunalen Vergleich**, der, um einen objektiven Vergleich durchführen zu können, einheitliche Abschlüsse sowie die tatsächliche Darstellung der wirtschaftlichen Lage, ohne bilanzpolitische Einflüsse, voraussetzt. Obwohl ein interkommunaler Vergleich wichtige Informationen auch zur Einschätzung der eigenen Leistungsfähigkeit und wirtschaftlichen Lage geben kann, besteht **keine Prinzipal-Agenten-Beziehung** zwischen den unterschiedlichen Kommunen.

#### 3.2.4 Festlegung der zu betrachtenden Prinzipal-Agenten-Beziehungen

Es gibt eine Vielzahl von Jahresabschlussadressaten, die andersartige Interessen, einen ungleichen Informationsstand sowie unterschiedliche bilanzpolitische Zielsetzungen verfolgen. Jedoch kann der Jahresabschluss nicht für alle Adressaten geeignete Informationen liefern, sondern nur für bestimmte Gruppen.<sup>300</sup> Sinnvoll wäre es daher, Informationen an diejenige Gruppe zu liefern, an der auch Prinzipal-Agenten-Beziehungen ausgemacht werden können.

Innerhalb der **internen Jahresabschlussadressaten** bestehen bereits aus den unterschiedlichen Hierarchieebenen Informationsasymmetrien, dennoch sind die bilanzpolitischen Zielsetzungen annähernd gleichartig. Die Informationsasymmetrien sind zum größten Teil „heilbar“, da die **politischen Leitungsorgane** Einblick in das kommunale Rechnungswesen haben und für die Aufstellung sowie den Beschluss des Jahresabschlusses verantwortlich sind. Die Verwaltung soll „zur Unterstützung der Ver-

---

<sup>299</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 17-18.

<sup>300</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 84.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

waltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung [...] [ein - Anm. d. Verf.] nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und nach den örtlichen Bedürfnissen insbesondere die Kosten- und Leistungsrechnung und das Controlling mit einem unterjährigem Berichtswesen<sup>301</sup> einsetzen, um möglichen Informationsasymmetrien entgegenzuwirken. Ebenso ist dem zuständigen Gemeindeorgan zu berichten, wenn sich der Ergebnis- oder der Finanzhaushalt wesentlich verschlechtert.<sup>302</sup> Durch diese Berichtspflicht sind die **Informationskosten**, hierunter fallen individuelle Kosten für die Informationsaufnahme und -auswertung, für die politischen Leitungsorgane **geringer**. Zu diesen Informationskosten zählen beispielsweise das Verstehen des Themas sowie die Opportunitätskosten für die benötigte Zeit.<sup>303</sup>

Interessensdivergenzen stehen innerhalb der politischen Leitungsorgane nicht im Vordergrund, da das **gemeinsame Interesse** auf eine Wiederwahl ausgerichtet ist. Sollte jedoch der jeweilige Agent dieser Gruppe andere Interessen verfolgen, dann kann es zu Konflikten kommen.<sup>304</sup>

Anders sieht dies hingegen bei den **externen Adressaten** aus: deren **Informationskosten sind höher**, da neben den Kosten der Informationsaufnahme und -auswertung auch Kosten für die Beschaffung von Informationen hinzukommen.

Aus den betrachteten externen Jahresabschlussadressaten ergeben sich zwischen **Bürger** und den **politischen Leitungsorganen** sowie der **Kommunalaufsicht** und den politischen Leitungsorganen eine **Prinzipal-Agenten-Beziehung** mit unterschiedlichen Interessen sowie Informationsasymmetrien, die oftmals durch die bilanzpolitischen

---

<sup>301</sup> § 21 Abs. 1 GemHKVO.

<sup>302</sup> Vgl. § 29 GemHKVO.

<sup>303</sup> Vgl. Zahradnik, 1997, S. 72.

<sup>304</sup> Vgl. Heyd/Beyer, 2011, S. 20.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Zielsetzungen ausgelöst werden.<sup>305</sup> Sobald **bilanzpolitische Instrumente**<sup>306</sup> angewendet werden und sowohl Bürger als auch die Kommunalaufsicht als Prinzipale nicht informiert werden, entstehen Informationsasymmetrien sowie Interessensdivergenzen.

Ferner muss die Möglichkeit bestehen, aus dem Jahresabschluss Rückschlüsse auf das abgeschlossene Haushaltsjahr zu ziehen, um sich ein eigenes Urteil bilden zu können. Auf diesem Wege können Informationen vermittelt werden, die Einfluss auf das **Wahlverhalten des Bürgers** nehmen.<sup>307</sup> Daher sind die **Informationen des Jahresabschlusses von den politischen Leitungsorganen adressatengerecht** zur Verfügung zu stellen, d. h. die Informationen sollen sich nach den Interessen der Prinzipale richten. Diese Interessen korrespondieren mit dem Haushaltsgrundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung der seinerseits die dauernde Leistungsfähigkeit impliziert.

Die weiteren Ausführungen beziehen sich somit auf die **Beziehung Bürger und Kommunalaufsicht, dessen Agent die politischen Leitungsorgane sind**. Der Bürger wird durch sein Wahlrecht denjenigen wählen, der seine Interessen am besten vertritt. Die Kommunalaufsicht hat kraft Gesetz eine Prinzipal-Funktion, da sie für Genehmigungen und Beachtung der kommunalrechtlichen Vorschriften zuständig ist.

---

<sup>305</sup> Bei den anderen externen Adressaten sind die Informationsasymmetrien sowie Interessensdivergenzen geringer: Das RPA wird sich auf Grund ihrer Funktion nicht opportunistisch verhalten. Auch spielen Fremdkapitalgeber (noch) keine wesentliche Rolle in dem Prinzipal-Agenten-Geflecht. Ähnlich ist dies auch bei den Geschäftspartnern der Fall, da sie die Kommune als beständig liquiden Kunden halten und es nur in geringem Maße zu Konflikten durch Informationsasymmetrien sowie Interessensdivergenzen kommt. Hingegen kann zwischen den Kommunen keine Prinzipal-Agenten-Beziehung festgestellt werden. Vgl. Hennies, 2005, S. 14.

<sup>306</sup> Vgl. Kapitel 3.4.

<sup>307</sup> Vgl. Mühlenkamp, 2011, S. 13.

### 3.3 Problemtypen der Informationsasymmetrien zwischen Bürger sowie Kommunalaufsicht und den politischen Leitungsorganen

Besonders in der Kommune werden **Problemtypen** ersichtlich, da es dort eine Vielzahl von Prinzipal-Agenten-Beziehungen mit den bereits genannten charakteristischen Problemen gibt. Daher spricht in diesem Zusammenhang *Zahradnik* davon, dass „die Gemeinde ein geradezu idealtypischer Fall für das Auftreten von Prinzipal-Agent-Problemen ist.“<sup>308</sup>

#### 3.3.1 Unterteilung der Problemtypen

Die Probleme können in vier Typen unterteilt werden. Sie werden **abgeleitet** einerseits aus einer **Klassifizierung der ungleichen Information** zwischen den beiden Akteuren, und andererseits können die **Unterschiede am Entstehungszeitpunkt von Informationsasymmetrien** ausgemacht werden, das heißt, es kann ein Informationsvorsprung vor oder nach einem Vertragsabschluss entstehen.<sup>309</sup> Dabei beinhaltet der Vertragsabschluss auch informelle Vereinbarungen.<sup>310</sup>

Durch die Ernennung des Hauptverwaltungsbeamten und/oder des Gemeinderats ist ein **Vertrag zwischen Prinzipal (Bürger, Kommunalaufsicht) und Agent (politische Leitungsorgane)** für eine Amtszeit entstanden. Hieraus ergibt sich für die politischen Leitungsorgane die Zuständigkeit für die Geschäfte der laufenden Verwaltung und die Beschlussmöglichkeit über grundlegende Ziele sowie den Jahresabschluss.<sup>311</sup> Durch die Auslegung des Vertragsbegriffs,<sup>312</sup> kann

---

<sup>308</sup> Zahradnik, 1997, S. 53.

<sup>309</sup> Vgl. Erlei/Leschke/Sauerland, 2007, S. 109; Roiger, 2007, S. 12.

<sup>310</sup> Vgl. Hörmann, 2005, S. 110-111.

<sup>311</sup> Vgl. §§ 58, 85 Abs. 1 NKomVG.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

die Pflicht zur **Aufstellung des Jahresabschlusses als** eine Form eines **Vertrages** angesehen werden. Mit der Aufstellung des Jahresabschlusses sind Entscheidungskompetenzen, beispielsweise über die Qualität und Quantität von Informationen, die während des Prozesses der Aufstellung zum Tragen kommen, verbunden.

Die nachstehende Abbildung zeigt den zeitlichen Ablauf der Prinzipal-Agenten-Beziehung:

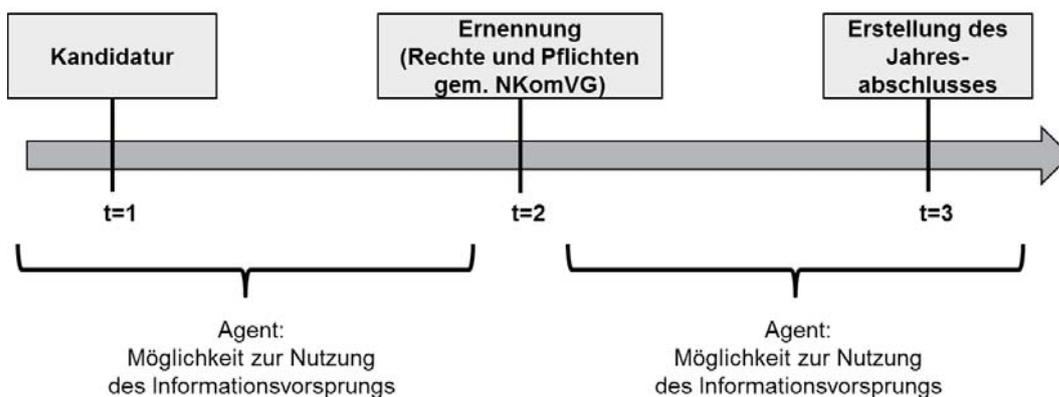


Abb. 9: Zeitlicher Ablauf der Prinzipal-Agenten-Beziehungen<sup>313</sup>

Es ist zu beachten, dass die Informationsasymmetrien, die sich aus den Problemtypen ergeben, sich überschneiden oder parallel auftreten können.<sup>314</sup> Jedoch werden im Folgenden die einzelnen Typen nach der **Reihenfolge ihres Entstehungszeitpunktes** ausgeführt.

### 3.3.2 Entstehung von Informationsasymmetrien vor der Ernennung

#### 3.3.2.1 Hidden Characteristics (verborgene Eigenschaften)

Hierbei handelt es sich um eine Art von Informationsverzerrung, bei der der Prinzipal **keine Kenntnis von den Eigenschaften des Agenten** hat.

---

<sup>312</sup> Vgl. Kapitel 3.1.2.2.

<sup>313</sup> In Anlehnung an Heyd/Beyer, 2011, S. 22.

<sup>314</sup> Vgl. Heyd/Beyer, 2011, S. 25.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Der Agent wird versuchen, seine Mängel oder Risiken zu verheimlichen, beispielsweise über seine Charaktere oder Qualifikation. Dadurch kann es seitens des Prinzipals zu einer Fehlauswahl des Vertragspartners (adverse selection) kommen, da dieser nur eine Wahrscheinlichkeitseinschätzung abgeben und nicht das wahre Leistungsvermögen des Agenten erkennen kann.<sup>315</sup>

Der **Bürger** kennt bei seiner Wahlentscheidung bezüglich des Gemeinderats und/oder des Hauptverwaltungsbeamten nicht vollständig die jeweiligen Fähigkeiten und Qualitäten. Auch durch Informationen über das Wahlprogramm der einzelnen Parteien oder durch den Besuch von Informationsveranstaltungen bekommt der Bürger keine Hinweise auf die Eigenschaften des Agenten. Folglich entstehen Unsicherheiten bezüglich des wahren Leistungsvermögens des Agenten.<sup>316</sup>

Ähnliches gilt auch für die **Kommunalaufsicht**: Vor der Wahl von politischen Leitungsorganen besteht eine gewisse Unsicherheit im Hinblick auf das Expertenwissen und die Kompetenz.

#### 3.3.2.2 Hidden Intentions (verborgene Absichten)

Bei der Informationsasymmetrie „**Hidden Intention**“ bleiben dem **Prinzipal die tatsächlichen Absichten des (potenziellen) Agenten verborgen**. Der Agent erkennt diese Spielräume oder Vertragslücken und nutzt sie zu seinem Zwecke. Daraus kann ein Abhängigkeitsverhältnis des Prinzipals entstehen oder es kann zu kostenintensiven Nachverhandlungen kommen, um die Vertragslücke zu schließen bzw. sich aus dem Vertrag zu kaufen.<sup>317</sup>

---

<sup>315</sup> Vgl. Göbel, 2002, S. 101; Jost, 2001b, S. 27-28; Picot/Dietl/Franck, 2008, S. 74-75; Schreyögg, 2006, S. 446; Alparslan, 2006, S. 21-22, 26; Erlei/Leschke/Sauerland, 2007, S. 110; Freidank/Velte, 2013, S. 314.

<sup>316</sup> Vgl. Heyd/Beyer, 2011, S. 25.

<sup>317</sup> Vgl. Heyd/Beyer, 2011, S. 26; Roiger, 2007, S. 17.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Für den **Bürger** bleiben die genauen Absichten des Agenten zunächst verborgen, das heißt der Bürger weiß nicht, ob die Wahlversprechen tatsächlich eingehalten werden, z. B. darüber, ob weitere freiwillige Aufgaben angeboten werden oder welche strategischen Ziele die politischen Leitungsorgane verfolgen. Auch für die **Kommunalaufsicht** bleibt hinsichtlich der Ausnutzung von gesetzlichen Spielräumen beispielsweise die Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten zunächst verborgen. Zusätzlich kann nach Vertragsabschluss eine neue Gefahr entstehen, welche als „**hold up**“ benannt wird. In diesem Fall versucht der Agent, dem Prinzipal eine Falle zu stellen, um dann den Prinzipal zu erpressen. Diesem Problemtyp wird in der Prinzipal-Agenten-Theorie nicht viel Aufmerksamkeit gewidmet. Der Prinzipal möchte zwar vor Vertragsabschluss gerne wissen, ob er mit einem „hold up“ ex post rechnen muss bzw. wie die Absichten vom Agenten sind, jedoch steht dies nicht direkt im Zusammenhang mit ungleich verteilten Informationen.<sup>318</sup>

#### 3.3.3 Entstehung von Informationsasymmetrien nach der Ernennung

##### 3.3.3.1 Hidden Action (verborgene Handlung)

Weitere Informationsasymmetrien entstehen durch **verborgene Handlungen** des Agenten. Während des Leistungsprozesses eröffnen sich **Handlungsfreiräume für den Agenten**, die er für sich nutzt, um den Prinzipal zu hintergehen.<sup>319</sup> Dieses Problem wird von *Arrow* als **Hidden Action** bezeichnet. „The most typical hidden action is the effort of the agent. Effort is a disutility to the agent, but it has value to the principal in the sense that it increases the likelihood of a favourable outcome.“<sup>320</sup> Der Prinzipal ist nicht in der Lage, den Agenten jederzeit zu beobachten. Die dadurch ent-

---

<sup>318</sup> Vgl. Schreyögg, 2006, S. 446; Göbel, 2002, S. 103; Picot/Dietl/Franck, 2008, S. 75-76; Fritsch/Wein/Ewers, 2003, S. 295.

<sup>319</sup> Vgl. Schreyögg, 2006, S. 446.

<sup>320</sup> Arrow, 1985, S. 38.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

stehende Informationsasymmetrie kann vom Agenten ausgenutzt werden, indem er eine vereinbarte Handlung nicht ausführt. **Hidden Action** bezieht sich demnach auf das **nicht beobachtbare Anstrengungsniveau des Agenten**.<sup>321</sup>

Zusätzlich kann der **Prinzipal** nicht erkennen, ob exogene Faktoren das Ergebnis beeinflussen haben könnten. Demgegenüber sagt der Agent nichts über positive exogene Faktoren, die sich auf die Leistung ausgewirkt haben, oder er begründet seine schlechte Leistung mit den exogenen Faktoren.<sup>322</sup>

Nutzt der Agent seinen Informationsvorsprung aus, um den Prinzipal arglistig zu täuschen, wird von der Gefahr „moral hazard“ (moralisches Risiko) gesprochen.<sup>323</sup>

Während eines Haushaltsjahres eröffnen sich immer wieder Handlungsspielräume für die **politischen Leitungsorgane**. Solange keine völlige Transparenz über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage besteht, kann der Agent den Informationsvorsprung ausnutzen sowie Einfluss auf die Informationen nehmen.

#### 3.3.3.2 Hidden Information (verborgene Informationen)

Bei **Hidden Information** verfügt der **Agent** über Informationen und **nutzt** seinen **Informationsvorsprung** sowie einen **strategischen Vorteil** bei der Auftragserfüllung gegenüber dem Prinzipal. Dieser kennt die Informationen nicht oder kann sie aufgrund mangelnder Sachkenntnis nicht ver-

---

<sup>321</sup> Vgl. Fritsch/Wein/Ewers, 2003, S. 291-293; Göbel, 2002, S. 102.

<sup>322</sup> Vgl. Heyd/Beyer, 2011, S. 29.

<sup>323</sup> Vgl. Picot/Dietl/Franck, 2008, S. 77; Schreyögg, 2006, S. 446. Hierunter fallen sowohl die Hidden-Information- als auch die Hidden-Action-Situation. Es besteht auch die Möglichkeit, die Hidden-Information der „adversen selection“ zuzuordnen, da Gemeinsamkeiten vorhanden sind. Jedoch existiert ein wesentlicher Unterschied im Bereich des Entstehungszeitpunktes der Informationsasymmetrie. Bei der Gefahr „moral hazard“ wird der Entstehungszeitpunkt der Informationsasymmetrie erst nach Vertragsabschluss bekannt. Vgl. dazu Roiger, 2007, S. 14-16; Alparslan, 2006, S. 27; Paulitschek, 2009, S. 37.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

stehen. In diesem Fall kann der Prinzipal den Agenten beobachten, aber nicht das Ergebnis beurteilen, da er auf das Fachwissen des Agenten angewiesen ist. Der Agent hat kein Interesse daran, den Prinzipal vollständig und jederzeit zu informieren und wird sich daher für die Handlung entscheiden, die ihm den größten Nutzen bringt.<sup>324</sup>

Mit der Veröffentlichung von Jahresabschlussinformationen<sup>325</sup> legen die politischen Leitungsorgane Rechenschaft ab. Diese Informationen können durch den **Bürger** und die **Kommunalaufsicht** hinsichtlich der Erfüllung ihrer Informationsinteressen geprüft werden. Jedoch entstehen durch Anwendung von **bilanzpolitischen Instrumenten** seitens der **politischen Leitungsorgane** verborgene Informationen (Hidden Information). Hinzu kommt, dass durch die angewendeten Abbildungsnormen, insbesondere bei der Bewertung, weitere Informationsasymmetrien im Jahresabschluss entstehen.<sup>326</sup>

Im anschließenden Kapitel werden die bilanzpolitischen Instrumente betrachtet, die Einfluss auf den Jahresabschluss haben und somit die Informationsasymmetrien verstärken.

## 3.4 Bilanzpolitische Instrumente im Kontext von Hidden Action und Hidden Information

### 3.4.1 Sachverhalte- und Darstellungsgestaltungen

Die bilanzpolitischen Instrumente werden unterteilt in Sachverhalte- und Darstellungsgestaltung. **Sachverhaltegestaltungen**, die „ökonomische

---

<sup>324</sup> Vgl. Schreyögg, 2006, S. 446; Fritsch/Wein/Ewers, 2003, S. 293; Göbel, 2002, S. 102.

<sup>325</sup> Vgl. zu der Auslegung des Jahresabschlusses Kapitel 2.4.5.

<sup>326</sup> Vgl. Wulf/Müller, 2013, S. 14.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Realitäten mit Blick auf die Abbildungswirkung beeinflussen“,<sup>327</sup> finden im Wesentlichen vor dem Bilanzstichtag statt und sind nur schwer zu identifizieren.<sup>328</sup>

Im Gegensatz dazu finden **Darstellungsgestaltungen** nach dem Bilanzstichtag statt und wirken sich auf die Abbildung im Jahresabschluss aus.<sup>329</sup> Hierunter fallen Wahlrechte und Einschätzungsspielräume, die in der GemHKVO sich eröffnen.<sup>330</sup>

Die **politischen Leitungsorgane** verfolgen als bilanzpolitische Zielsetzungen eine **positive Darstellung der wirtschaftlichen Lage**. Dazu gehört auch, **wahltaktische Entscheidungen** zu treffen. Demgegenüber verfolgen die **Bürger** sowie die **Kommunalaufsicht** eine **transparente und glaubwürdige Darstellung** der wirtschaftlichen Lage, die möglichst frei von bilanzpolitischen Einflüssen sein sollte. Für diese beiden Adressanten sollten objektive Informationen bereitgestellt werden, die nur einen schwachen Interpretationsspielraum zulassen.<sup>331</sup>

Im Folgenden wird untersucht, inwieweit Vermögensgegenstände und Schulden zu bilanzieren sind, unter welcher Position der Ausweis erfolgt

---

<sup>327</sup> Lachnit, 2004, S. 68.

<sup>328</sup> Sachverhaltegestaltung vor dem Jahresabschlussstichtag können im kommunalen Bereich z. B. sein die Verschiebung des Veräußerungszeitpunktes von Vermögenswerten, Vorziehen oder Hinausschieben von Investitionen, Instandsetzung alter Sachanlagen anstelle von Ersatzinvestitionen, Durchführung von Leasinggeschäften, Sale-lease-back-Vorgänge, Ausgliederung des (Immobilien-) Vermögens in einen Eigenbetrieb oder eine Eigengesellschaft, Formen des Public Privat Partnership, Windowdressing (darunter fallen Transaktionen, die kurz vor dem Bilanzstichtag ausgeführt werden, um auf das Bilanzbild Einfluss zu nehmen, bspw. durch die Aufnahme eines Darlehens, um kurzfristige Deckungsgrade zu verbessern) oder die zeitnahe oder verzögerte Beitreibung offener Forderungen. Als Sachverhaltegestaltung nach dem Jahresabschlussstichtag ist die Ergebnisverwendung zu nennen. Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 248; Lachnit, 2004, S. 70; Weller, 2009, S. 3.

<sup>329</sup> Vgl. Eiselt/Müller, 2011, S. 23; Wöhe, 1997, S. 62-63.

<sup>330</sup> Vgl. §§ 42-43, 45-49, 54-55, 57 GemHKVO.

<sup>331</sup> Vgl. Brösel/Neuland, 2013, S. 25.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

und mit welchem Wert die Position in die Bilanz aufgenommen wird.<sup>332</sup> Ebenso wird das bilanzpolitische Potenzial der einzelnen Entscheidungen betrachtet. Folgende Fragestellungen werden thematisiert:

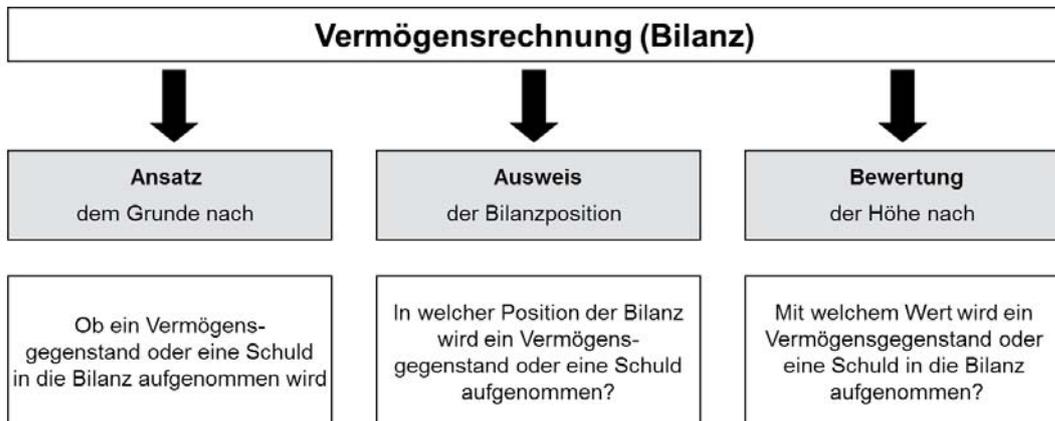


Abb. 10: Grundfragen der Bilanzierung<sup>333</sup>

#### 3.4.2 Ansatzwahlrechte

Die Ansatzgrundsätze, die zurückzuführen sind auf die statische Bilanztheorie von *Simon*,<sup>334</sup> werden unterteilt in Aktivierungs- und Passivierungsgrundsätze. Für einen Bilanzansatz ist die Bilanzierungsfähigkeit zu prüfen, um als Posten in der Bilanz angesetzt zu werden.<sup>335</sup> Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die Bilanzansatzentscheidungen im Jahresabschluss:

---

<sup>332</sup> Vgl. Rose, 2013, S. 431. Vgl. zur Bewertung des Vermögens und der Schulden §§ 44-46 GemHKVO.

<sup>333</sup> In Anlehnung an Lasar, 2009b, S. 433; Bitz/Schneeloch/Wittstock, 2011, S. 105.

<sup>334</sup> Vgl. Simon, 1899.

<sup>335</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 79-80.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

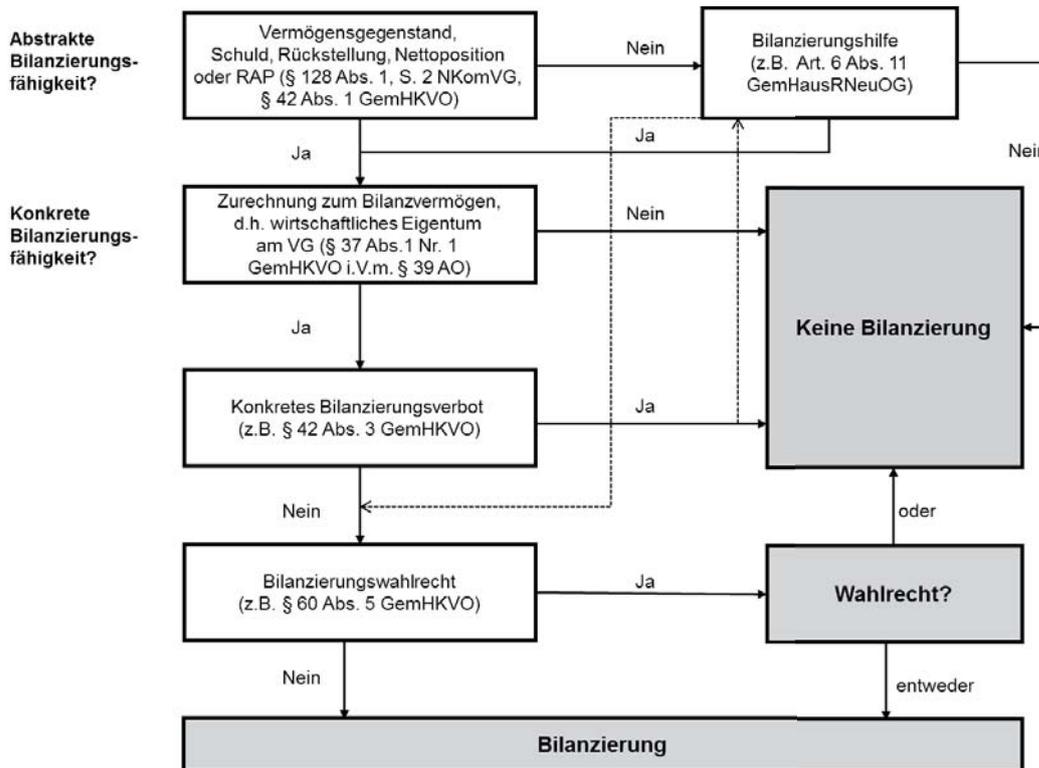


Abb. 11: Bilanzansatz-Entscheidung im Jahresabschluss<sup>336</sup>

#### 3.4.2.1 Aktivierungsgrundsatz

Für alle aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände, die im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehen, besteht ein Aktivierungsgebot, „es sei denn, sie stehen dem Ansatzverbot entgegen oder es liegen Ansatzwahlrechte“<sup>337</sup> oder Einschätzungsspielräume vor. Die Aktivierungsfähigkeit wird weiter unterteilt in abstrakt und konkret. Sofern eine abstrakte Aktivierungsfähigkeit besteht, die durch die Kriterien des Aktivierungsgrundsatzes bestimmt werden,<sup>338</sup> wird daran anknüpfend die konkrete Aktivierungsfähigkeit geprüft.<sup>339</sup> Die konkrete Aktivierungsfähigkeit ergibt sich aus den kommunalen Vorschriften, nach denen vom Aktivierungsgrund-

<sup>336</sup> In Anlehnung an Lasar, 2011, S. 79.

<sup>337</sup> Wulf/Müller, 2013, S. 94.

<sup>338</sup> Vgl. Wulf/Müller, 2013, S. 95.

<sup>339</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 80.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

satz abgewichen werden kann, sofern ein **Wahlrecht oder Verbot** vorliegt.<sup>340</sup> Ein bilanzierungsfähiger Vermögensgegenstand liegt vor, wenn dieser selbstständig verwertbar bzw. das Gut einzeln veräußerbar ist.<sup>341</sup> „Wirtschaftliche Eigentümer eines Vermögensgegenstandes ist derjenige, bei dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten einer Sache liegen.“<sup>342</sup>

Im niedersächsischen Gemeindehaushaltsrecht besteht nach § 42 Abs. 3 GemHKVO ein **Aktivierungsverbot** für alle immateriellen Vermögensgegenstände, die nicht entgeltlich erworben wurden und zum anderen werden „bewegliche Vermögensgegenstände, deren Anschaffungs- oder Herstellungswerte den Einzelwert von 150 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen und die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, werden als geringwertige Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand gebucht.“<sup>343</sup>

Ein **Aktivierungswahlrecht** besteht bei der Bildung von Sachgesamtheiten, wobei geringwertige Vermögensgegenstände zusammengefasst und im Folgenden über Investitionskredite finanziert werden können. Da § 45 Abs. 7 GemHKVO nur von beweglichen Vermögensgegenständen spricht, sind die technischen oder wirtschaftlichen zusammengehörigen Gestände als Investition anzusehen.<sup>344</sup> Dies hat zur Folge, dass die **politischen Leitungsorgane** entscheiden können, ob geringwertige Vermögensgegenstände direkt als Aufwand verbucht oder planmäßig abgeschrieben werden.

---

<sup>340</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 80; Wulf/Müller, 2013, S. 95.

<sup>341</sup> Vgl. Wulf/Müller, 2013, S. 95.

<sup>342</sup> Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 51.

<sup>343</sup> § 45 Abs. 6 GemHKVO. Neben diesen beiden Einschränkungen existieren weitere Aktivierungswahlrechte bei der Aufstellung der ersten Eröffnungsbilanz, die in Kapitel 3.4.4 näher erläutert werden.

<sup>344</sup> Vgl. § 45 Abs. 7 i. V. m. § 59 Nr. 24 GemHKVO und § 120 Abs. 1 NKomVG.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Die **Prinzipale** können aus dem Anhang entnehmen, ob das Aktivierungswahlrecht in Anspruch genommen worden ist, jedoch nicht den genauen Wert.<sup>345</sup> Ebenfalls ist nicht ersichtlich, inwieweit **Einschätzungsspielräume**, durch die Agenten genutzt werden.

Die Vorgehensweise bei der bilanziellen Behandlung von Leasingverträgen ist im kommunalen Bereich identisch mit den Vorgaben aus der Privatwirtschaft.<sup>346</sup> Die Leasingentscheidungen haben entsprechenden Einfluss auf den Bilanzinhalt und die Bilanzstruktur.<sup>347</sup>

#### 3.4.2.2 Passivierungsgrundsatz

Der **Passivierungsgrundsatz** stellt Kriterien auf, nach denen Schulden und Rückstellungen zu passivieren sind.<sup>348</sup> Eine abstrakte Passivierungsfähigkeit ist gegeben, „wenn

- eine rechtliche oder faktische Verpflichtung [...]vorliegt,
- die Verpflichtung eine wirtschaftliche Belastung darstellt, [...] und
- die Verpflichtung quantifizierbar ist.“<sup>349</sup>

Sofern sich aus den kommunalen Vorschriften Passivierungsverbote oder Passivierungswahlrechte ergeben, wird die konkrete Passivierungsfähigkeit eingeschränkt.<sup>350</sup>

---

<sup>345</sup> Vgl. § 55 Abs. 2 Nr. 1 und 4 GemHKVO.

<sup>346</sup> Vgl. dazu ausführlich Lasar, 2011, S. 295-302.

<sup>347</sup> Vgl. Wulf/Müller, 2013, S. 317. Dies gilt insbesondere für den Fall der bilanziellen Zurechnung des Leasingobjekts zu dem Leasinggeber.

<sup>348</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 80.

<sup>349</sup> Freidank/Velte, 2013, S. 384. Vgl. auch Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 53-55; Coenenberg/Haller/Schultze, 2012, S. 76-77; Freericks, 1976, S. 224-226; Wulf/Müller, 2013, S. 102.

<sup>350</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 80.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Bei Geldschulden und Verbindlichkeiten ist die wirtschaftliche Belastung als sicher einzustufen. Ebenso ist die konkrete Höhe der Verpflichtung in Form des Rückzahlungsbetrages bekannt. Im Gegensatz dazu ist eine Rückstellung nicht sicher, aber wahrscheinlich und/oder die Höhe der Verpflichtung unbekannt.<sup>351</sup>

**Passivierungsverbote** sind im kommunalen Haushaltsrecht **nicht enthalten**. Dagegen existiert das **Wahlrecht, empfangene Investitionszuweisungen und -zuschüsse** für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände auf der Passivseite beim Reinvermögen oder als außerordentlichen Ertrag auszuweisen.<sup>352</sup> Eine ertragswirksame Auflösung der passivierten Investitionszuweisungen und -zuschüsse erfolgt nicht. Sofern ein Fehlbetrag vorliegt, besteht das Wahlrecht, den Zuwendungsbeitrag als außerordentlichen Ertrag auszuweisen.<sup>353</sup> In diesem Fall sollten die **politischen Leitungsorgane** das Wahlrecht auch in Anspruch nehmen, da ein Fehlbetrag das Jahresergebnis schmälert und somit die Gefahr eines nicht ausgeglichenen Haushalts steigt. Dies ist auch im Interesse der **Prinzipale**, da bei einem nicht ausgeglichenen Haushalt die Kreditgenehmigung erschwert wird und die stetige Aufgabenerfüllung gefährdet.

#### 3.4.3 Ausweiswahlrechte

Da die Gliederung der Bilanzpositionen bereits betrachtet wurde, werden im Folgenden die **Ausweiswahlrechte sowie Einschätzungsspielräume** vorgestellt.

---

<sup>351</sup> Vgl. Goldbach, 2009, S. 130; Kiaman/Wielenberg, 2010, S. 243; Lasar, 2001, S. 304.

<sup>352</sup> Vgl. § 42 Abs. 5, Satz 2 und 3 GemHKVO.

<sup>353</sup> Vgl. Lasar, 2001, S. 251, 268. Vgl. zur Deckung von Fehlbeträgen § 24 GemHKVO.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

#### 3.4.3.1 Bilanzgliederung

Nach § 45 Abs. 5 i. V. m. § 54 GemHKVO kann die **Bilanzgliederung mit oder ohne Vermögenstrennung** erfolgen. Diese Entscheidung treffen die **politischen Leitungsorgane**.<sup>354</sup>

Folgende Abbildung gibt einen Überblick über die beiden Möglichkeiten:

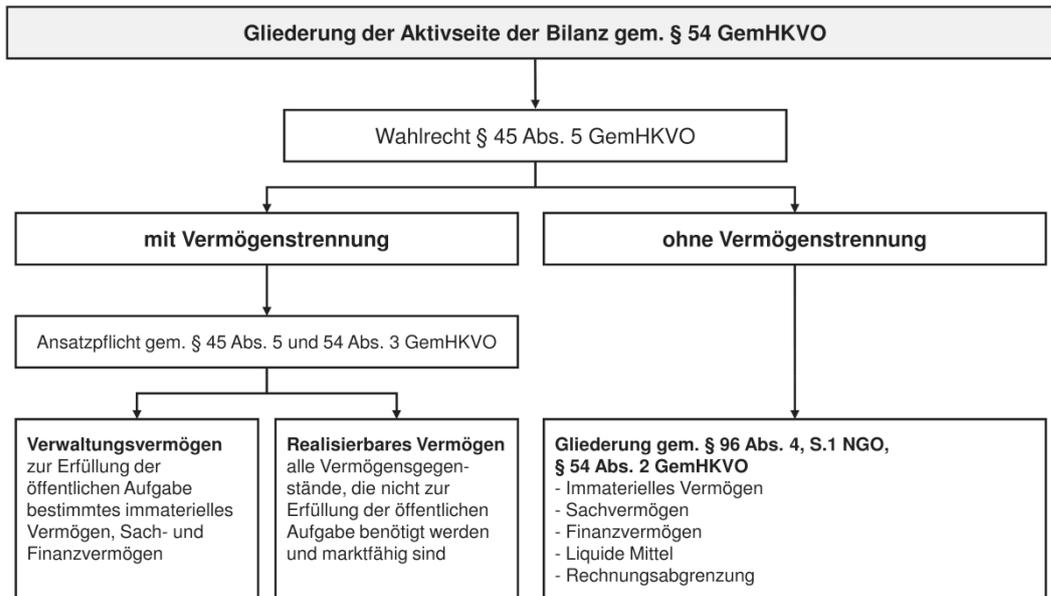


Abb. 12: Wahlrecht der Bilanzgliederung<sup>355</sup>

Der **Vorteil** der Vermögenstrennung ist, dass ersichtlich wird, ob eine Kommune über realisierbares Vermögen verfügt. Dieses kann bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Engpasses veräußert werden, um Schulden abzubauen.<sup>356</sup> Jedoch haben sich die **meisten Kommunen in Niedersachsen gegen die Vermögenstrennung ausgesprochen**.<sup>357</sup> Grund

<sup>354</sup> Es besteht ein Wahlrecht, sofern die Gremien einer Kommune sich bis zum 01.01.2005 für eine Vermögenstrennung entschieden haben. Vgl. dazu § 178 Abs. 1, Nr. 8 NKomVG.

<sup>355</sup> In Anlehnung an Lasar, 2011, S. 99.

<sup>356</sup> Vgl. Wyborny, 2006, S. 44; Lüder, 1999, S. 19; Lüder, 2001, S. 50.

<sup>357</sup> Die vom Niedersächsischen Ministerium für Inneres und Sport in Auftrag gegebene Studie „Neues Kommunales Rechnungswesen in Niedersachsen, Erhebung zum Umstellungsstand, 09/2008“ ergab, dass lediglich 24 Kommunen (=5 %) die Vermögenstrennung anwenden.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

dafür ist die zum Teil sehr **schwierige Unterscheidung** zwischen veräußerbaren und nicht veräußerbaren Vermögensgegenständen sowie die Vermögensbewertung, da das realisierbare Vermögen zum Veräußerungswert bewertet wird und bilanzpolitische Spielräume eröffnet.<sup>358</sup>

Aufgrund der sehr geringen Anwendung der Vermögenstrennung in Niedersachsen (ca. 24 Kommunen) wird in den **weiteren Ausführungen** ausschließlich **die Bilanz ohne Vermögenstrennung betrachtet**.

Danach ergibt sich folgende Grundstruktur für eine niedersächsische Bilanz:

<b>Aktiva</b>	<b>Bilanz</b>	<b>Passiva</b>
Immaterielles Vermögen		Nettoposition
Sachvermögen		Schulden
Finanzvermögen		Rückstellungen
Liquide Mittel	Passive Rechnungsabgrenzung	
Aktive Rechnungsabgrenzung		
<b>Bilanzsumme</b>		<b>Bilanzsumme</b>

Tab. 4: Grundstruktur einer NKR-Bilanz<sup>359</sup>

Die Bilanz ohne Vermögenstrennung ist insbesondere für den **Bürger** nachvollziehbarer, da zumindest durch die Anlehnung an die erwerbswirtschaftlichen Begrifflichkeiten ein Wiedererkennungswert erzeugt wird.

#### 3.4.3.2 Anhang

Zwei weitere Ausweiswahlrechte ergeben sich aus § 48 Abs. 3 und 4 GemHKVO. Zum einen kann ein unter mehrere Bilanzposten fallender Vermögensgegenstand in der Bilanz vermerkt oder im Anhang angegeben werden. Mit Schuldenpositionen ist analog zu verfahren. Zum anderen

---

<sup>358</sup> Vgl. Mühlenkamp/Glöckner, 2009, S. 1/23-24.

<sup>359</sup> Eigene Darstellung.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

kann eine weitere Untergliederung der Bilanzposten vorgenommen werden. Während die **politischen Leitungsorgane** bei dem ersten Ausweisungswahlrecht über die Verortung entscheiden können, ist eine weitere Untergliederung im Anhang anzugeben.<sup>360</sup>

Zusätzlich zu den Ausweisungswahlrechten bestehen Einschätzungsspielräume, die sich auf die Erläuterung der wichtigsten Ergebnisse und auf erhebliche Abweichungen der Jahresergebnisse von den Haushaltsansätzen sowie auf die Form und Inhalt des Anhangs und des Rechenschaftsberichts beziehen.<sup>361</sup> Eine Abweichung ist erheblich „wenn mehrere wesensmäßig gleichartige Vorgänge insgesamt als wesentlich einzustufen sind.“<sup>362</sup>

Da zu der **Form** des Anhangs **keine Angaben** gemacht werden, ist nach dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit zu handeln.<sup>363</sup> Darüber hinaus können die **politischen Leitungsorgane** entscheiden, ob sie eine **aktive oder passive Publizitätspolitik** verfolgen. Für die **Prinzipale** ist eine aktive Publizitätspolitik von Vorteil, wobei die veröffentlichten Informationen sich neben den gesetzlichen Vorgaben auch nach ihren Interessen richten sollten.

#### 3.4.4 Bewertungswahlrechte

##### 3.4.4.1 Grundsatz der Vorsicht

Für die **Bewertung**<sup>364</sup> der Vermögensgegenstände, Schulden und Rückstellungen ist insbesondere der **Grundsatz der Vorsicht**, der sich aus § 44 Abs. 4 GemHKVO ergibt, zu berücksichtigen.<sup>365</sup>

---

<sup>360</sup> Vgl. § 48 Abs. 3 und 4 GemHKVO.

<sup>361</sup> Vgl. §§ 55 und 57 GemHKVO.

<sup>362</sup> Lasar, 2011, S. 392.

<sup>363</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, 2012, S. 718.

<sup>364</sup> Für die Erfassung und Bewertung werden folgende Rechtsquellen herangezogen: GemHausRNeuOG, NKomVG, GemHKVO, § 178 NKomVG, Kontenrahmen und Produktrahmen mit den jeweiligen Zuordnungsvorschriften für Niedersachsen,

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Durch den Grundsatz der Vorsicht eröffnet sich für die **politischen Leitungsorgane** die Möglichkeit, „**stille Reserven**“ aufzubauen, da Vermögensgegenstände unterbewertet und Schulden überbewertet werden können.<sup>366</sup> Darüber hinaus können „**stille Lasten**“ durch eine Überbewertung von Vermögensgegenständen bzw. eine Unterbewertung von Schulden in der Bilanz entstehen.<sup>367</sup> Beide Möglichkeiten stehen im Interessenskonflikt zu den **Prinzipalen**.

Zugleich sind vorhersehbare Risiken und Wertminderungen, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, einzubeziehen.<sup>368</sup>

Bei der Berücksichtigung von zukunftsbezogenen Daten im Rahmen der Bewertung, was beispielsweise auf Rückstellungen zutrifft, gibt es unterschiedliche Bewertungsverfahren. So ist bei weitgehend sicheren Vorhersagen der erwartete Betrag anzusetzen. Bei häufig eintretenden Ereignissen ist der statistische Erwartungswert und bei subjektiven Erwartungen der am stärksten erfolgsmindernde Wert zu nehmen.<sup>369</sup>

---

Inventurrichtlinie für Niedersachsen Wertermittlungsverordnung und -richtlinien, spezielle Vorschriften, wie beispielsweise das Baurecht oder Beamtenrecht und die Hinweise der Arbeitsgruppe Doppik.

<sup>365</sup> Der Grundsatz der Vorsicht ist auch in anderen Bereichen wichtig, wie beispielsweise bei Ansatzentscheidungen von Rückstellungen. Darüber hinaus sind generell die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung zu berücksichtigen. In § 44 GemHKVO werden die Bewertungsgrundsätze Bilanzidentität, Einzelbewertung, Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip, Wertaufhellungsprinzip und Bewertungsstetigkeit konkretisiert. Vgl. ausführlich Lasar, 2011, S. 53-61.

<sup>366</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 61.

<sup>367</sup> Vgl. Ammann/Müller, 2005, S. 132; Wulf/Wieland, 2013, S. 82.

<sup>368</sup> Vgl. Wulf/Müller, 2013, S. 118.

<sup>369</sup> Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 41.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

#### 3.4.4.2 Anschaffungs- oder Herstellungswerte

Das niedersächsische Gemeindehaushaltsrecht orientiert sich bei der Bewertung der kommunalen Vermögensgegenstände an den handelsrechtlichen Vorschriften.<sup>370</sup>

**Anschaffungswerte** sind Geldbeträge oder geldwerte Leistungen, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben oder ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.<sup>371</sup>

**Herstellungswerte** sind Aufwendungen, „die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder [...] wesentliche Verbesserung entstehen.“<sup>372</sup>

#### 3.4.4.3 Bewertung von Schulden und Rückstellungen

**Schulden** werden gem. § 124 Abs. 4, Satz 6 NKomVG i. V. m. § 45 Abs. 8 GemHKVO mit dem **Rückzahlungsbetrag**, angesetzt.

Bei Darlehen kann es zu einem Unterschied zwischen Rückzahlungsbetrag und dem tatsächlichen Auszahlungsbetrag kommen. Bei einem solchen Unterschiedsbetrag besteht zwar ein Wahlrecht hinsichtlich der Festlegung der Laufzeit nach § 49 Abs. 2 GemHKVO, dennoch ist die Verteilung nur über die gesamte Laufzeit des Darlehens zweckmäßig.<sup>373</sup>

---

<sup>370</sup> Im NKR wird nicht von Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesprochen, sondern von Anschaffungs- oder Herstellungswerten. Vgl. § 45 Abs. 2 und 3 GemHKVO; Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 241. Danach setzen sich die Herstellungswerte aus den Material- und Fertigungskosten sowie aus den Sonderkosten der Fertigung zusammen. Zusätzlich können Material- und Fertigungsgemeinkosten und Abschreibungen, soweit sie durch die Fertigung veranlasst sind, zu den Herstellungswerten zählen. Die Kosten der allgemeinen Verwaltung, Vertriebsgemeinkosten und Sondereinzelkosten des Vertriebs dürfen nicht berücksichtigt werden. Vgl. ausführlich in Lasar, 2011, S. 120-132. Vgl. zu den handelsrechtlichen Vorschriften Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 93-100.

<sup>371</sup> Vgl. § 45 Abs. 2 GemHKVO.

<sup>372</sup> § 45 Abs. 3 GemHKVO.

<sup>373</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 354; Wulf/Müller, 2013, S. 98-99.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Bei **Rückstellungen** ist der Betrag anzusetzen, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist, um die ungewisse zukünftige Leistungspflicht zu erfüllen. Die Höhe ist demnach von den **politischen Leitungsorganen** zu schätzen, wobei der Grundsatz der Vorsicht zu berücksichtigen ist.<sup>374</sup> Dennoch ergibt sich für die **Prinzipale** ein **Informationsnachteil**, da nur die Agenten einen vollständigen Überblick über den Sachverhalt der zu bildenden Rückstellung haben und durch die Bewertung der Rückstellung maßgeblichen Einfluss auf die Ergebnisrechnung nehmen können. Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt eine Sonderregelung, die das Teilwertverfahren verbindlich vorsieht.<sup>375</sup>

Zum Ende des Haushaltsjahres ist bei den **Schulden und Rückstellungen** zu beurteilen, **ob die bilanzierten Erfüllungsbeiträge beizubehalten sind**.<sup>376</sup> Dabei sind alle anfallenden Ausgaben sowie absehbare Preis- und Kostenänderungen am Bilanzstichtag zu berücksichtigen.<sup>377</sup> Eine Abzinsung ist erforderlich, sofern die Schulden einen Zinsanteil enthalten.<sup>378</sup>

#### 3.4.4.4 Abschreibungen

„Bei Vermögensgegenständen des immateriellen Vermögens und des Sachvermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, werden die Anschaffungs- oder Herstellungswerte um **planmäßige Abschreibungen** [Herv. durch Verf.] vermindert.“<sup>379</sup> Ausgenommen hiervon sind Vorräte.

Die planmäßige Abschreibung erfolgt im NKR grundsätzlich **linear**. Sofern gesetzliche Vorgaben es vorsehen, ist auch eine degressive Abschreibung

---

<sup>374</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 200; Goldbach, 2009, S. 130; Kiaman/Wielenberg, 2010, S. 243.

<sup>375</sup> Vgl. § 43 Abs. 3 GemHKVO.

<sup>376</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 200.

<sup>377</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, 2012, S. 425-426; Wulf/Müller, 2013, S. 181.

<sup>378</sup> Vgl. Wulf/Müller, 2013, S. 182.

<sup>379</sup> § 47 Abs.1 GemHKVO.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

oder eine Leistungsabschreibung zulässig.<sup>380</sup> Jedoch wird bei der degressiven Abschreibung die Ergebnisrechnung in den Anfangsjahren stärker als bei der linearen Abschreibung belastet und würde daher gegen die bilanzpolitische Zielsetzung der **politischen Leitungsorgane**, einer möglichst positiven Darstellung der wirtschaftlichen Lage, sprechen. Im Sinne der Prinzipale wäre jedoch eine degressive Abschreibung, die den tatsächlichen Wertelauf darstellt, von Vorteil und entspräche deren bilanzpolitischer Zielsetzung.

Maßgeblich ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die der Abschreibungstabelle des Innenministeriums zu entnehmen ist. Sollte von der Abschreibungstabelle abgewichen werden, muss dies im Anhang zum Jahresabschluss dokumentiert werden.<sup>381</sup> Hier besteht ein **Wahlrecht**, denn eine Begründung kann sein, dass durch Erfahrungswerte nachgewiesen werden kann, dass die Vermögensgegenstände länger nutzbar sind.<sup>382</sup> Durch eine Ausweitung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen kann es zu einem Sanierungsstau kommen, der in späteren Jahren verstärkt die Ergebnisrechnung belastet.

Neben der planmäßigen Abschreibung werden auch **außerplanmäßige Abschreibungen sowie Zuschreibungen** auf Vermögensgegenstände angewendet, sofern die rechtlichen Voraussetzungen vorliegen.<sup>383</sup>

**Einschätzungsspielräume** ergeben sich für die **politischen Leitungsorgane** bei den außerplanmäßigen Abschreibungen, die die Ergebnisrechnung belasten. Hier liegt es im Ermessen, inwieweit eine **voraussichtlich andauernde Wertminderung** bei immateriellem und Sachvermögen ohne Vorräte vorliegen könnte

---

<sup>380</sup> Vgl. § 47 Abs. 1 GemHKVO.

<sup>381</sup> Vgl. § 47 Abs. 1 und 3 GemHKVO; Muster 19 zum Ausführungserlass zur GemHKVO.

<sup>382</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 141.

<sup>383</sup> Vgl. § 47 Abs. 5 GemHKVO.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

Beim **Finanzvermögen und den Vorräten** werden Abschreibungen bis auf den Wert eines Börsen- oder Marktpreises am Abschlusstag vorgenommen. Hierfür gilt das strenge Niederstwertprinzip. Sofern die Gründe für die voraussichtlich andauernde Wertminderung nicht mehr vorliegen, wird der Abschreibungsbetrag wieder zugeschrieben.<sup>384</sup>

Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die Abschreibungen:

Abschreibungen	Immaterielles Vermögen, Sachvermögen	Finanzvermögen	Vorräte
<b>Planmäßig</b>	§ 47 Abs. 1,3 und 4 GemHKVO (nur bei abnutzbaren VG)		
<b>Planmäßig (Vereinfachung)</b>	§ 47 Abs. 2 GemHKVO Bildung eines Sammelpostens bei AHW zwischen 150 € und 1.000 € ohne Ust		
<b>Außerplanmäßig</b>	§ 47 Abs. 5 GemHKVO bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (= gemildertes Niederstwertprinzip)	§ 47 Abs. 6 GemHKVO bei jeglicher Wertminderung (= strenges Niederstwertprinzip)	
<b>Zuschreibung</b>	§ 47 Abs. 5, S. 4 GemHKVO Zuschreibung bei Wegfall der Gründe	§ 47 Abs. 6, S. 3 GemHKVO Zuschreibung bei Wegfall der Gründe	

Tab. 5: Abschreibungen<sup>385</sup>

#### 3.4.4.5 Bewertungsvereinfachungen

Grundsätzlich gilt, dass Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten sind.<sup>386</sup> Gleichwohl besteht das Wahlrecht, **Bewertungsvereinfachungen** zu nutzen, die sich an die handelsrechtlichen Vorschriften anlehnen.<sup>387</sup> Nach § 46 GemHKVO kann

<sup>384</sup> Vgl. § 47 Abs. 5 und 6 GemHKVO.

<sup>385</sup> In Anlehnung an Goldbach, 2009, S. 143-144; Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 162-163.

<sup>386</sup> Vgl. § 44 Abs. 3 GemHKVO.

<sup>387</sup> Vgl. dazu § 240 Abs. 3, § 256, S. 2 HGB (Festbewertung für Roh-, Hilfs und Betriebsstoffe des Vorratsvermögens), § 240 Abs. 4, § 256 Satz 2 HGB (Gruppenbewertung

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

eine Fest- und Gruppenbewertung sowie eine Bewertung nach der Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge vorgenommen werden.<sup>388</sup> Die angewendeten Bewertungsmethoden sind im Anhang anzugeben<sup>389</sup> und somit **für die Prinzipale nachvollziehbar**, allerdings ohne eine quantitative Angabe.

#### 3.4.5 Bilanzpolitische Möglichkeiten in der Eröffnungsbilanz

Mit dem Wechsel von der Kameralistik auf die Doppik hat jede Kommune eine „**erste Eröffnungsbilanz**“ zu erstellen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage vermitteln soll. Der ersten Eröffnungsbilanz kommt insofern eine hohe Bedeutung zu, als dass sie die **Basis für die Jahresabschlüsse** der folgenden Jahre bildet. Für die Aufstellung der ersten Eröffnungsbilanz sind die allgemeinen Grundsätze der Vollständigkeit, Wahrheit und Klarheit zu beachten.<sup>390</sup> Die erste Eröffnungsbilanz ist durch einen Anhang zu erläutern und es sind neben einer Anlagenübersicht auch eine Forderungsübersicht sowie eine Schuldenübersicht gemäß § 56 Abs. 1 bis 3 GemHKVO beizufügen.<sup>391</sup> Gleichwohl können bei der Erstellung der ers-

---

für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens), § 256 Satz 1 HGB (Verbrauchsfolgeverfahren Lifo oder Fifo für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens).

<sup>388</sup> Vgl. dazu ausführlich Lasar, 2011, S. 179-191.

<sup>389</sup> Vgl. § 55 Abs. 2 Nr. 1 und 2 GemHKVO.

<sup>390</sup> Vgl. Henneke/Strobl/Diemert, 2008, S. 511.

<sup>391</sup> Vgl. Art 6 Abs. 8 S. 5 GemHausRNeuOG. Im Anhang werden insbesondere angegeben und erläutert die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungswerte, Haftungsverhältnisse (die auch dann anzugeben sind, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen) und Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen ergeben können. Vgl. dazu § 55 Abs. 2 GemHKVO. Neben den genannten Vorschriften sind auch für die Aufstellung der Bilanz zu beachten die §§ 37-39 (Inventur und Inventurvereinfachungen, Inventar, Aufbewahrung von Unterlagen), §§ 42-49 (Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden und Rückstellungen, Grundsätze für die Gliederung, Rechnungsabgrenzungsposten), §§ 53-56 (Vermögensrechnung, Bilanz, Anhang) und §§ 59-60 (Begriffsbestimmungen, Vereinfachungsregeln) der GemHKVO.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

ten Eröffnungsbilanz **bilanzpolitische Entscheidungen** vorgenommen werden, die im Folgenden aufgezeigt werden.

#### 3.4.5.1 Wertansätze in der ersten Eröffnungsbilanz

Die Wertansätze können unterteilt werden in Anschaffungs- oder Herstellungswerte,<sup>392</sup> Verkehrswerte und Wiederbeschaffungswerte.

Der **Verkehrswert** stellt einen absatzmarktorientierten Wert zum Zeitpunkt einer möglichen Veräußerung zum Stichtag der Bewertung dar. Dieser wird errechnet auf Grundlage von **Sach-, Ertrags- und Vergleichswertverfahren**. Das Sachwertverfahren ist ein Verfahren zur Wertermittlung von Vermögensgegenständen, die der Eigennutzung unterliegen. Bei ertrag bringendem Vermögen wird das Ertragswertverfahren angewendet, da der Verkehrswert aus den zukünftigen Erträgen ermittelt wird. Beim Vergleichswertverfahren hingegen wird anhand eines Preisvergleiches der Verkehrswert ermittelt.<sup>393</sup>

Der **Wiederbeschaffungswert** zielt auf eine kauforientierte Ausrichtung ab und wird weiter unterteilt in Wiederbeschaffungszeitwerte und Wiederbeschaffungsneuwerte. Der Wiederbeschaffungswert stellt einen fiktiven Wert zum Bilanzstichtag dar, der zur Wiederbeschaffung/-herstellung eines vergleichbaren Vermögensgegenstandes aufgewendet werden müsste. Unter Wiederbeschaffungszeitwerten werden die aktuell fortgeschriebenen Wiederbeschaffungskosten verstanden, die einen bereits vorhandenen, identischen Vermögensgegenstand unter Berücksichtigung der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen sowie Zuschreibungen zum Bilanzstichtag darstellen. Der Wiederbeschaffungsneuwert stellt den Wert dar, der für den gleichen Vermögensgegenstand

---

<sup>392</sup> Vgl. dazu 3.4.3.2.

<sup>393</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 167-168. Vgl. zu dem Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren die §§ 13-25 Wertermittlungsverordnung (WertV).

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

nach Ende der Nutzungsdauer aufgewendet werden müsste. Für die Zeitwerte besteht zusätzlich die Möglichkeit der Indizierung. Hierzu werden aktuelle Preisindizes verwendet.<sup>394</sup>

Die bisher angesprochenen Bewertungsansätze lassen sich durch die folgende Grafik abschließend noch einmal veranschaulichen:

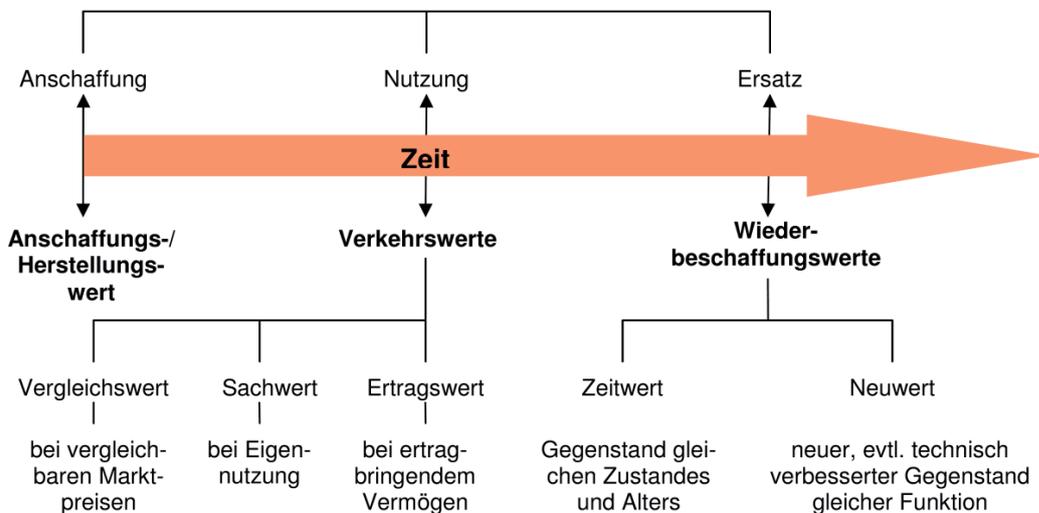


Abb. 13: Bewertungsansätze<sup>395</sup>

Gemäß Art 6 Abs. 8 GemHausRNeuOG bzw. § 60 Abs. 1 GemHKVO sind die Vorgaben aus § 124 Abs. 4 anzuwenden. Sofern **über die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungswerte keine Unterlagen** vorliegen oder der Wert nicht mit vertretbarem Aufwand ermittelt werden kann, so gilt der auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt **rückindizierte Zeitwert** am Stichtag der ersten Eröffnungsbilanz als Anschaffungs- oder Herstellungswert.<sup>396</sup>

<sup>394</sup> Vgl. Mühlenkamp/Glückner, 2010, S. 1/10-11; Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 168-169; Wöhe, 1997, S. 452. Aktuelle Preisindizes werden vom Landesbetrieb für Statistik und Kommunikationstechnologie Niedersachsen (LSKN) zur Verfügung gestellt.

<sup>395</sup> In Anlehnung an Mühlenkamp/Glückner, 2010, S.1/9.

<sup>396</sup> Vgl. § 124 Abs. 4, S. 3 NKomVG.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Ob ein **unverhältnismäßiger Aufwand** vorliegt, ist abhängig von der Beurteilung der **politischen Leitungsorgane**. Zwar ist von den politischen Leitungsorganen der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu beachten, gleichwohl entsteht dadurch ein **erheblicher Einschätzungsspielraum**, der sich auf die Werte des Jahresabschlusses auswirkt. Insbesondere bei Vermögensgegenständen, die schon sehr lange durch die Kommune genutzt werden, fehlen Informationen und Daten für die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungswerte. Sofern die Kommune eine Rückindizierung vornimmt, ist dies im Anhang zur ersten Eröffnungsbilanz offenzulegen.<sup>397</sup>

#### 3.4.5.2 Wahlrechte bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz

Für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz können von den politischen Leitungsorganen folgende **Wahlrechte** in Anspruch genommen werden:

Rechtsgrundlage	Entscheidung
Wahlrechte Eröffnungsbilanz	
§ 60 Abs. 2 GemHKVO	Auf die Erfassung von beweglichen Vermögensgegenständen, der AHW den Einzelwert von 5.000 € einschließlich Umsatzsteuer nicht überschreitet, kann verzichtet werden
§ 60 Abs. 3 GemHKVO	Die Erfassung von abgeschrieben beweglichen Vermögensgegenständen kann unterbleiben
§ 60 Abs. 5 GemHKVO	Auf eine Aktivierung geleisteter Investitionszuweisungen und -zuschüsse kann verzichtet werden.
§ 60 Abs. 6 GemHKVO	Der Bodenwertanteil für Grundstücke, die vor dem Jahr 2000 erworben wurden, kann ein Zeitwert angesetzt werden
Art. 6 Abs. 11 GemHausRNeuOG	Der Umstellungsaufwand kann aktiviert und über einen Zeitraum von längstens 15 Jahren abgeschrieben werden

Tab. 6: Wahlrechte bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz<sup>398</sup>

Die Wahlrechte werden in den nachfolgenden Ausführungen weiter untersucht.

---

<sup>397</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 166-167; Lasar, 2011, S. 436.

<sup>398</sup> Eigene Darstellung.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

#### 3.4.5.2.1 Erfassung von beweglichen Vermögensgegenständen

Um den Aufwand für die Erfassung und Bewertung im Rahmen der ersten Eröffnungsbilanz in einem wirtschaftlich vertretbaren Rahmen zu halten, kann nach § 60 Abs. 2 auf die **Erfassung von beweglichen Vermögensgegenständen unter 5.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) verzichtet werden**. Den **politischen Leitungsorganen** steht es frei zu entscheiden, ob und in welchem Umfang sie die Regelung anwenden, da auch eine niedrigere Wertaufgriffsgrenze bzw. die Regelung nur für Teilbereiche oder für Einzelfälle festgelegt werden kann.<sup>399</sup>

Dieses Wahlrecht stellt zwar eine Inventurvereinfachung dar, allerdings wird nicht die tatsächliche Vermögenslage vollständig dargestellt. Bezogen auf die Bilanzsumme ist jedoch die Auswirkung von nachrangiger Bedeutung, da das gesamte bewegliche Vermögen bis 5.000 Euro lediglich 1% der Bilanzsumme ausmacht.<sup>400</sup> Daher ist dieses Wahlrecht für die **Prinzipale** unschädlich.

#### 3.4.5.2.2 Erfassung von abgeschrieben beweglichen Vermögensgegenständen

Ebenso kann auf die **Erfassung von abgeschrieben beweglichen Vermögensgegenständen verzichtet werden**.<sup>401</sup> Auch hier steht die Inventurvereinfachung im Vordergrund. Voraussetzung ist eine Prüfung, ob der Vermögensgegenstand bereits abgeschrieben ist. Da die Vermögensübersichten oft fehlerhaft oder unvollständig sind, ergeben sich häufig Probleme für die Kommunen.<sup>402</sup> Bei der Vielzahl der Vermögensgegen-

---

<sup>399</sup> Vgl. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 355; Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 521.

<sup>400</sup> Vgl. Lasar, 2009a, S. 317; Weller, 2009, S. 19-20.

<sup>401</sup> Vgl. § 60 Abs. 3 GemHKVO.

<sup>402</sup> Die Vermögensübersicht ist ein Pflichtbestandteil der kameralen Jahresrechnung und stellt einen Bestandsnachweis dar. Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 521.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

stände, die unter das Tatbestandsmerkmal „bereits abgeschrieben“ fallen, wird sich das Wahlrecht als Erleichterung für die Erstellung der ersten Eröffnungsbilanz, **ohne Auswirkungen auf die Aussagekraft der Bilanz**, darstellen.<sup>403</sup>

#### 3.4.5.2.3 Aktivierung von geleisteten Investitionszuweisungen und Investitionszuschüssen

Ein weiteres **Wahlrecht** ist die **Aktivierung von geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüssen**.<sup>404</sup> Aus haushaltsrechtlicher Sicht stellen die geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüsse eine Investitionsförderungsmaßnahme dar und können somit über Kredite finanziert werden.<sup>405</sup> Daher wäre eine Aktivierung der Investitionsförderungsmaßnahme folgerichtig, obwohl die Kommune kein wirtschaftliches Eigentum an der geförderten Maßnahme besitzt. Die Förderung von Investitionen für Dritte ist somit eine Besonderheit im kommunalen Haushaltsrecht. In dem Bewilligungsbescheid über die Investitionsförderungsmaßnahme sollten dann die Nutzungsdauer und die Rückzahlungsmodalitäten festgelegt werden. Dessen ungeachtet wurden in der Vergangenheit nur unzureichende Bescheide erlassen, und daher kann oftmals die Nutzungsdauer der geförderten Maßnahme nur noch schwer ermittelt werden.<sup>406</sup> Aufgrund dieser Tatsache und der Vielzahl von Investitionsförderungsmaßnahmen aus der Vergangenheit besteht dieses **Ansatzwahlrecht**.

---

<sup>403</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 521-522; Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 355.

<sup>404</sup> Vgl. § 60 Abs. 5 GemHKVO. Nach § 42 Abs. 4 GemHKVO müssten ansonsten die geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüsse aktiviert und planmäßig abgeschrieben werden.

<sup>405</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 205.

<sup>406</sup> Vgl. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 356.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Als Folge einer **Aktivierung** fallen planmäßige Abschreibungen an, die sich auf die Ergebnisrechnung auswirken. Insbesondere für Landkreise, deren Einnahmen nicht deren Bedarf decken, kann dieser Mehraufwand sich in den nachfolgenden Jahren „lohnen“: Da sich durch die Abschreibungen das Jahresergebnis verringern wird, hat dies Auswirkungen auf die Kreisumlage, die gegebenenfalls dadurch höher ausfallen kann. Durch die Kreisumlage werden kreisangehörige Gemeinden und Städte verpflichtet, einen Beitrag entsprechend ihrer Steuerkraft an den Landkreis zu leisten.<sup>407</sup> Das Gleiche gilt auch für kreisangehörige Kommunen, die durch eine Aktivierung ihr Jahresergebnis aufgrund der Abschreibungen verschlechtern und somit u. U. einen höheren Anteil aus dem kommunalen Finanzausgleich erhalten.

Wird auf die **Aktivierung verzichtet**, ist der Haushaltsausgleich in den Folgejahren einfacher zu erreichen, da keine Abschreibungen anfallen. Allerdings verzerrt eine Nicht-Aktivierung das Bilanzbild und stellt sich für die **Prinzipale** intransparent dar. Dadurch werden die Interessen der Bürger – Informationen über die Haushaltslage und Verschuldung – nicht berücksichtigt.

#### 3.4.5.2.4 Bewertung von Grundstücken

Ein weiteres **Wahlrecht** aus § 60 Abs. 6 GemHKVO bezieht sich auf die **Bewertung von Grundstücken**. Hierbei geht es insbesondere um zu bilanzierende Grundstücke, die vor dem Jahr 2000 angeschafft wurden und bei denen zum jetzigen Zeitpunkt die **Ermittlung der Anschaffungswerte sehr aufwendig** wäre oder das Grundstück **unentgeltlich übertragen** wurde. Aufgrund dessen besteht die Möglichkeit, das Grundstück mit einem **Zeitwert** zu bilanzieren, der sich an dem Bodenrichtwert für das Jahr 2000 orientiert.<sup>408</sup>

---

<sup>407</sup> Vgl. § 15 NFAG.

<sup>408</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle, 2008, S. 524.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Aus diesem Wahlrecht ergibt sich für die **politischen Leitungsorgane** die Gelegenheit, stille Reserven/Lasten bei einer Unter-/Überbewertung der Grundstücke aufzubauen, da der Bodenrichtwert den durchschnittlichen Lagewert abbildet.<sup>409</sup> Da unbebaute und bebaute Grundstücke einen gewichtigen Anteil am kommunalen Vermögen ausmachen, können die politischen Leitungsorgane mit diesem Wahlrecht Einfluss auf das ausgewiesene Reinvermögen nehmen, ohne dabei durch planmäßige Abschreibungen die Ergebnisrechnung zu belasten. Den Prinzipalen bleiben diese Informationen verwehrt.

#### 3.4.5.2.5 Aktivierung des Umstellungsaufwands

Neben den aufgeführten Punkte aus § 60 GemHKVO eröffnet auch der Art. 6 GemHausRNeuOG **Wahlrechte**, wie die Möglichkeit **den Umstellungsaufwand zu aktivieren**.<sup>410</sup> Der Umstellungsaufwand, um das NKR einzuführen, ist im kameraleen Haushaltsrecht entstanden und wurde dem Verwaltungshaushalt entnommen. Die Finanzierung beruhte auf bereits vorhandenen liquiden Mitteln oder es erfolgte eine Finanzierung über Kassenkredite.<sup>411</sup> Daher dürfen die Ausgaben des Verwaltungshaushaltes für die Umstellung aktiviert werden, sofern sie bis zum letzten kameraleen Haushaltsjahr anfallen. Dieser sogenannte Umstellungswert würde bei Inanspruchnahme des Wahlrechts einen Aktivposten der Eröffnungsbilanz darstellen. Dieser wird in einem Zeitraum von längstens 15 Jahren planmäßig abgeschrieben und belastet dadurch die Ergebnisrechnung.<sup>412</sup>

---

<sup>409</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 441.

<sup>410</sup> Vgl. Art. 6 Abs. 11 GemHKVO.

<sup>411</sup> Vgl. Lasar, 2009a, S. 314.

<sup>412</sup> Vgl. Art. 6 Abs. 11 GemHausRNeuOG.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

Die Aktivierung des Umstellungsaufwands ist für die politischen Leitungsorgane **zweckmäßig, sofern kein Soll-Fehlbetrag**<sup>413</sup> vorhanden ist und wenn unter Beachtung der Abschreibungen des Umstellungsaufwands zukünftig positive Jahresergebnisse prognostiziert werden.<sup>414</sup> Sollten die **politischen Leitungsorgane** auf dieses **Wahlrecht verzichten**, dann würde das auszuweisende **Reinvermögen geringer sein**, aber gleichzeitig käme es zu einer Entlastung der Ergebnisrechnung in den Folgejahren, da keine Abschreibungen anfallen.

Für die erste Eröffnungsbilanz gilt die Besonderheit, dass die „noch **nicht abgedeckten Soll-Fehlbeträge** [Herv. durch Verf.] des Verwaltungshaushalts aus Vorjahren als Minusbetrag übernommen [werden - Anm. d. Verf.], ohne sie mit dem Basis-Reinvermögen zu verrechnen“.<sup>415</sup> Zum gleichen Zeitpunkt wird aber das aus dem Inventar ermittelte Reinvermögen um die entsprechenden Sollfehlbeträge erhöht. Dies gilt nur einmalig für die Aufstellung der ersten Eröffnungsbilanz.<sup>416</sup> Werden in den ersten doppelischen Haushaltsjahren Überschüsse erwirtschaftet, dann müssen diese zunächst mit den Sollfehlbeträgen des Verwaltungshaushalts verrechnet werden.<sup>417</sup>

#### 3.4.5.3 Bestätigung und Veröffentlichung der Eröffnungsbilanz

Die erste Eröffnungsbilanz inklusive Anhang wird durch den Hauptverwaltungsbeamten auf **Vollständigkeit und Richtigkeit bestätigt** und an das Rechnungsprüfungsamt (RPA) weitergeleitet. Das RPA prüft die erste Er-

---

<sup>413</sup> Sollfehlbeträge entstehen durch das Ergebnis des letzten kameralen Abschlusses. Diese müssen in die Doppik übernommen werden.

<sup>414</sup> Vgl. Lasar, 2009a, S. 315.

<sup>415</sup> Art. 6 Abs. 8, S. 3 GemHausRNeuOG.

<sup>416</sup> Vgl. Rose, 2013, S. 437.

<sup>417</sup> Vgl. Art. 6 Abs. 9 GemHausRNeuOG.

### 3 Prinzipal-Agenten-Theorie als theoretischer Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen

---

öffnungsbilanz und den Anhang und erstellt auf dieser Grundlage einen Schlussbericht. Der Schlussbericht, die erste Eröffnungsbilanz und der Anhang sowie eine eigene Stellungnahme des Hauptverwaltungsbeamten zum Schlussbericht werden der Vertretung der kommunalen Körperschaft vorgelegt, die die erste Eröffnungsbilanz beschließt. Die erste Eröffnungsbilanz einschließlich des Anhangs werden dann der **Kommunalaufsichtsbehörde** mitgeteilt.<sup>418</sup>

**Nicht explizit gesetzlich geregelt** ist, ob der Beschluss über die **erste Eröffnungsbilanz** ebenfalls der **Kommunalaufsichtsbehörde vorgelegt** wird und **ob die erste Eröffnungsbilanz öffentlich bekanntgegeben und ausgelegt werden muss**. Bei Nichtauslegung können die Eröffnungsbilanzwerte dann nur dem ersten veröffentlichten Jahresabschluss entnommen werden, da dieser die Vorjahreswerte aufweist.<sup>419</sup> Das heißt, dass die **Prinzipale** sich nicht ausreichend informieren können und Informationsasymmetrien entstehen.

Dessen ungeachtet kommt es bis zum Beschluss einer ersten Eröffnungsbilanz oft zu einer **Zeitverzögerung**, das heißt, die Kommune schafft es nicht, die erste Eröffnungsbilanz in dem Haushaltsjahr zu beschließen, in dem die Umstellung auf das NKR erfolgte. Dies wird begründet einerseits durch den **enormen Zeitaufwand** für die Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände sowie Schulden und andererseits durch die **Überlastung der Rechnungsprüfungsämter**. Daher kann es sein, dass die Eröffnungsbilanzen erst ein bis zwei Jahre nach der Umstellung auf das NKR beschlossen werden. Dadurch verzögern sich auch die Jahresabschlüsse.<sup>420</sup>

---

<sup>418</sup> Vgl. Art. 6 Abs. 8 GemHausRNeuOG i. V. m. § 129 Abs. 1 NKomVG. Vgl. zum Prüfungswesen auch die §§ 153-156 NKomVG.

<sup>419</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 421.

<sup>420</sup> Vgl. KDO, 2012.

#### 3.5 Zusammenfassende Beurteilung

Die Adressaten des Jahresabschlusses wurden unter den Voraussetzungen von Interessensdivergenzen und Informationsasymmetrien auf eine Prinzipal-Agenten-Beziehung untersucht. Die Prinzipale – **Bürger/Kommunalaufsicht** – sind dem Kreis der **Rechenschaftsberechtigten** zuzuordnen, da sie einerseits aufgrund ihrer Wahlberechtigung und andererseits kraft Gesetz durch ihre Aufsichtspflicht ein Recht auf Information haben.

Jedoch liefert der **Jahresabschluss** mit seinen Bestandteilen – Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung sowie einem Anhang – derzeit **keine adressatengerechten Informationen speziell für die Interessen der Bürger und der Kommunalaufsicht zum Haushaltsgrundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung und zur dauernden Leistungsfähigkeit**, sondern ist lediglich als Gegenstück des Haushaltsplans zu betrachten, indem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft nachgewiesen wird. Speziell der Rechenschaftsbericht vernachlässigt die Informationsbedürfnisse der Bürger und der Kommunalaufsicht und sieht als **Rechenschaftspflichtigen den Hauptverwaltungsbeamten** und als **Rechenschaftsberechtigten nur den Gemeinderat** vor.

Insbesondere wenn **nach der Ernennung der politischen Leitungsorgane** Hidden Action und Hidden Information auftreten, die eng im Zusammenhang mit der Nutzung von **bilanzpolitischen Instrumenten** stehen, entwickeln sich Informationsasymmetrien, die den politischen Leitungsorganen einen Informationsvorsprung verschaffen und im eigenen Interesse ausgenutzt werden können.

Im Folgenden ist daher zu untersuchen, welche Lösungen in Frage kommen, um Informationsasymmetrien abzubauen, und **welche Informationen** zur stetigen Aufgabenerfüllung und zur dauernden Leistungsfähigkeit **die Prinzipale erwarten**.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

### 4.1 Lösungen zur Reduktion von Informationsasymmetrien

Wie in den vorhergegangenen Kapiteln beschrieben, gibt es unterschiedliche Typen von Informationsasymmetrien. Um eine im Sinne des Prinzipals vertragsgerechte Aufgabe zu erfüllen, können Kontroll- und Informationsmechanismen herangezogen werden.<sup>421</sup> „Je mehr Informationen dem Principal zur Kontrolle des Agenten zur Verfügung stehen, desto mehr wird der Agent die Interessen des Principals beachten.“<sup>422</sup>

Die nachfolgende Abbildung zeigt, welche **Lösungen** es gibt, um die Informationsasymmetrien, die nach Vertragsabschluss entstehen, zu senken:

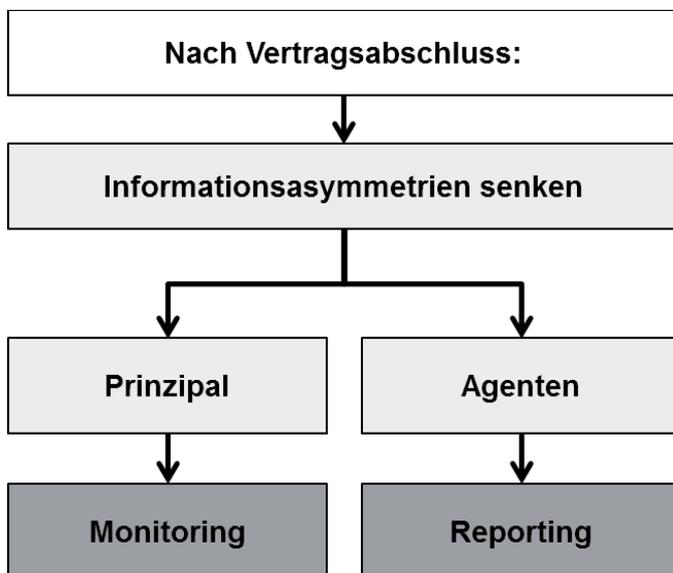


Abb. 14: Lösungsmöglichkeiten von Informationsasymmetrien<sup>423</sup>

---

<sup>421</sup> Vgl. Mathissen, 2009, S. 13, 18.

<sup>422</sup> Mathissen, 2009, S. 37.

<sup>423</sup> Eigene Darstellung.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Die beiden möglichen Lösungen zur Reduktion von Informationsasymmetrien „**Monitoring**“ und „**Reporting**“ werden in den nachfolgenden Ausführungen hinsichtlich ihrer Anwendung weiter beleuchtet.

### 4.1.1 Monitoring

Eine Möglichkeit Informationsasymmetrien abzubauen, ist die Beaufsichtigung des Agenten bei seiner Handlung. Voraussetzung dafür ist die **Bestimmung eines Handlungsergebnisses**, das, unter Berücksichtigung von Rahmenbedingungen, genau zu definieren ist, um Freiräume für den Agenten möglichst gering zu halten. Damit das Handlungsergebnis nicht zu Gunsten des Agenten ausgenutzt wird, gibt es für die Prinzipale die Möglichkeit, den **Agenten während der Leistungserstellung zu beobachten (Monitoring)**.<sup>424</sup>

Jedoch ist das Monitoring, wenn dies direkt **durch die Prinzipale** durchgeführt wird, sehr **zeitaufwendig und kostenintensiv**.<sup>425</sup> Wird diese Kontrollaufgabe auf andere delegiert, ergeben sich daraus wieder andere Probleme, wie beispielsweise die Frage: Wer kontrolliert die Kontrolleure?<sup>426</sup>

Für den **Bürger** besteht lediglich die Möglichkeit, an öffentlichen Sitzungen teilzunehmen und auf sonstige Veröffentlichungen der Verwaltung zu hoffen. Auch die kurze **Veröffentlichungspflicht** durch die Auslegung des Jahresabschlusses ist für den Bürger nur **unzureichend**. Das heißt, der Bürger muss zu der Kommune gehen, um dort Einsicht in den Jahresab-

---

<sup>424</sup> Vgl. Göbel, 2002, S. 112.

<sup>425</sup> Vgl. Mathissen, 2009, S. 38.

<sup>426</sup> Um Kontrollprobleme zu reduzieren können, verschiedene Instrumente, wie Zielvorgaben, Anreiz- und Sanktionsinstrumente sowie die Vorgabe von Verhaltensnormen angewendet werden. Vgl. dazu die Ausführungen von Richter/Furubotn, 2003, S. 173-175.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

schluss zu nehmen.<sup>427</sup> Eine Möglichkeit der Vervielfältigung besteht zu-  
meist nicht. Hinzu kommt, dass der Bürger, um ein Monitoring durchführen  
zu können, ein **Fachwissen im NKR** haben und die von den politischen  
Leitungsorganen angewendeten bilanzpolitischen Instrumente erkennen  
müsste. Da dies eher unwahrscheinlich ist, erscheint das **Monitoring** für  
den Bürger **nicht praktikabel** und scheidet als Lösungsmöglichkeit aus.

Ein wenig anders sieht es bei der **Kommunalaufsicht** aus, da sie nicht  
nur ein Expertenwissen über die Rechnungslegung hat, sondern auch die  
rechtliche Möglichkeit, die politischen Leitungsorgane zu überwachen. Je-  
doch ist die Kommunalaufsicht nicht nur für eine Verwaltung zuständig und  
hat daher auch **keine vollständigen Informationen**. Das erschwert das  
**Monitoring für die Kommunalaufsicht** und ist als Lösungsmöglichkeit  
**nur zum Teil geeignet**.

##### 4.1.2 Reporting

Auf der anderen Seite besteht die Möglichkeit, dass der **Agent** selbst ein  
Interesse daran hat, **sein Handeln für den Prinzipal transparent zu ma-  
chen**. Von sich aus dokumentiert er sein Handeln, erstellt Berichte, infor-  
miert den Auftraggeber und bezieht ihn in Entscheidungen mit ein. Durch  
diese Form des „**Reportings**“ kann der Prinzipal erkennen, **ob der Agent  
das Handlungsergebnis** zufriedenstellend **erreicht**.<sup>428</sup>

Zu diesem Zweck ist es notwendig, dass zwischen den **Prinzipalen** und  
den **politischen Leitungsorganen** ein **Handlungsergebnis** festgelegt wird  
sowie die **Form der Veröffentlichung**. Für die weiteren Untersuchungen

---

<sup>427</sup> Nur in sehr wenigen Fällen werden die vollständigen Jahresabschlüsse auf der  
verwaltungseigenen Homepage oder an einer zentralen Stelle wie beispielweise auf  
der Internetseite <http://www.haushaltssteuerung.de/jahresabschluesse-doppik.html>  
veröffentlicht.

<sup>428</sup> Vgl. Göbel, 2002, S. 112.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

werden als **Handlungsergebnis** die Erfüllung des Grundsatzes der **stetigen Aufgabenerfüllung und die dauernde Leistungsfähigkeit** herangezogen, da hiermit den Interessen der Prinzipale entsprochen wird.

Die bisherige Informationsbereitstellung durch die Auslegung des Jahresabschlusses für den Bürger bzw. die Mitteilung des Beschlusses an die Kommunalaufsicht<sup>429</sup> ist weder ausreichend noch adressatengerecht. Ziel muss es sein, die Interessen und das Informationsbedürfnis der **Prinzipale** zu berücksichtigen<sup>430</sup> und gleichzeitig Informationsasymmetrien, die durch die Anwendung von bilanzpolitischen Instrumenten entstehen, in einem Reporting abzubauen.

Um möglichst schnell einen umfassenden Überblick zu bekommen, bietet es sich an, dass die **politischen Leitungsorgane Kennzahlen in ein Reporting einbinden**. Dazu ist es notwendig, geeignete Kennzahlen abzuleiten, anhand deren die stetige Aufgabenerfüllung und die dauernde Leistungsfähigkeit gemessen werden kann. Die Informationen für die Kennzahlen sind dem Jahresabschluss zu entnehmen.<sup>431</sup> Durch das Reporting soll erreicht werden, dass den Prinzipalen adressatengerechte Informationen bereitgestellt werden ohne die Informationskosten wesentlich zu erhöhen. Hierzu gehört auch, dass das Reporting dauerhaft den Prinzipalen zur Verfügung gestellt wird.

Zwischen den **politischen Leitungsorganen und der Kommunalaufsicht** gibt es bereits **erste Ansätze eines Reportings**: einerseits in der „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen“<sup>432</sup>. Diese

---

<sup>429</sup> Vgl. § 129 Abs. 2, S. 2 NKomVG.

<sup>430</sup> Vgl. Kapitel 3.2.3.1 und 3.2.3.2.

<sup>431</sup> Nicht-monetäre Kennzahlen bleiben in dieser Arbeit unberücksichtigt, da der Fokus auf Informationen des Jahresabschlusses und nicht auf Kennzahlen der Produkthaushalte liegt.

<sup>432</sup> Ministerium für Inneres und Sport, 2011. S. 230.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

enthält Kennzahlen, die im **Rahmen der Haushaltssatzung** vorzulegen sind. Andererseits regelt § 172 NKomVG, dass die Kommunalaufsicht sich jederzeit unterrichten lassen und mündliche oder schriftliche Berichte anfordern kann.

Die bestehenden **Informationsasymmetrien** zwischen Bürger/Kommunalaufsicht und den politischen Leitungsorganen sind durch ein **adressatengerechtes und dauerhaft zur Verfügung stehendes Reporting abbaubar**.

### 4.2 Kennzahlen als Bestandteil eines Reportings

Zu den Instrumenten des Controllings<sup>433</sup> und der Jahresabschlussanalyse<sup>434</sup> zählen **Kennzahlen**, die in **kurzer und knapper Form über umfassende betriebswirtschaftliche Sachverhalte informieren**<sup>435</sup> und zeigen **vergangenheitsorientierte Ursachen** auf.<sup>436</sup> Somit haben Kennzahlen auch eine Signalfunktion. Jedoch ist der **Nutzen** nicht abhängig von der Vielzahl der verwendeten Kennzahlen, sondern von deren **Qualität und Interpretation**.<sup>437</sup>

Durch Kennzahlen kann der **Agent** die Informationen des Jahresabschlusses verdichten, hervorheben oder sichtbar machen.<sup>438</sup> Um erkennen zu können, ob eine **Kennzahl aussagefähig** ist, sollten die politischen Leitungsorgane **Einfluss auf die Entwicklung** der Kennzahl nehmen

---

<sup>433</sup> Vgl. dazu ausführlich in Schwarting, 2005a, S. 173-205; Bachmann, 2004, S. 165-225.

<sup>434</sup> Vgl. dazu ausführlich Coenenberg/Haller/Schultze, 2012, 1013-1236; Lachnit, 2004.

<sup>435</sup> Vgl. Reichmann/Lachnit, 1976, S. 706; Lachnit, 1979, S. 15-18; Brandt, 2008, S. 168; Küting/Weber, 2012, S. 51.

<sup>436</sup> Vgl. Schwarting, 2005a, S. 191.

<sup>437</sup> Vgl. Dott/Lasar, 2011, S. 147-148.

<sup>438</sup> Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 250.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

können. Ebenso ist das **Entsprechungsprinzip** anzuwenden, das heißt, dass bei der Zusammensetzung einer Kennzahl auf einen sinnvollen inneren Zusammenhang zu achten ist. Auf diese Weise kann beurteilt werden, ob ein hoher/niedriger Wert als positiv oder negativ einzustufen ist.<sup>439</sup> Die gebildeten Kennzahlen sollten dazu beitragen, das festgelegte Handlungsergebnis darstellen und beurteilen zu können. Dabei wird eine verständliche Darstellung durch den Prinzipal vorausgesetzt.

Als Kennzahlen kommen neben absoluten Zahlen (Grundzahlen), wie Einzelwerte, Summen oder Differenzen, auch relative Zahlen (Verhältniszahlen) in Frage. **Absolute Zahlen** eignen sich nicht für die Beurteilung, da die Ursache ihrer Entstehung nicht nachvollziehbar ist. Aussagefähiger sind **relative Zahlen**, die in einem sinnvollen Zusammenhang stehen. Diese können weiter unterteilt werden in Gliederungs-, Beziehungs- und Indexzahlen.<sup>440</sup>

Um zu ermitteln, welche Kennzahlen zielführend sind und ab welchem Wert eine Gefährdung vorliegt, hat die Betriebswirtschaft für den erwerbswirtschaftlichen Bereich unterschiedliche Verfahren entwickelt.<sup>441</sup> Die **kommunalen Kennzahlen** können dagegen nicht auf empirisch gewonnene Sollwerte oder repräsentativen Kennzahlen zurückgreifen, da nur

---

<sup>439</sup> Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 1020; Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 250.

<sup>440</sup> Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 1020-1021; Lachnit, 2004, S. 39; Küting/Weber, 2012, S. 53-54.

<sup>441</sup> Diese können eingeteilt werden in theoretische und praktische Ansätze. Zu den theoretischen Ansätzen zählen die Diskriminanzanalyse und neuronale Netze, als ein Zweig der künstlichen Intelligenz. Beide Ansätze fundieren auf empirische gewonnene Sollwerte, die in der Historie Leistungsstörungen aufzeigten. Zu den praktischen Ansätzen zählen die Kreditvergaberichtlinien und Rating-Verfahren. Hier wird versucht, aus vielen Kennzahlen, wenige, aber repräsentative Kennzahlen zu generieren, für die dann Grenzwerte vorgegeben werden. Welche Kennzahl als repräsentativ eingestuft wird, erfolgt nach Plausibilität und Erfahrungen. Vgl. dazu ausführlich Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 1048-1056; Bosse, 2011, S. 28-29.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

wenige Jahresabschlüsse basierend auf der Doppik vorhanden sind. Dementsprechend gibt es noch keine kommunalen „Branchenwerte“.

Bei der Auswahl der Kennzahlen kann nur zum Teil auf betriebswirtschaftliche Kennzahlen zurückgegriffen werden, da es wesentliche Unterschiede zwischen einer Kommune und einem Unternehmen gibt.<sup>442</sup> Daher sollen nicht alle betriebswirtschaftlichen Kennzahlen hinsichtlich ihrer Tauglichkeit und Aussagefähigkeit für den kommunalen Sektor untersucht werden. Vielmehr sind von den politischen Leitungsorganen **Kennzahlen auszuwählen, die das Handlungsergebnis nachweisen können**. Dazu ist es notwendig, zunächst Indikatoren zum Grundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung zu untersuchen.

### 4.3 Vergleichsmöglichkeiten von Kennzahlen

#### 4.3.1 Zeitvergleich

Beim **Zeitvergleich** werden die ermittelten Kennzahlenwerte mit den Werten der gleichen Kennzahlen früherer Perioden verglichen und es kann festgestellt werden, ob eine **Verbesserung oder Verschlechterung des Handlungsergebnisses** stattfand. Des Weiteren kann abgeleitet werden, inwieweit sich Werte aus der Vergangenheit auf die Entwicklungsmöglichkeiten in Zukunft auswirken können. Jedoch sind Zeitvergleiche auch kritisch zu betrachten, da beispielsweise die positive Veränderung nicht überbewertet werden darf, wenn man sich beim Zeitvergleich eventuell „an seiner eigenen Mittelmäßigkeit misst.“<sup>443</sup> Eine Vergleichbarkeit ist nur dann gewährleistet, wenn die Zahlen auf gleicher Art und Weise entstan-

---

<sup>442</sup> Vgl. Magin, 2006, S. 202-203 sowie Magin, 2011, S. 97-102.

<sup>443</sup> Peemöller, 2003, S. 252.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

den sind.<sup>444</sup> Daher sind auch bilanzpolitische Instrumente zu berücksichtigen.

### 4.3.2 Soll-Ist-Vergleich

Der **Soll-Ist-Vergleich**, oder auch Plan-Ist-Vergleich genannt, bietet sich im öffentlichen Sektor an, da jede Kommune einen Haushaltsplan mit entsprechenden Soll-Daten erstellen muss. Hierzu wird festgestellt, ob eine Abweichung zwischen den ursprünglichen Soll-Werten und den festgestellten Ist-Werten vorliegt. Dabei ist zu beachten, dass die Ist-Werte durch bilanzpolitische Maßnahmen beeinflusst sein könnten. Um eine qualifizierte Aussage über den Jahresabschluss zu treffen, sind daher die bilanzpolitischen Maßnahmen sowie deren Auswirkungen aufzudecken.<sup>445</sup>

### 4.3.3 Interkommunaler Vergleich

Beim **interkommunalen Vergleich** muss eine Verwaltung gefunden werden, die in der Größe und auch von den Rahmenbedingungen her annähernd gleich ist.<sup>446</sup> Dann ist es möglich, die Leistungsfähigkeit im Bezug zur stetigen Aufgabenerfüllung der Kommunen einzuschätzen und die Stärken und Schwächen aufzuzeigen. Eine vollständige Vergleichbarkeit kann dabei nicht erzielt werden, jedoch kann ein **Erkenntnisgewinn** aus der Analyse gezogen werden. Der Erkenntnisgewinn hängt maßgeblich von der Qualität der Kennzahlen ab, welche sich auf den gleichen Betrachtungszeitraum, auf die **gleichen Berechnungs- und Erhebungsmethoden** sowie die Aufdeckung bilanzpolitischer Maßnahmen bezieht. Des Weiteren ist nicht entscheidend, jeweils die höchste oder niedrigste Kennzahl auszuweisen, sondern das Gesamtbild an ausgewählten Kennzahlen

---

<sup>444</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 132; KGSt-Bericht, 2011, S. 22.

<sup>445</sup> Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 275.

<sup>446</sup> Dies sind beispielsweise eine ähnliche Infrastruktur, Bevölkerungsstruktur und Aufgabenstruktur.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

ist ausschlaggebend. Hierbei ist zu beachten, dass oftmals Zielkonflikte zwischen einzelnen Kennzahlen vorliegen können. Sinnvoll ist es daher auch, interkommunale Vergleiche mit Zeitvergleichen zu kombinieren, um zukünftige Trends feststellen zu können.<sup>447</sup>

Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die Vergleichsmöglichkeiten:

	Zeitvergleich	Soll-Ist-Vergleich	Interkommunaler Vergleich
<b>Methode</b>	Vergleich von Werten der Berichtsperiode mit Werten der Vorperiode	Vergleich geplanter Größen mit tatsächlichen Werten	Vergleich eigener Werte mit Werten anderer Kommunen
<b>Voraussetzungen</b>	Beachtung saisonaler Schwankungen; gleiche Grundstrukturen der zu vergleichenden Daten	Realistische Sollwerte	Einheitliche Ausgangsbasis bei Kennzahleninhalten und -berechnungsmethoden
<b>Aussage/ Erkenntnis</b>	Ermittelte Zeitreihen erlauben Aussagen über Entwicklungen	Kontrolle der Einhaltung der Planwerte	Abbau von Betriebsblindheit

Tab. 7: Vergleichsmöglichkeiten<sup>448</sup>

Die in diesem Kapitel aufgeführten Kennzahlen werden im Folgenden anhand eines interkommunalen Vergleichs an drei Modellkommunen auf ihre **Anwendbarkeit und Aussagekraft für die Prinzipale** geprüft, bevor abschließend ein Lösungsvorschlag für ein **adressatengerechtes Reporting** entwickelt wird.

### 4.4 Interkommunaler Vergleich zur stetigen Aufgabenerfüllung

#### 4.4.1 Beschreibung der Modellkommunen

Alle drei Modellkommunen sind **Städte**, zählen zu der Größenklasse 6<sup>449</sup> und weisen eine annähernd gleiche Aufgabenstruktur sowie Infrastruktur

<sup>447</sup> Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 273-274.

<sup>448</sup> In Anlehnung an Gnielka, 2008, S. 32.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

und Bevölkerungsstruktur auf. Für die **modellhafte Untersuchung** des Jahresabschlusses hinsichtlich der Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung und dauernden Leistungsfähigkeit stehen als Ausgangsdaten neben der Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung auch die Anlagenübersicht, Forderungs- und Schuldenübersicht zur Verfügung.<sup>450</sup> Die Daten und Hintergrundinformationen des Jahresabschlusses der jeweiligen Modellkommunen basieren dabei auf realen Werten. Auf die Übersicht über die in das folgende Jahr zu übertragenden Haushaltsermächtigungen wird verzichtet.

Die **Bewertung der Vermögensgegenstände** erfolgt bei allen Modellkommunen gemäß § 124 Abs. 4 NKomVG. i. V. m. §§ 42 ff. GemHKVO mit dem Anschaffungs- oder Herstellungswert vermindert um die darauf basierenden Abschreibungen. Von den speziell für die **erste Eröffnungsbilanz** geltenden Vereinfachungsregeln des § 60 GemHKVO haben die Modellkommunen wie folgt Gebrauch gemacht:

- Auf die Erfassung von beweglichen Vermögensgegenständen, deren Anschaffungs- und Herstellungswert den Einzelwert von 5.000 EUR einschließlich Umsatzsteuer nicht übersteigt, wird verzichtet.
- Die Erfassung von abgeschriebenen beweglichen Vermögensgegenständen ist unterblieben.
- Die Modellkommunen B und C verzichten auf eine Aktivierung von geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüssen. Modellkommune A aktiviert die geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüsse (Kreisschulbaukasse).
- Der Bodenwertanteil für Grundstücke, die vor dem Jahr 2000 erworben wurden, wird mit den Anschaffungswerten abgesetzt.
- Auf eine Aktivierung des Umstellungsaufwands wird verzichtet.

---

<sup>449</sup> Vgl. dazu die Größenklassen-Einteilung nach KGSt. Die Größenklasse 6 beinhaltet Kommunen mit einer Einwohnerzahl zwischen 10.000 und 25.000 Einwohnern.

<sup>450</sup> Die jeweiligen Jahresabschlüsse sind im Anhang zu finden.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

- Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, werden nicht als Herstellungswerte angesetzt.
- Die Abschreibungen werden grundsätzlich nach der vom niedersächsischen Innenministerium vorgegebenen Abschreibungstabelle berechnet.
- Für die Nutzungsdauer der Gebäude, deren Bewertung mithilfe des Ertrags- oder Sachwertverfahrens durchgeführt wurden, werden die gebäudetypischen Nutzungsdauern aus den Normalherstellkosten 2000 (NHK 2000) gemäß der Wertermittlungsverordnung (WertV) des Bundes verwendet.
- Die bestehenden Forderungen werden mit ihrem Nennwert ausgewiesen.
- Die Sonderposten werden gemäß der Nutzungsdauer des korrespondierenden Vermögensgegenstandes linear ertragswirksam aufgelöst.
- Sonderposten für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände werden beim Reinvermögen ausgewiesen.
- Die Schulden werden mit den Rückzahlungsbeträgen bilanziert.
- Rückstellungen sind in Höhe des Betrages angesetzt, der nach vernünftiger Beurteilung zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung als notwendig angesehen wird.

Die **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** der Eröffnungsbilanz sind auf die **Jahresabschlüsse** der Modellkommunen **übertragbar**. Sofern weitere Detailinformationen notwendig sind, werden diese bei den jeweiligen Kommunen angegeben.

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die Modellkommunen und ihre Strukturen:

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

	Kommune A	Kommune B	Kommune C
<b>Wirtschaftsstruktur</b>	Ländliche Kleinstadt mit Gewerbegebiete; Wirtschaftsstandort	Industriestadt mit landwirtschaftlichen Strukturen	Klein- und mittelständische Betriebe
<b>Einwohnerzahl</b>	24.000	11.000	14.000
<b>Gewerbesteuerhebesatz</b>	300%	400%	370%
<b>Grundsteuer A</b>	275%	390%	370%
<b>Grundsteuer B</b>	275%	390%	370%
<b>Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre</b>	1,2 Mio. Euro (Bürgschaften)	1,7 Mio. Euro (Bürgschaften)	500 Tsd. Euro (Bürgschaften)
<b>Kontenart 471 (Abschreibungen)</b>	2,8 Mio. Euro	480 Tsd. Euro	1,68 Mio. Euro

Tab. 8: Überblick Modellkommunen<sup>451</sup>

Die einzelnen Jahresabschlüsse der Modellkommunen sind dem Anhang zu entnehmen.<sup>452</sup>

### 4.4.2 Aufbereitung der Jahresabschlüsse

Um die genannten Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung und dauernden Leistungsfähigkeit hinsichtlich ihrer Aussagefähigkeit zu überprüfen, ist es notwendig, den **Jahresabschluss** der Modellkommune durch die **politischen Leitungsorgane aufzubereiten**, um eine Beeinflussung durch Bilanzpolitik zu verhindern. Dazu ist es erforderlich, einen Überblick über die ausgeübten bilanzpolitischen Wahlrechte und Einschätzungsspielräume zu erhalten.<sup>453</sup>

<sup>451</sup> Eigene Darstellung.

<sup>452</sup> Anhang A-C.

<sup>453</sup> Vgl. Lachnit/Wulf, 2009, S. 8, Rz. 3.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Zur Aufbereitung gehört die Zusammenfassung von Posten, die Saldierung und Aufspaltung. Die Zusammenfassung von Posten kann durch Umgruppierungen von vorhandenen Posten oder durch Neubildungen stattfinden. Eine Saldierung kann erforderlich sein bei inhaltlich zusammenhängenden Daten. Anders sieht es hingegen bei einer Aufspaltung aus, sofern es sich um verschiedenartige Positionen handelt.<sup>454</sup>

Die **Aktiv- und Passivposten** der Bilanz werden dem bilanzanalytischen Anlage- und Umlaufvermögen zugerechnet bzw. zu dem bilanzanalytischen Eigen- und Fremdkapital zusammengefasst. Das Ergebnis dieser Vorarbeiten ist eine **Strukturbilanz**. Diese stellt eine Art Bindeglied zwischen Ausgangsbilanz und Bilanzauswertung dar, als Grundlage für die Kennzahlenbildung.<sup>455</sup> Die Erstellung ist jedoch nicht vorgeschrieben<sup>456</sup> und es gibt keine verbindlich vorgegebene Form.<sup>457</sup>

### 4.4.2.1 Darstellung des bilanzanalytischen Vermögens

Durch Umstrukturierung und Korrektur der Daten lassen sich Basisgrößen für die anschließende Kennzahlenberechnung ableiten.<sup>458</sup> Zum **bilanzanalytischen Anlagevermögen** zählen Vermögensgegenstände, die der Verwaltung dauerhaft dienen und den Verwaltungsablauf sichern.<sup>459</sup> Bei **Modellkommune A** sind bei dem immateriellen Vermögen Anpassungen vorzunehmen. Der Aktivposten **geleistete Investitionszuweisungen und**

---

<sup>454</sup> Vgl. Lachnit, 2004, S. 16; Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 1023; KGSt-Bericht, 2011, S. 20; Küting/Weber, 2012, S. 81-82; Wöhe, 1997, S. 809-810.

<sup>455</sup> Vgl. Bosse, 2011, S. 47.

<sup>456</sup> Vgl. Kußmaul/Henkes, 2008, S. 552.

<sup>457</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 136.

<sup>458</sup> Vgl. Lachnit, 2004, S. 17.

<sup>459</sup> Vgl. Prokop/Borde, 2010, S. 25; Lasar, 2011, S. 469.

**-zuschüsse** ist von dem immateriellen **Vermögen** als auch von dem **Reinvermögen abzuziehen**.

Zum **bilanzanalytischen Umlaufvermögen** gehören Vermögensgegenstände, die von kurzfristiger Natur sind, das heißt mit einer Bindungsdauer von unter einem Jahr.<sup>460</sup> Dies würde auch gelten für Beteiligungen und Ausleihungen, sofern die Restlaufzeit unter einem Jahr liegen würde. Der aktive Rechnungsabgrenzungsposten zählt ebenfalls zum Umlaufvermögen.<sup>461</sup>

Eine **Übersicht** über das bilanzanalytischen Anlage- und Umlaufvermögen der jeweiligen **Modellkommunen** ist im Anhang zu finden.<sup>462</sup>

#### 4.4.2.2 Darstellung des bilanzanalytischen Kapitals

Auf der **Passivseite** ist ebenfalls eine Aufbereitung durchzuführen. Analog zur Aktivseite unterscheidet das NKR auch nicht explizit zwischen Eigen- und Fremdkapital.

Der Jahresüberschuss wird in voller Höhe dem **bilanzanalytischen Eigenkapital** zugerechnet, da es im kommunalen Bereich keine Ausschüttungen gibt. Ebenfalls zu dem bilanzanalytischen Eigenkapital zählt der Sonderposten für Investitionszuweisungen und -zuschüsse, „so lange keine Verpflichtung zur Rückzahlung“<sup>463</sup> besteht. Das gleiche gilt auch für den Sonderposten für Beiträge und ähnliche Entgelte und für den Sonderposten für den Bewertungsausgleich. Diese kommunale Besonderheit re-

---

<sup>460</sup> Vgl. Prokop/Borde, 2010, S. 25.

<sup>461</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 469.

<sup>462</sup> Eine weitere Aufbereitung der Aktivposten hinsichtlich möglicher Bewertungsunterschiede ist nicht erforderlich, da keine weiteren Wahlrechte in Anspruch genommen worden sind. Bezüglich der Auslegung von Ermessensspielräumen sind aus den Jahresabschlüssen der Modellkommunen keine Informationen zu entnehmen.

<sup>463</sup> Hennies, 2005, S. 137; Vgl. auch Matz, 2007, S. 196.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

suliert aus der Nicht-Besteuerung der Kernverwaltung. Daher ist dem **Sonderposten in diesen Fällen ein Eigenkapitalcharakter** zu unterstellen.<sup>464</sup>

Empfangene Investitionszuweisungen und -zuschüsse für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände haben die Modellkommunen nicht erhalten.

Des Weiteren bietet es sich für die Analyse der Kapitalstruktur und Liquidität an, das **bilanzanalytische Fremdkapital** in **lang-, mittel- und kurzfristig** zu unterteilen. Die Zuordnung orientiert sich dabei nach den Restlaufzeiten des Fremdkapitals.<sup>465</sup>

Der Sonderposten für den Gebührenaussgleich ist dem mittelfristigen bilanzanalytischen Fremdkapital zuzuordnen, da Gebührenüberschüsse innerhalb von drei Jahren zurückzahlen sind.<sup>466</sup> Die erhaltenen Anzahlungen auf Sonderposten hingegen sind dem kurzfristigen bilanzanalytischen Fremdkapital zuzuschreiben, da noch keine Gegenleistung erbracht worden ist.<sup>467</sup> Sollten noch weitere Sonderposten vorliegen, müsste eine Einzelfallprüfung die Zuordnung in der Strukturbilanz zeigen.

Die Einteilung der Schulden in kurz-, mittel- und langfristiges bilanzanalytisches Fremdkapital kann mit Hilfe der Schuldenübersicht erfolgen. Schwieriger gestaltet sich dies bei den Rückstellungen. Diese werden zwar dem bilanzanalytischen Fremdkapital zugerechnet, da es sich um zukünftige Zahlungen an Dritte handelt,<sup>468</sup> allerdings ist die Zuordnung

---

<sup>464</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 137.

<sup>465</sup> Vgl. Dott/Lasar, 2011, S. 155.

<sup>466</sup> Vgl. § 5 Abs. 2 NKAG.

<sup>467</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 470.

<sup>468</sup> Dies gilt auch für die Aufwandsrückstellungen, die keine Verpflichtungen gegenüber Dritten beinhalten. Diese sogenannten Innenverpflichtungen können aber auch zu den Außenverpflichtungen zählen, da sie als solche dem Bürger zur Aufgabenerfüllung dienen und somit eine Außenverpflichtung darstellen.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

schwieriger, da es keine gesetzliche Notwendigkeit für Rückstellungsübersichten gibt.<sup>469</sup>

Sollten bei der Einteilung der Restlaufzeiten im Bereich des bilanzanalytischen Fremdkapitals keine näheren Informationen, beispielsweise aus dem Anhang, vorliegen, dann ist es aus Vorsichts- und Vereinfachungsgründen dem kurzfristigen Fremdkapital zuzuordnen.<sup>470</sup>

Die nachfolgende Tabelle zeigt die **Strukturbilanz** mit den **passiven Bilanzpositionen**:

---

<sup>469</sup> Obwohl diese Rückstellungsübersicht für die Prinzipale nicht offengelegt wird, können die politischen Leitungsorgane auf die entsprechenden Informationen zurückgreifen und diese für die Einteilung der Fristen berücksichtigen.

<sup>470</sup> Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 1042.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Passiva		Bilanz-analytisches Eigenkapital	Bilanzanalytisches Fremdkapital		
Gl.-Nr.	Bezeichnung	Nettoposition	Kurz-fristig	Mittel-fristig	Lang-fristig
<b>1.4</b>	<b>Sonderposten</b>				
1.4.1	Investitionszuwendungen und -zuschüsse	x			
1.4.2	Beiträge und ähnliche Entgelte	x			
1.4.3	Gebührenaussgleich			x	
1.4.4	Bewertungsausgleich	x			
1.4.5	Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten		x		
1.4.6	Sonstige Sonderposten	Einzelfallprüfung			
<b>2.</b>	<b>Schulden</b>	entsprechend Schuldenübersicht			
<b>3.</b>	<b>Rückstellungen</b>				
3.1	Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen				x
3.2	Rückstellungen für Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen			x	
3.3	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung			x	
3.4	Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien				x
3.5	Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten			x	
3.6	Rückstellungen im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen		x		
3.7	Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren			x	
3.8	Andere Rückstellungen <sup>1</sup>	Einzelfallprüfung			
<b>4.</b>	<b>Passive Rechnungsabgrenzung<sup>2</sup></b>		x		

<sup>1</sup>Darunter fallen auch Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

<sup>2</sup>PRAP für Grabnutzungsentgelte können ggf. detailliert oder vereinfacht dem langfristigen Fremdkapital zugeordnet werden.

**Tab. 9: Zuordnung von passiven Bilanzposten in der Strukturbilanz<sup>471</sup>**

Für die drei Modellkommunen ist ebenfalls eine Zuordnung der passiven Bilanzposten erfolgt. Diese ist dem Anhang zu entnehmen.<sup>472</sup>

### 4.4.2.3 Bereinigung der Ergebnisrechnung

Die **Modellkommune A** hat das **Wahlrecht** in Anspruch genommen, die geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüsse zu aktivieren. Dem-

<sup>471</sup> Leicht modifiziert entnommen aus Lasar, 2011, S. 470.

<sup>472</sup> Vgl. Anhang D-F.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

zufolge hat die Modellkommune A auch die planmäßige Abschreibung vorzunehmen.<sup>473</sup> Da es sich bei den geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüssen um Beiträge zur Kreisschulbaukasse handelt, wird die Nutzungsdauer auf 30 Jahre festgelegt.<sup>474</sup> Daher ist eine Bereinigung der Abschreibungen vorzunehmen.

Hieraus ergibt sich folgende bereinigte Ergebnisrechnung für Modellkommune A:

Bereinigte Ergebnisrechnung		
E1	Steuern und ähnliche Abgaben	25.555.471 €
E2	Zuwendungen und allg. Umlagen	1.696.894 €
E3	Auflösungserträge aus Sonderposten	1.635.706 €
E4	Sonstige Transfererträge	97.628 €
E5	Öffentlich-rechtliche Entgelte	352.119 €
E6	Privatrechtliche Entgelte	498.390 €
E7	Kostenerstattungen und Kostenumlagen	1.748.009 €
E8	Zinsen und ähnliche Finanzerträge	160.447 €
E11	Sonstige ordentliche Erträge	1.458.982 €
<b>E12</b>	<b>Summe ordentliche Erträge</b>	<b>33.203.647 €</b>
E13	Aufwendungen für aktives Personal	5.294.553 €
E14	Aufwendungen für Versorgung	31.611 €
E15	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	3.756.259 €
<b>E16</b>	<b>Abschreibungen</b>	<b>3.018.019 €</b>
E17	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	13.927 €
E18	Transferaufwendungen	20.680.367 €
E19	Sonstige ordentliche Aufwendungen	1.136.517 €
<b>E20</b>	<b>Summe ordentliche Aufwendungen</b>	<b>33.931.254 €</b>
<b>E21</b>	<b>Ordentliches Ergebnis</b>	<b>-727.607 €</b>
E22	Außerordentliche Erträge	2.103.399 €
E23	Außerordentliche Aufwendungen	18.121 €
<b>E24</b>	<b>Außerordentliches Ergebnis</b>	<b>2.085.277 €</b>
<b>E25</b>	<b>Jahresergebnis</b>	<b>1.357.671 €</b>

Tab. 10: Bereinigte Ergebnisrechnung (Modellkommune A)<sup>475</sup>

Eine weitere Aufbereitung der Ergebnisrechnung ist nicht notwendig, da die verwendeten Kennzahlen keine bereinigten Werte aufweisen.

<sup>473</sup> Vgl. § 42 Abs. 4 GemHKVO.

<sup>474</sup> Vgl. ausführlich zur Thematik der Kreisschulbaukasse Lasar, 2011, S. 260-261.

<sup>475</sup> Die geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüsse betragen 333.890 €. Daraus ergibt sich bei einer Abschreibungsdauer von 30 Jahren ein jährlicher Abschreibungsbetrag i. H. v. 11.130 €, der in der Ergebnisrechnung zu bereinigen ist.

## 4.5 Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung

### 4.5.1 Auslegung der Indikatoren

Wie aus § 110 Abs. 1 NKomVG zu entnehmen ist, hat die Kommune die Haushaltswirtschaft so zu führen, dass die stetige Aufgabenerfüllung<sup>476</sup> gewährleistet ist. Dieser Haushaltsgrundsatz steht im Einklang mit den Interessen der **Prinzipale**.

Um die stetige Aufgabenerfüllung langfristig sicherzustellen, ist es unumgänglich, die Lasten (Abschreibungen) von getätigten Investitionen oder noch zu tätigen Investitionen zu übernehmen.<sup>477</sup> Für die stetige Aufgabenerfüllung sind daher die Vermögenslage sowie Investitionen und Abschreibungen von Interesse. Daraus ergeben sich die **Indikatoren „Zusammensetzung des Vermögens“** und **„Investitionsverhalten“**.

Nachdem die Jahresabschlüsse der drei Modellkommunen aufbereitet sind, werden die Kennzahlen zu den Indikatoren der stetigen Aufgabenerfüllung überprüft. Hieraus sollen Rückschlüsse auf die Anwendbarkeit der Kennzahlen für ein Reporting gezogen werden, dessen Adressat die Prinzipale – Bürger und Kommunalaufsicht – sind.

Durch den **interkommunalen Vergleich** der drei Modellkommunen, der nicht durch die politischen Leitungsorgane erfolgt, sondern durch eine externe Stelle, sollen weitere Erkenntnisse gewonnen werden.

#### 4.5.1.1 Anlagenintensität

Mit Hilfe der **Anlagenintensität** wird dargestellt, wie hoch der Anteil des langfristig gebundenen Vermögens am Gesamtvermögen ist:<sup>478</sup>

---

<sup>476</sup> Vgl. Kapitel 2.5.

<sup>477</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 462.

<sup>478</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, 2004, S. 194; Wulf/Wieland, 2013, S. 40; Küting/Weber, 2012, S. 125.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

$$\text{Anlagenintensität} = \frac{\text{Anlagevermögen}}{\text{Gesamtvermögen}} * 100$$

Aus dem interkommunalen Vergleich ergeben sich folgende Werte:

Anlagenintensität					
Kommune A	=	102.737.935 €	* 100	=	89,38%
		114.948.860 €			
Kommune B	=	21.838.732 €	* 100	=	92,23%
		23.677.274 €			
Kommune C	=	67.374.294 €	* 100	=	98,45%
		68.437.595 €			

Tab. 11: Anlagenintensität

Die **Anlagenintensität** ist **bei allen Modellkommunen sehr hoch**, da im Zusammenhang mit der Daseinsvorsorge eine hohe Infrastrukturausstattung notwendig ist und die Modellkommunen einen hohen Anteil an unbebauten und bebauten Grundstücken und grundstücksgleiche Rechte an unbebauten und bebauten Grundstücken ausweisen. Hierbei ist zu beachten, dass Einschätzungsspielräume bei der Bewertung des Vermögens im Rahmen der Aufstellung der ersten Eröffnungsbilanz erheblichen Einfluss auf die Anlagenintensität nehmen können.<sup>479</sup>

Um detaillierte Aussagen zu treffen, können bei der Bewertung auch nur Teile des Anlagevermögens (beispielsweise das Infrastrukturvermögen) oder auch die Einwohnerzahl berücksichtigt werden.<sup>480</sup>

---

<sup>479</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 510.

<sup>480</sup> Vgl. Owczarzak, 2007, S. 8; Lasar, 2011, S. 509-510.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Unter Bezugnahme der **Einwohnerzahl** (Anlagevermögen / Einwohnerzahl) ergeben sich folgende Werte für die **Modellkommunen**:

Kommune A (24.000 Einwohner): 4.281 Euro

Kommune B (11.000 Einwohner): 1.985 Euro

Kommune C (14.000 Einwohner): 4.812 Euro

Es ist eine deutliche Abweichung bei **Kommune B** zu sehen, die im Gegensatz zu den anderen Kommunen das geringste Anlagevermögen vorweist. Dies kann ein Hinweis sein, dass die Kommune B über bereits veraltetes und daher geringeres Anlagevermögen verfügt.

### 4.5.1.2 Investitionsquote

Um das **Investitionsverhalten** der Kommune zu untersuchen, bietet es sich an, die Investitionsquote<sup>481</sup> zu ermitteln:

$$\text{Investitionsquote} = \frac{\text{(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen}}{\text{Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursprünglichen AHW zu Beginn des HH-Jahres}} * 100$$

Die Nettoinvestitionen bei immateriellem Vermögen und Sachvermögen ohne Vorräte ergeben sich aus den Zugängen des Haushaltsjahres an immateriellem Vermögen und Sachanlagevermögen zu Anschaffungs- oder Herstellungswerten abzüglich der Abgänge an immateriellem Vermögen und Sachanlagevermögen zu Restbuchwerten.<sup>482</sup> Eine **hohe Kennzahl** zeigt an, dass **Neuinvestitionen** im Sinne der Zukunftsvorsorge

---

<sup>481</sup> Vgl. Küting/Weber, 2012, S. 129-130; Lasar, 2011, S. 511.

<sup>482</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 511. Die Zugänge zu den AHW lassen sich aus der Spalte 3 „Entwicklung der AW/HW/Zugänge im HHjahr“ in der Zeile „Summe immaterielles Vermögen und Sachanlagevermögen“ der Anlagenübersicht entnehmen. Die Abgänge zu Restbuchwerten ergeben sich aus der Differenz der Spalte 4 „Entwicklung der AW/HW/Abgänge im HHjahr“ und der Spalte 9 „Entwicklungen der Abschreibungen/Auflösungen“, jeweils in der Zeile „Summe immaterielles Vermögen und Sachanlagevermögen“ in der Anlagenübersicht.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

durchgeführt wurden mit dem Ziel der Vermögenserhaltung.<sup>483</sup> Daher sollten die Nettoinvestitionen höher sein als die Abschreibungen.<sup>484</sup> Eine **niedrigere Kennzahl deutet auf anstehende Ersatzinvestitionen** hin. In diesem Fall sollte, um der Ursache nachzugehen, der **Selbstfinanzierungsgrad** hinzugezogen werden.<sup>485</sup>

Für die drei Modellkommunen ergeben sich folgende Werte:

Investitionsquote					
Kommune A	=	2.405.609 €	* 100	=	1,87%
		128.887.980 €			
Kommune B	=	-524.265 €	* 100	=	-1,27%
		41.373.187 €			
Kommune C	=	2.432.590 €	* 100	=	3,02%
		80.641.132 €			

Tab. 12: Investitionsquote

Die **Modellkommunen A und C** weisen eine niedrige, dennoch positive Investitionsquote aus. Aus der Anlagenübersicht ist zu entnehmen, dass Modellkommune A und C eine Nettoinvestition i. H. v. ca. 2,4 Mio. EUR getätigt hat. Daraus kann unter Zuhilfenahme der Abschreibungen abgeleitet werden, dass keine Neu- sondern im geringen Maße Ersatzinvestitionen durchgeführt wurden.

Bei **Modellkommune B** ist Investitionsquote negativ, da sie Anlagenabgänge sowie Auflösungen zu verzeichnen hat, die wertmäßig größer sind als die Zugänge.

<sup>483</sup> Vgl. Grimberg, 2009, S. 60.

<sup>484</sup> Vgl. Wulf/Wieland, 2013, S. 54.

<sup>485</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 2011, S. 43; Kapitel 4.5.6.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Die Investitionsquote einer Kommune ist eng mit der **Anlagenabnutzung** verbunden und sollte im Zeitvergleich weiter betrachtet werden, da es oft zu Schwankungen bei Investitionstätigkeiten kommen kann. Dies wird insbesondere deutlich bei kleineren Kommunen, die in einem Haushaltsjahr eine Großinvestition z. B. in Form eines Neubaus eines Kindergartens durchführen und in den folgenden Jahren keine weiteren größeren Investitionen tätigen. Daher kann die Kennzahl auch entsprechende Ausschläge vorweisen, die bei der Analyse berücksichtigt und den Prinzipalen offengelegt werden müssen. Eine Verringerung der Investitionen, beispielsweise durch PPP-Transaktionen,<sup>486</sup> kann auch förderlich für eine effizientere Daseinsvorsorge sein. Ebenfalls kann das Investitionsverhalten der Kommune in Abhängigkeit zu Investitionszuweisungen des Landes stehen.<sup>487</sup>

### 4.5.1.3 Reinvestitionsquote

Die **Reinvestitionsquote**,<sup>488</sup> oder auch Wachstumsquote<sup>489</sup> genannt, ist eine weitere Kennzahl zur **Beurteilung der Investitionspolitik** der Kommune und stellt dar, **ob die Investition den Werteverlust durch Abschreibungen kompensiert** hat.<sup>490</sup>

$$\text{Reinvestitionsquote} = \frac{\text{(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen}}{\text{Abschreibungen im HH-Jahr auf immaterielles Vermögen und Sachanlagen}} * 100$$

---

<sup>486</sup> Es wird von Public-Private-Partnership (PPP) gesprochen, sobald ein privatwirtschaftliches Unternehmen mit einer Kommune eine Kooperationsvereinbarung ohne Aufgabe ihrer rechtlichen Selbstständigkeit und Eigenverantwortlichkeit abschließt. Vgl. Rose, 2013, S. 551.

<sup>487</sup> Beispielsweise durch die Umsetzung des Konjunkturpakets.

<sup>488</sup> Vgl. Lachnit, 2004, S. 274-275; Lasar, 2011, S. 512-513.

<sup>489</sup> Vgl. Küting/Weber, 2012, S. 129; Lachnit, 2004, S. 274-275.

<sup>490</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 512.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Bei einer Quote **von 100 %** hat die Kommune die Abgänge und **Abschreibungen durch Investitionszugänge „aufgefangen“**. Dies sollte auch der Zielwert sein, sofern der Aufgabenbestand gleichbleibend ist und die Aufgabenerfüllung in Umfang und Qualität dauerhaft gewährleistet werden soll. Sollte die Quote sogar über **100 % steigen, wird Wachstum signalisiert** bzw. **unter 100 % ein Rückgang**.<sup>491</sup> Jedoch sind diese prozentualen Angaben im Zusammenhang mit dem Aufgabenbestand einer Kommune zu betrachten, das heißt, ob Aufgaben hinzukommen oder wegfallen<sup>492</sup> und/oder ob Investitionen aus Vorjahren nachgeholt werden müssen.<sup>493</sup> Dabei ist zu beachten, dass lediglich ein Geschäftsjahr analysiert wird und Investitionszyklen nicht berücksichtigt werden.

Folgende Werte ergeben sich:

Reinvestitionsquote					
Kommune A	=	2.405.609 €	* 100	=	90,21%
		2.666.568 €			
Kommune B	=	-524.265 €	* 100	=	-112,72%
		465.114 €			
Kommune C	=	2.432.590 €	* 100	=	199,89%
		1.216.969 €			

Tab. 13: Reinvestitionsquote

Die **Reinvestitionsquote** zeigt deutliche Unterschiede bei diesem interkommunalen Vergleich auf: Die **Modellkommune A** hat 90 % erreicht, da die Abschreibungen im Haushaltsjahr auf immaterielles Vermögen und

<sup>491</sup> Vgl. Wulf/Wieland, 2013, S. 58.

<sup>492</sup> Vgl. Matz, 2007; S. 195.

<sup>493</sup> Vgl. Wulf/Wieland, 2013, S. 58.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Sachanlagen um fast 261 Tsd. EUR höher waren als die Nettoinvestitionen. Demnach kann auf eine Vernachlässigung von Ersatzinvestitionen geschlossen werden.<sup>494</sup>

**Modellkommune C** liegt deutlich darüber und kann somit die Abgänge und Abschreibungen durch Investitionszugänge ausgleichen. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Kommune C für die Zukunft vorgesorgt und ihre Investitionstätigkeiten auf das Ziel des Vermögenswachstums ausgerichtet hat.<sup>495</sup>

**Modellkommune B** weist ein eindeutiges negatives Ergebnis auf, da wie bereits bei der Investitionsquote festgestellt die Nettoinvestition negativ ist. Somit kann der Werteverlust der Investitionen nicht durch Abschreibungen kompensiert werden. Hier ist weiter zu untersuchen, ob sich die Aufgabenbereiche geändert haben, da ansonsten die Gefahr besteht, dass im folgenden Haushaltsjahr die Aufgabenerfüllung mit dem zur Verfügung stehenden Vermögen nicht gesichert ist.

In diesem Zusammenhang ist auch der **Selbstfinanzierungsgrad** zu untersuchen, da hieraus abgeleitet werden kann, ob die Kommune von sich aus den Substanzverzehr aufgrund politischer Strategien fokussiert oder die Kommune aus finanzieller Sicht keine andere Möglichkeit hat.

##### 4.5.1.4 Abschreibungsquote

Mit Hilfe der **Abschreibungsquote** kann der **durchschnittliche Werteverzehr des immateriellen Vermögens und der Sachanlagen** ermittelt werden.<sup>496</sup>

---

<sup>494</sup> Vgl. Müller/Brackschulze/Mayer-Fiedrich, 2011, S. 56.

<sup>495</sup> Vgl. Grimberg, 2009, S. 64.

<sup>496</sup> Vgl. Lachnit, 2004, S. 274-275; Lasar, 2011, S. 514.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

$$\text{Abschreibungsquote} = \frac{\text{Abschreibungen im HH-Jahr auf immaterielles Vermögen u. Sachanlagen}}{\text{Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursprünglichen. AHW zum Ende des HH-Jahres}} * 100$$

Eine **hohe Abschreibungsquote** sagt aus, dass die Nutzungsdauer kürzer wird und **in Zukunft ein Investitionsbedarf entstehen** wird.<sup>497</sup> Daher bietet es sich an, diese Kennzahl in Verbindung mit der **Reinvestitionsquote**<sup>498</sup> zu betrachten. Sofern die **Abschreibungsquote** gemeinsam mit der **Investitionsquote**<sup>499</sup> in einem Zeitvergleich abnimmt, ist von Substanzverzehr auszugehen.<sup>500</sup>

Im interkommunalen Vergleich ergeben sich folgende Abschreibungsquoten:

Abschreibungsquote					
Kommune A	=	2.666.568 €	* 100	=	2,03%
		131.293.434 €			
Kommune B	=	465.114 €	* 100	=	1,14%
		40.699.998 €			
Kommune C	=	1.216.969 €	* 100	=	1,47%
		83.068.120 €			

Tab. 14: Abschreibungsquote

<sup>497</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 513-514; Grunwald/Frye/Hubrig, 2005, S. 8; Wulf/Wieland, 2013 S. 64.

<sup>498</sup> Vgl. Kapitel 4.5.3.

<sup>499</sup> Vgl. Kapitel 4.5.2.

<sup>500</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 2011, S. 44.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

**Alle drei Modellkommunen** weisen eine sehr niedrige Abschreibungsquote aus. Dies resultiert bei allen Modellkommunen aus der hohen Summe an Sachvermögen in Form von unbebauten und bebauten Grundstücken sowie Infrastrukturvermögen. Die bisher getätigten Investitionen sind erst wenige Jahre her und befinden sich zu Beginn ihrer Nutzungsdauer. Für **Modellkommune A und C** wird das auch durch die Reinvestitionsquote bestätigt. Bei **Modellkommune B** sind weitere Informationen über das Investitionsverhalten notwendig.<sup>501</sup>

### 4.5.1.5 Anlagenabnutzungsgrad

Der **Anlagenabnutzungsgrad** zeigt an, wie die Altersstruktur des immateriellen Vermögens und des Sachanlagevermögens ist,<sup>502</sup> das heißt **in welchem Umfang das Vermögen bereits abgeschrieben ist.**<sup>503</sup>

$$\text{Anlagenabnutzungsgrad} = \frac{\text{Kum. Abschreibungen a. immaterielles Vermögen und Sachanlagen zum Ende des HH-Jahres}}{\text{Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zum Ende des HH-Jahres}} * 100$$

Ist diese **Kennzahl hoch**, dann ist das Vermögen bereits weit abgeschrieben und es muss **mit Ersatzinvestitionen gerechnet werden.**<sup>504</sup> Aus der Kombination der Kennzahlen **Investitions- und Reinvestitionsquote**<sup>505</sup>

---

<sup>501</sup> Speziell für niedersächsische Kommunen ist zu berücksichtigen, dass die Abschreibungstabelle keine Abschreibungskorridore aufweist, sondern fest vorgegebene Nutzungsdauern. Auch ist es in den Verwaltungen nicht unüblich, abgeschriebene Vermögensgegenstände darüber hinaus zu nutzen.

<sup>502</sup> Vgl. Wulf/Wieland, 2013, S. 62.

<sup>503</sup> Bei dieser Kennzahl ist zu beachten, dass sich im Nenner der Kennzahl auch nicht abnutzbare Grundstücke befinden.

<sup>504</sup> Vgl. Nicolini, 2008, S. 107; Baetge/Kirsch/Thiele, 2004, S. 208; Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 1065; Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 255-256; Grunwald/Frye/Hubrig, 2005, S. 8; Müller/Brackschulze/Mayer-Fiedrich, 2011, S. 59.

<sup>505</sup> Vgl. Kapitel 4.5.2 und 4.5.3.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

kann ein Rückschluss getroffen werden, ob ein hoher Anlagenabnutzungsgrad auf unterlassene Neu- oder Ersatzinvestitionen zurückzuführen ist.<sup>506</sup>

Der Anlagenabnutzungsgrad weist folgende Werte auf:

Anlagenabnutzungsgrad					
Kommune A	=	29.766.291 €	* 100	=	22,67%
		131.293.434 €			
Kommune B	=	18.954.906 €	* 100	=	46,57%
		40.699.998 €			
Kommune C	=	15.719.676 €	* 100	=	18,92%
		83.068.120 €			

Tab. 15: Anlagenabnutzungsgrad

**Modellkommune C und A** haben aufgrund der kumulierten Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen den geringsten Anlagenabnutzungsgrad aufzuweisen. Hier kann angenommen werden, dass die Reinvestitionsquote auf Neuinvestitionen zurückzuführen ist und daher die kumulierten Abschreibungen noch nicht so hoch sind.

Bei **Modellkommune B** wird offensichtlich, dass ihr immaterielles Vermögen und Sachvermögen fast zur Hälfte abgeschrieben ist, jedoch keine Neu- oder Ersatzinvestitionen durchgeführt werden. Dadurch kann die stetige Aufgabenerfüllung unter Umständen beeinträchtigt werden.

<sup>506</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 514.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

### 4.5.1.6 Selbstfinanzierungsgrad

Mit Hilfe des **Selbstfinanzierungsgrades** wird ermittelt, inwieweit die Nettoinvestitionen durch **eigene erwirtschaftete Finanzmittel finanziert** worden sind.<sup>507</sup>

$$\text{Selbstfinanzierungsgrad} = \frac{\text{Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit}}{\text{(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen}} * 100$$

Der Selbstfinanzierungsgrad steht im **Zusammenhang mit der Reinvestitionsquote**.<sup>508</sup> Sobald die Nettoinvestitionen fallen, steigt der Selbstfinanzierungsgrad unter der Annahme eines konstanten Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit. Des Weiteren ist zu beachten, dass der Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit nicht nur zur Finanzierung benötigt wird, sondern auch zur Tilgung der Schulden. Sollte der Selbstfinanzierungsgrad über einen längeren Zeitraum **unter 100 %** liegen, dann folgt eine **Neuverschuldung oder Vermögen muss veräußert** werden.<sup>509</sup>

Für die Modellkommunen ergeben sich anschließende Werte:

---

<sup>507</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 515. In der Literatur kann der Selbstfinanzierungsgrad auch durch Gewinnrücklagen/ bilanzielles Eigenkapital ermittelt werden. Vgl. dazu Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 1072.

<sup>508</sup> Vgl. Kapitel 4.5.3.

<sup>509</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 515.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Selbstfinanzierungsgrad					
Kommune A	=	808.829 €	* 100	=	33,62%
		2.405.609 €			
Kommune B	=	-226.852 €	* 100	=	-
		-524.265 €			
Kommune C	=	102.269 €	* 100	=	4,20%
		2.432.590 €			

Tab. 16: Selbstfinanzierungsgrad

Der **Selbstfinanzierungsgrad** liegt bei **Modellkommune A** aufgrund des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit bei ca. 34 %. Bei **Modellkommune B** ist die Lage kritischer zu beurteilen, da diese Kennzahl aufgrund der negativen Nettoinvestitionen und des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit nicht sinnvoll berechenbar ist.

Die **Modellkommune C** hat zwar eine Reinvestitionsquote von ca. 200 %, jedoch werden die Investitionszugänge nicht aus eigener Kraft finanziert, sondern durch Kredite.

Es ist jedoch auch bei dieser Kennzahl zu beachten, dass es durch das Investitionsverhalten zu Schwankungen kommen kann.<sup>510</sup>

#### 4.5.2 Aussagefähige Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung

Für den Nachweis der stetigen Aufgabenerfüllung wurden sechs Kennzahlen ausgewählt. Der interkommunale Vergleich bestätigt, dass eine hohe **Anlagenintensität** unkritisch ist, da der kommunale Aufgabenbereich prinzipiell gleichbleibend ist und nicht mit kurzfristigen Änderungen gerechnet wird.<sup>511</sup> Jedoch kann mit der Anlagenintensität nicht dargestellt

<sup>510</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 154.

<sup>511</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 116.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

werden, ob die Erfüllung der Aufgaben gesichert ist,<sup>512</sup> da aufgrund der Daseinsvorsorge ein Grundstock an kommunalen Vermögen vorgehalten werden muss. Auch für die **Prinzipale** können durch diese Kennzahl keine adressatengerechten Informationen generiert werden. Daher wird diese Kennzahl als **nicht aussagefähig** eingestuft.<sup>513</sup>

Bei den **Kennzahlen zum Investitionsverhalten** einer Kommune wird durch eine **zusammenhängende Betrachtung der einzelnen Kennzahlen** die **Aussagefähigkeit bestätigt**, sofern politische Zielvorgaben existieren<sup>514</sup> und diese offengelegt werden. Nur durch die Aussagen der **politischen Leitungsorgane** hinsichtlich Veränderungen aufgrund des demografischen Wandels und der daraus resultierenden Umgestaltungen des kommunalen Vermögens kann eine Einschätzung abgegeben werden, ob die Kommune nachhaltig wirtschaftet und eine aufgabengerechte Vermögensstruktur, sofern die Faktoren wie Aufgabenstruktur oder Einwohnerzahl gleichbleibend sind, vorhält. Diese Informationen entsprechen dem Informationsbedürfnis der **Bürger**, die ihre Lebensqualität durch die Aufrechterhaltung der kommunalen Aufgaben als gesichert ansehen.<sup>515</sup> Dazu zählen auch Informationen zu Investitionen, die die Kommune im letzten Haushaltsjahr umgesetzt hat.

---

<sup>512</sup> Vgl. Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein-Westfalen, 2011, S. 32.

<sup>513</sup> Vgl. Frischmuth, 2008, S. 394-395; Matz, 2007, S. 196.

<sup>514</sup> Vgl. Schwab, 2012, S. 585.

<sup>515</sup> Vgl. Kapitel 3.2.3.1.

## 4.6 Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit

### 4.6.1 Auslegung der Indikatoren

Die gesetzlichen Voraussetzungen der dauernden Leistungsfähigkeit sind in § 23 GemHKVO geregelt. Danach ist die dauernde Leistungsfähigkeit anzunehmen, „wenn

- der **Haushaltsausgleich** des Haushaltsjahres erreicht ist,
- die **mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung** unter Berücksichtigung eventueller Fehlbeträge **ausgeglichen** ist,
- **Verbindlichkeiten aus Verlustübernahmen** für Einrichtungen und Eigenbetriebe sowie für kommunale Anstalten und Eigen- sowie Beteiligungsgesellschaften entweder im Haushalt oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung oder aus den Rücklagen **gedeckt werden können**,
- die Einlösbarkeit von **Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre**, soweit sie nicht bereits im Haushalt oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung veranschlagt sind, als **nicht** von vornherein **unrealistisch** anzusehen ist und
- in der Bilanz eine **positive Nettoposition** ausgewiesen ist und voraussichtlich ausgewiesen bleibt.“<sup>516</sup>

Ein **ausgeglichener Haushalt** ist bei **Planung und Rechnung sicherzustellen**.<sup>517</sup> Sofern ein ausgeglichener Haushalt vorliegt, bleibt die Nettoposition konstant und es kann von **Substanzerhaltung** gesprochen werden. Die Substanzerhaltung ist **Voraussetzung für eine stetige Aufgabenerfüllung**. Kann der Haushaltsausgleich nicht erreicht werden,

---

<sup>516</sup> § 23 GemHKVO.

<sup>517</sup> Vgl. § 110 Abs. 4, S. 2 GemHKVO. Ein ausgeglichener Haushalt liegt vor, wenn die Summe der Erträge die Summe der Aufwendungen übersteigt. Vgl. dazu § 15 Abs. 5 und 6 GemHKVO. Darüber hinaus kann auch über die Ausgleichsfiktion der Haushaltsausgleich erzielt werden, dass heißt sofern ein Fehlbetrag vorliegt, kann dieser mit der Überschussrücklage gedeckt werden. Vgl. dazu § 123 Abs. 1 und § 110 Abs. 5 i. v. m. § 118 NKomVG.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

so hat die Kommune ein Haushaltssicherungskonzept zu erstellen und der Kommunalaufsicht vorzulegen. Das Haushaltssicherungskonzept hat für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung „eine herausragende Bedeutung.“<sup>518</sup>

Die **mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**<sup>519</sup> ist ebenfalls ein **Frühindikator** und ist Voraussetzung für den Haushaltsausgleich. Jedoch bezieht sich dieser Indikator auf die Planungssorgfalt, die in dieser Arbeit nicht weiter betrachtet wird. Die **Verbindlichkeiten aus Verlustübernahmen** von ausgelagerten Organisationen machen den Konzerncharakter einer Kommune deutlich.<sup>520</sup> Die **Einlösbarkeit von Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre** ist von der Kommune ebenfalls zu berücksichtigen. Die Vorbelastungen werden unter der Bilanz<sup>521</sup> ausgewiesen und weisen oftmals eine nicht unerhebliche Gesamtsumme aus. Abschließend fordert die dauernde Leistungsfähigkeit aus § 23 GemHKVO den Ausweis einer **positiven Nettosition**.

Nicht in § 23 GemHKVO aufgeführt, aber dennoch ein wichtiger Indikator, ist die **Sicherung der Zahlungsfähigkeit**,<sup>522</sup> die Voraussetzung für den Haushaltsausgleich ist und explizit in § 110 Abs. 4, S.3 NKomVG gefordert wird. Danach „sind die Liquidität der Kommune sowie die Finanzierung ihrer Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sicherzustellen.“<sup>523</sup>

---

<sup>518</sup> Rose, 2013, S. 113. Vgl. zu den Inhalten die „Hinweise zur Aufstellung und inhaltlichen Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzepts“ § 110 Abs. 6 NKomVG.

<sup>519</sup> Vgl. § 9 GemHKVO.

<sup>520</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Golzbach/Zähle/Diekhaus, 2011, S. 479-480.

<sup>521</sup> Vgl. § 54 Abs. 5 GemHKVO.

<sup>522</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Golzbach/Zähle/Diekhaus, 2011, S. 478-479.

<sup>523</sup> § 110 Abs. 4, S.3 NKomVG. Unter Liquidität wird verstanden, dass die Kommunen zu jedem Zeitpunkt ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und vollständig nachzukommen haben. Vgl. § 59, Nr. 35 GemHKVO.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Aus der Betrachtung der dauernden Leistungsfähigkeit ergeben sich nachstehende **Indikatoren**, die auch mit den Informationsbedürfnissen der **Prinzipale** im Einklang stehen:

- Haushaltsausgleich
- Verbindlichkeiten aus Verlustübernahmen
- Einlösbarkeit von Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre
- Positive Nettoposition
- Sicherung der Zahlungsfähigkeit

Im Folgenden werden diesen Indikatoren entsprechende Kennzahlen zugeordnet.<sup>524</sup>

### 4.6.2 Haushaltsausgleich

#### 4.6.2.1 Ergebnisspaltung

Aus der **Ergebnisspaltung** wird ersichtlich, wie sich das Jahresergebnis entwickelt hat unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Ergebnisteile.<sup>525</sup>

Folgende Abbildung zeigt den Aufbau der Ergebnisspaltung:

---

<sup>524</sup> Kennzahlen zur Beurteilung der Rentabilität haben für die Kommunalverwaltung keine Bedeutung, da hier die Zielsetzung nicht die Gewinnmaximierung ist. Dieser Meinung sind auch u.a. Magin, 2011, S. 114; Lasar, 2011, S.489; Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 264.

<sup>525</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 480; Coenenberg/Haller/Schultze 2012, S. 1115-1116; Lachnit, 2004, S. 180-181.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

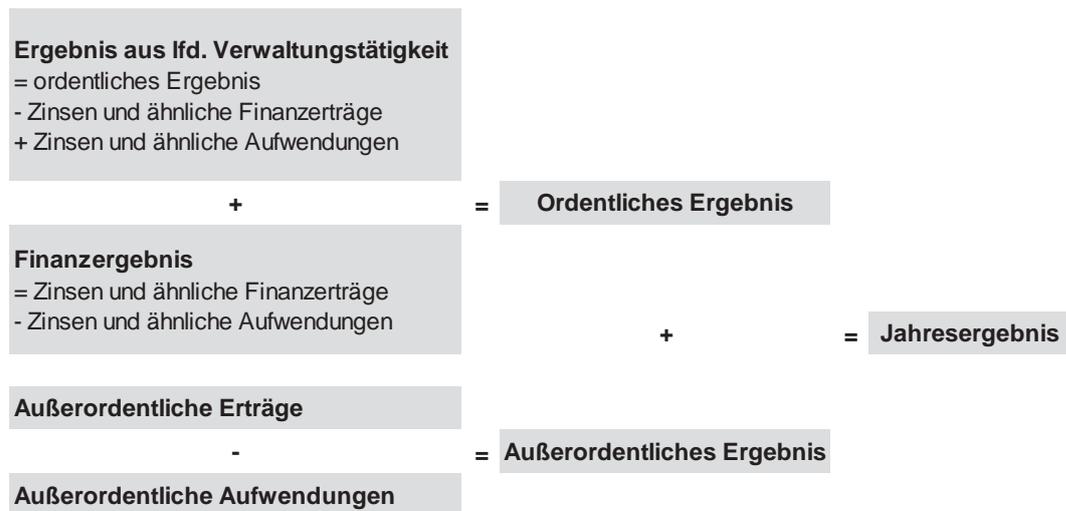


Abb. 15: Ergebnisspaltung<sup>526</sup>

Wie die Abbildung zeigt, wird zunächst das Jahresergebnis unterteilt in das ordentliche und außerordentliche Ergebnis.<sup>527</sup> Das **ordentliche Ergebnis** wird aufgespaltet in das Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit und in das Finanzergebnis. Das erstere zeigt den Saldo aus den Erträgen und Aufwendungen aus der Verwaltungstätigkeit. Das Finanzergebnis spiegelt den Saldo der Erträge und Aufwendungen wider, was jedoch nicht mit der Verwaltungstätigkeit in Beziehung steht, sondern von den Finanzierungsentscheidungen der Kommune abhängig ist. Daher sind die Bestandteile dieses Saldos auch die wesentlichen Zinserträge und Zinsaufwendungen sowie die Erträge und Aufwendungen aus Finanzanlagen. Hierzu zählen insbesondere die Beteiligungen an verselbstständigten Aufgabenträgern.<sup>528</sup>

Speziell durch die Salden der Ergebnis- und Finanzrechnung können Rückschlüsse auf die dauernde Leistungsfähigkeit und somit auch auf die

<sup>526</sup> Entnommen aus Lasar, 2011, S. 481.

<sup>527</sup> Vgl. § 59 Nr. 6 GemHKVO.

<sup>528</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 481.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

stetige Aufgabenerfüllung gezogen werden,<sup>529</sup> da deutlich wird, **ob ein Haushaltsausgleich erreicht wird.**<sup>530</sup>

Die nachfolgende Abbildung stellt die Ergebnisse der drei Modellkommunen zusammenfassend dar:

Ergebnis a. lfd. Verwaltungstätigkeit						Ordentliches Ergebnis						Jahresergebnis		
Kommune A	Kommune B	Kommune C				Kommune A	Kommune B	Kommune C				Kommune A	Kommune B	Kommune C
-885.257 €	207.587 €	-76.978 €				-738.737 €	-364.464 €	-478.604 €				1.346.541 €	-459.520 €	-454.301 €
+			=											
Finanzergebnis														
Kommune A	Kommune B	Kommune C				Kommune A	Kommune B	Kommune C				Kommune A	Kommune B	Kommune C
146.520 €	-572.051 €	-401.626 €				-738.737 €	-364.464 €	-478.604 €				1.346.541 €	-459.520 €	-454.301 €
+			=											
Außerordentliche Erträge														
Kommune A	Kommune B	Kommune C				Kommune A	Kommune B	Kommune C				Kommune A	Kommune B	Kommune C
2.103.399 €	1.908 €	41.374 €				2.085.277 €	-95.056 €	24.303 €				1.346.541 €	-459.520 €	-454.301 €
-			=											
Außerordentliche Aufwendungen														
Kommune A	Kommune B	Kommune C				Kommune A	Kommune B	Kommune C				Kommune A	Kommune B	Kommune C
18.121 €	96.964 €	17.071 €				2.085.277 €	-95.056 €	24.303 €				1.346.541 €	-459.520 €	-454.301 €

Abb. 16: Vergleich Ergebnisspaltung<sup>531</sup>

Aus der Ergebnisspaltung der jeweiligen Modellkommunen<sup>532</sup> wird ersichtlich, dass nur **Modellkommune A** ein positives Jahresergebnis ausweist. Jedoch ist das ordentliche Ergebnis negativ. Nur durch die hohen außerordentlichen Erträge konnte ein positives Jahresergebnis ausgewiesen werden. Durch die Aufspaltung des ordentlichen Ergebnisses in das Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit und in das Finanzergebnis kann ermittelt werden, inwieweit das Ergebnis durch die Aufnahme von Schulden beeinflusst worden ist. Das Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit

<sup>529</sup> Vgl. Magin, 2006, S. 203.

<sup>530</sup> Vgl. Kapitel 2.4.2.

<sup>531</sup> Eigene Darstellung.

<sup>532</sup> Vgl. Anhang H.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

keit beträgt ohne Berücksichtigung von Zinsaufwendungen -885.257 € und das Finanzergebnis 146.520 €. <sup>533</sup>

Die **Modellkommune B** weist ein negatives Jahresergebnis aus, da das ordentliche als auch außerordentliche Ergebnis negativ ist. Im Gegensatz zu Modellkommune A ist das Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit positiv i. H. v. 207.587 € (-364.464 € - 62.170 € + 634.221 €). Allerdings ist das Finanzergebnis negativ und beträgt -572.051 € (62.170 € - 634.221 €).

Ähnlich sieht es auch bei der **Modellkommune C** aus: Auch hier das Jahresergebnis negativ. Zwar ist das außerordentliche Ergebnis positiv, jedoch ist das ordentliche Ergebnis negativ. Das Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit beträgt -76.978 € und das Finanzergebnis -401.626 €.

Bei den **Modellkommunen B und C** ist der **Haushaltsausgleich nicht gegeben**. Nur bei der **Modellkommune A** liegt ein positives Jahresergebnis und somit ein **ausgeglichener Haushalt** vor. Sollten sich jedoch bei unveränderter Ertrags- und Aufwandslage die außerordentlichen Erträge im folgenden Haushaltsjahr nicht wiederholen, dann ist der Haushaltsausgleich ebenfalls gefährdet.

Aus der Ergebnisspaltung heraus können Kennzahlen zum ordentlichen, außerordentlichen und gesamten Aufwandsdeckungsgrad gebildet werden.

---

<sup>533</sup> Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit = ordentliches Ergebnis (-738.737 €) - Zinsen und ähnliche Finanzerträge (-160.447 €) + Zinsen und ähnliche Aufwendungen (13.927 €). Finanzergebnis = Zinsen und ähnliche Finanzerträge (160.477 €) - Zinsen und ähnliche Aufwendungen (-13.927 €)

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

##### 4.6.2.2 Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad

Neben der Ergebnisspaltung ist die **Aufwands- und Ertragsanalyse** ein weiteres Element der strukturellen Analyse des Ergebnisses. Es bietet sich an, zunächst den **ordentlichen Aufwandsdeckungsgrad** näher zu betrachten.

$$\text{Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad} = \frac{\text{Ordentliche Erträge}}{\text{Ordentliche Aufwendungen}} \cdot 100$$

Hierin enthalten sind die Erträge und Aufwendungen aus der „normalen“ ordentlichen Verwaltungstätigkeit. Die Kennzahl stellt somit einen wichtigen **Indikator für den Haushaltsausgleich** dar. Dazu sollte der ordentliche Aufwandsdeckungsgrad langfristig **über 100 %** liegen.<sup>534</sup>

Für die drei Modellkommunen ergeben sich folgende Werte:

Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad					
Kommune A	=	33.203.647 €	* 100	=	97,82%
		33.942.384 €			
Kommune B	=	9.296.254 €	* 100	=	96,23%
		9.660.717 €			
Kommune C	=	13.345.376 €	* 100	=	96,54%
		13.823.980 €			

Tab. 17: Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad

<sup>534</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 481-482. Anzumerken ist, dass ein negatives ordentliches Ergebnis nicht durch Ertragsüberschüsse des außerordentlichen im Haushaltsjahr ausgeglichen werden kann.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Wie aus der Übersicht zu entnehmen ist, liegen **alle drei Modellkommunen** unter 100 %, und somit können die ordentlichen Erträge nicht die ordentlichen Aufwendungen decken.

Um den Ursachen dieses Ergebnisses auf den Grund zu gehen, ist diese **Kennzahl einer detaillierten Analyse zu unterziehen**.<sup>535</sup> Daraus können Rückschlüsse auf die Zusammensetzung der Aufwands- und Ertragsarten gezogen werden.

Ferner werden **Quotenkennzahlen** angewendet, das heißt eine Teilgröße wird ins Verhältnis zu den ordentlichen Erträgen bzw. Aufwendungen gesetzt.<sup>536</sup> Für einen interkommunalen Vergleich oder Zeitvergleich können die einzelnen Kennzahlen ebenso auf die Einwohnerzahl der Kommunen berechnet werden.<sup>537</sup>

Im Nachfolgenden werden die einzelnen Kennzahlen zu den Aufwands- und Ertragsarten weiter erläutert.

##### 4.6.2.2.1 Steuerquote

Eine bedeutsame ordentliche Ertragsposition stellen die „**Steuern und ähnliche Abgaben**“ dar.<sup>538</sup> Hierunter fallen unterschiedliche Steuerarten,

---

<sup>535</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 482.

<sup>536</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 2011, S. 24.

<sup>537</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 483.

<sup>538</sup> „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“ § 3 Abs. 1 AO. Vertiefend zum Themenkreis Steuern vgl. Mülhaupt, 1987, S. 143; Kußmaul, 2008, S. 211-213.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

wie beispielsweise Realsteuern,<sup>539</sup> Gemeindeanteile an den Gemeinschaftssteuern<sup>540</sup> und sonstige Gemeindesteuern.<sup>541</sup>

Eine Besonderheit in dieser Ertragsposition ist die zeitliche Abgrenzung der Steuererträge. Zu den Abgaben zählen nach § 1 Abs. 1 NKAG neben den Gebühren<sup>542</sup> und Beiträgen<sup>543</sup> auch Steuern. Daher sind die eben genannten Steuerarten immer in dem Jahr als ordentlicher Ertrag zu deklarieren, in dem der Abgabenbescheid bekanntgegeben wird. Das gleiche gilt auch für periodenfremde Rückzahlungen. Somit ist festzustellen, dass Steuern immer zum ordentlichen Ergebnis gezahlt werden.<sup>544</sup>

Die Steuererträge der Kommunen sind an hoheitliche Kompetenzen gebunden und sind trotz konjunktureller sowie struktureller Schwankungen als stabil anzusehen.<sup>545</sup>

Durch die **Steuerquote** wird ersichtlich, inwieweit sich die Kommune selbst finanzieren kann (Steuerkraft).<sup>546</sup>

---

<sup>539</sup> Hierzu zählen Grundsteuer A und B sowie die Gewerbesteuer.

<sup>540</sup> Darunter fallen der Gemeindeanteil an der Lohn- und veranlagten Einkommenssteuer nach dem Gemeindefinanzreformgesetz und Umsatzsteuer.

<sup>541</sup> Beispielsweise sind hier zu nennen die Vergnügungssteuer, Hundesteuer und Jagdsteuer.

<sup>542</sup> „Gebühren sind Geldleistungen, die zur Finanzbedarfsdeckung hoheitlich auferlegt werden, und zwar als Gegenleistung für eine besondere Leistung der Verwaltung oder für die Inanspruchnahme von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen.“ Kußmaul, 2008, S. 212.

<sup>543</sup> Beiträge stellen „hoheitlich zur Finanzbedarfsdeckung auferlegte Aufwenderersatzleistungen für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen dar. Sie werden erhoben, weil eine konkrete Gegenleistung, ein konkreter wirtschaftlicher Vorteil, in Anspruch genommen werden kann.“ Kußmaul, 2008, S. 212.

<sup>544</sup> Vgl. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 383-384.

<sup>545</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 156-157.

<sup>546</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 483. Die Steuerquote kann weiter differenziert werden, um Abhängigkeiten der Steuerquote zu einzelnen Teilsteuerquoten zu analysieren. Hierfür sind jedoch weitere Detailinformationen notwendig. Ebenso ist das Umfeld zu betrachten, das heißt inwieweit gibt es Gewerbegebiete und gewerbliche Unternehmen.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

$$\text{Steuerquote} = \frac{\text{Steuern und ähnliche Abgaben}}{\text{Ordentliche Erträge}} * 100$$

Je höher die Steuerquote ist, desto unabhängiger ist die Kommune von Zuweisungen. Für **Landkreise und Samtgemeinden** wird die Steuerquote ersetzt durch die **Umlagequote**. Jedoch kann die allgemeine Umlage nicht aus der Ergebnisrechnung entnommen werden, da sie gemeinsam mit den Zuwendungen ausgewiesen wird.<sup>547</sup>

Die drei Modellkommunen weisen folgende Steuerquoten aus:

Steuerquote					
Kommune A	=	25.555.471 €	* 100	=	76,97%
		33.203.647 €			
Kommune B	=	6.114.982 €	* 100	=	65,78%
		9.296.254 €			
Kommune C	=	8.796.256 €	* 100	=	65,91%
		13.345.376 €			

Tab. 18: Steuerquote

Die **Steuerquote** ist bei der **Modellkommune A** am größten, mit fast 77%, obwohl der Gewerbesteuerhebesatz (300 %) sowie die Grundsteuer A und B (275 %) wesentlich niedriger ist als bei **Modellkommune B** und **C**.<sup>548</sup> Die anderen beiden Modellkommunen liegen bei ca. 66 % und sind daher abhängiger von Zuwendungen als die Modellkommune A. Demnach müsste die nachfolgende Zuwendungsquote zeigen, dass Kommune B und C höhere Zuwendungen bekommen.

<sup>547</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 482-483. Die detaillierten Informationen zur Umlagequote liegen den politischen Leitungsorganen vor.

<sup>548</sup> Auch wenn die Steuerquote auf die Einwohnerzahl bezogen wird, ergeben sich große Unterschiede: Modellkommune A 1.065 €; Modellkommune B 556 € und C 628 €.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Kommune Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern nicht selber beeinflussen kann. Daher sind Änderungen bei der Steuerverteilung zu beachten.<sup>549</sup>

### 4.6.2.2.2 Zuwendungsquote

Die **Zuwendungsquote** stellt die Abhängigkeit dar von den Ausgleichsmassen des kommunalen Finanzausgleichs und somit von Leistungen Dritter.<sup>550</sup>

$$\text{Zuwendungsquote} = \frac{\text{Zuwendungen und allgemeine Umlagen}}{\text{Ordentliche Erträge}} * 100$$

Unter „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ fallen Schlüsselzuweisungen vom Land, Bedarfszuweisungen vom Land, Sonstige allgemeine Zuweisungen,<sup>551</sup> Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke, Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Investitionszuweisungen und -zuschüssen, Allgemeine Umlage<sup>552</sup> und aufgabenbezogene Leistungsbeiträge für die Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitsuchende.<sup>553</sup> Die rechtliche Grundlage für den kommunalen Finanzausgleich ergibt sich aus Art. 106 Abs. 7 GG.<sup>554</sup> Bei der Interpretation dieser Kennzahl sind einmalige Investitionsschübe zu berücksichtigen.<sup>555</sup>

---

<sup>549</sup> Vgl. Fußwinkel/Schneider, 2008, S.100.

<sup>550</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 126; Lasar, 2011, S. 484.

<sup>551</sup> Beispielsweise Zuweisungen im Rahmen des Finanzausgleichs und Zuweisungen vom Bund, Land sowie von Gemeinden und Gemeindeverbänden.

<sup>552</sup> Kreisumlage, Samtgemeindeumlage und Regionsumlage

<sup>553</sup> Vgl. LSKN, 2011a, S. 2.

<sup>554</sup> Speziell für Niedersachsen ist der Finanzausgleich in Art. 58 der Niedersächsischen Verfassung geregelt. Danach ist das Land verpflichtet, „den Gemeinden und Landkreisen die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Mittel durch Erschließung eigener Steuerquellen und im Rahmen seiner finanziellen Leistungsfähigkeit durch übergemeindlichen Finanzausgleich zur Verfügung zu stellen.“ Art. 58 Niedersächsische Verfassung. Die Details dieses übergemeindlichen Finanzausgleiches werden durch das Niedersächsische Gesetz über den

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Bei der Betrachtung der Zuwendungsquote ergeben sich nachfolgende Werte:

Zuwendungsquote					
Kommune A	=	1.696.894 €	* 100	=	5,11%
		33.203.647 €			
Kommune B	=	1.928.241 €	* 100	=	20,74%
		9.296.254 €			
Kommune C	=	2.128.359 €	* 100	=	15,95%
		13.345.376 €			

Tab. 19: Zuwendungsquote

Wie aus der Abbildung zu entnehmen ist, bekommen die **Modellkommunen B** mit ca. 21 % und **C** mit ca. 16 % weitaus mehr **Zuwendungen und Umlagen** als A (ca. 5 %) und bestätigen somit die Annahme bei der Steuerquote. Das bedeutet, dass diese beiden Kommunen vom kommunalen Finanzausgleich abhängiger sind.

### 4.6.2.2.3 Personalaufwandsquote

**Personalaufwendungen** entstehen durch die Beschäftigung von Beamten, Arbeitnehmern, ABM-Kräften und sonstigen Beschäftigten. Neben den Dienstaufwendungen, wie beispielsweise Urlaubsgeld und Stellenzulagen, fallen unter die Personalaufwendungen auch die Beiträge zu den Versorgungskassen und zur gesetzlichen Sozialversicherung. Das Gleiche

---

Finanzausgleich (NFAG) und das Niedersächsische Gesetz zur Regelung der Finanzverteilung zwischen Land und Kommunen (NFVG) bestimmt.

<sup>555</sup> Vgl. Fußwinkel/Schneider, 2008, S.101.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

gilt auch für die Beihilfen und Unterstützungsleistungen für Beamte und Arbeitnehmer und die Zuführung zu den Rückstellungen.<sup>556</sup>

Die getrennte Darstellung der Personal- und Versorgungsaufwendungen ist zum Teil undurchsichtig, da die Aufwendungen für die Beamtenversorgung während der aktiven Diensttätigkeit direkt bei den Pensionsrückstellungen zu buchen sind und nicht unter den Versorgungsaufwendungen. Die Versorgungsaufwendungen zeigen lediglich an, in welcher Höhe bereits Rückstellungen (als Personalaufwand) gebildet wurden.<sup>557</sup>

Die Personalaufwendungen stellen oft einen großen Teil der ordentlichen Aufwendungen dar. Die **Personalaufwandsquote** zeigt den zumeist **fixen Aufwand für Personal**.<sup>558</sup>

$$\text{Personalaufwandsquote} = \frac{\text{Aufwendungen für aktives Personal}}{\text{Ordentliche Aufwendungen}} * 100$$

Um die Personalaufwandsquote richtig einordnen zu können, sind weitere Informationen notwendig. Die Struktur des Personals und ein geplanter Personalaufbau und -abbau sind wichtige Faktoren, die Einfluss auf diese Kennzahl nehmen. Ebenfalls bietet es sich an, auch den Pro-Kopf-Personalaufwand zu ermitteln. Jedoch gibt es auch hier die Einschränkung für einen interkommunalen Vergleich, welche Personalarten mit einzubeziehen sind, welche Aufgabenstrukturen liegen vor und welche Aufgaben wurden ausgegliedert.<sup>559</sup>

Im interkommunalen Vergleich ergeben sich folgende Personalaufwandsquoten:

---

<sup>556</sup> In diesem Fall wären das die „Zuführung zu Pensionsrückstellungen für Beamte und Arbeitnehmer“, „Zuführung zu Beihilferückstellungen für Beamte und Arbeitnehmer“ und „Zuführung zu Rückstellung für Altersteilzeit und andere Maßnahmen“. Vgl. LSKN, 2011a, S. 7-8.

<sup>557</sup> Vgl. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 402-405.

<sup>558</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 484.

<sup>559</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 484-485.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Personalaufwandsquote					
Kommune A	=	5.294.553 €	* 100	=	15,60%
		33.942.384 €			
Kommune B	=	1.904.822 €	* 100	=	19,72%
		9.660.717 €			
Kommune C	=	3.204.169 €	* 100	=	23,18%
		13.823.980 €			

Tab. 20: Personalaufwandsquote

Bei den **drei Modellkommunen** gibt es leichte Unterschiede (von 16 – 23 %) bei der **Personalaufwandsquote**. Diese prozentualen Werte sind sehr schwer einzuordnen, da keine weiteren Informationen über die Personalstruktur und genauen Personalkosten vorliegen. Diese müssten durch die politischen Leitungsorgane ergänzt werden. Wird der Personalaufwand **je Einwohner** betrachtet, sind die Abweichungen deutlicher:

Kommune A: 221 Euro

Kommune B: 173 Euro

Kommune C: 422 Euro

Die **Personalaufwandsquote** sowie der **Personalaufwand je Einwohner** sind im Zeitvergleich weiter zu betrachten, um bei fallenden Werten Rückschlüsse auf Personalabbau oder eine Verlagerung der Personalaufwendungen zum Sach- und Dienstleistungsaufwand ziehen zu können. Aber auch die Übertragung von Aufgaben oder die Verselbstständigungen von Teilbereichen der Verwaltung haben Einfluss auf diese Kennzahl.

Daher ist eine pauschale Aussage, dass die Personalaufwandsquote möglichst niedrig sein sollte, nicht möglich.<sup>560</sup>

<sup>560</sup> Vgl. Herre, 2007, S. 39; Schwarting, 2005, S. 193.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

### 4.6.2.2.4 Transferaufwandsquote

Bei **Transferaufwendungen** überträgt die Kommune diese an den öffentlichen oder auch privaten Bereich, ohne dass eine Gegenleistung besteht. Rechtsgrundlage von Transferaufwendungen sind Rechtsnormen oder Ratsbeschlüsse.<sup>561</sup> Hierunter fallen Zuweisungen (öffentlicher Bereich) und Zuschüsse (privater Bereich) für laufende Zwecke, Schuldendiensthilfen, Sozialtransferaufwendungen,<sup>562</sup> Steuerbeteiligungen, allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transferaufwendungen.<sup>563</sup> Um den Anteil der Transferaufwendungen an den ordentlichen Aufwendungen darzustellen, ist die **Transferaufwandsquote** anzuwenden:

$$\text{Transferaufwandsquote} = \frac{\text{Transferaufwendungen}}{\text{Ordentliche Aufwendungen}} * 100$$

Auf die einzelnen Transferaufwendungen haben die **Kommunen fast keinen Einfluss**.<sup>564</sup>

Folgende Werte ergeben sich bei einer Betrachtung der Transferaufwandsquote:

---

<sup>561</sup> Vgl. Anders/Horstmann/Bernhardt/Mutschler/Stockel-Veltmann, 2011, S. 411-412.

<sup>562</sup> Diese ergeben sich aus der Sozialgesetzgebung, wie beispielsweise dem Sozialgesetzbuch XII oder Wohngeldgesetz.

<sup>563</sup> Vgl. LSKN, 2011a, S. 11-13.

<sup>564</sup> Vgl. Herre, 2007, S. 39.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Transferaufwandsquote					
Kommune A	=	20.680.367 €	* 100	=	60,93%
		33.942.384 €			
Kommune B	=	4.736.010 €	* 100	=	49,02%
		9.660.717 €			
Kommune C	=	5.911.625 €	* 100	=	42,76%
		13.823.980 €			

Tab. 21: Transferaufwandsquote

Die **Transferaufwandsquote** ist bei **Modellkommune A** höher (ca. 61 %) als bei den **anderen beiden Modellkommunen** (B= 49 %; C= 43%). Aufgrund dieser wenig beeinflussbaren Kennzahl wird auf eine detailliertere Untersuchung der Ursachen verzichtet.

##### 4.6.2.2.5 Zinsaufwandsquote

Unter „Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen“ werden die Zinsaufwendungen auf Geldschulden und kreditähnliche Rechtsgeschäfte erfasst. Die Zinsaufwendungen für Liquiditätskredite sowie sonstige Finanzaufwendungen, wie Kreditbeschaffungskosten, werden gesondert dargestellt.<sup>565</sup>

Die **Zinsaufwandsquote**, oft auch genannte Zinslastquote,<sup>566</sup> zeigt den Anteil der Zinsaufwendungen an den ordentlichen Aufwendungen.<sup>567</sup>

<sup>565</sup> Vgl. LSKN, 2011a, S. 14-15.

<sup>566</sup> Vgl. Ministerium für Inneres und Sport, 2011.

<sup>567</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 2011, S. 31.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

$$\text{Zinsaufwandsquote} = \frac{\text{Zinsen und ähnliche Aufwendungen}}{\text{Ordentliche Aufwendungen}} * 100$$

Eine **Veränderung dieser Quote** ist zurückzuführen auf eine **Veränderung des Zinsniveaus** und/oder auf die **Zunahme von Krediten**. Um die **Zinsbelastung näher zu untersuchen**, können die Kennzahlen Zinsdeckungsintensität und die Zinssteuerintensität herangezogen werden. Die **Zinsdeckungsintensität** setzt die Zinsen und ähnlichen Aufwendungen ins Verhältnis zu den ordentlichen Erträgen. Dadurch kann ermittelt werden, welcher Teil der ordentlichen Erträge für Zinsaufwendungen bzw. zur Finanzierung von Krediten verwendet wird. Bei der **Zinssteuerintensität** werden die Zinsen und ähnlichen Aufwendungen durch die Steuern und ähnliche Abgaben geteilt. Damit kann aufgezeigt werden, welcher Anteil der Steuern für Zinsaufwendungen eingesetzt werden muss.<sup>568</sup>

Die Zinsaufwandsquote stellt sich wie folgt dar:

Zinsaufwandsquote					
Kommune A	=	13.927 €	* 100	=	0,04%
		33.942.384 €			
Kommune B	=	634.221 €	* 100	=	6,56%
		9.660.717 €			
Kommune C	=	547.180 €	* 100	=	3,96%
		13.823.980 €			

Tab. 22: Zinsaufwandsquote

Wie aus dem interkommunalen Vergleich zu entnehmen ist, stellen die Zinsaufwendungen nur einen sehr geringen Anteil am ordentlichen Aufwand dar. **Modellkommune A** hat fast keine Zinsaufwendungen. **B** und **C**

<sup>568</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 488.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

liegen bei 6,6 % und 4 %. Die **Zinsaufwandsquote** sollte bei zukünftigen Analysen im Zeitvergleich weiter beobachtet werden, da sie als Frühwarnsignal fungieren könnte. Sollte sie aufgrund von Kreditaufnahmen steigen, dann könnten dadurch die politischen Gestaltungsräume eingeengt werden.<sup>569</sup> Dies könnte dann wiederum Auswirkungen auf die dauernde Leistungsfähigkeit und das Wohlergehen der Bürger haben.

Die **Zinsdeckungsintensität** ist zum jetzigen Stand auch entsprechend **gering** (A = 0,04 %; B = 6,82 %; C = 4,1 %), das heißt es wird nur ein geringer Teil der ordentlichen Erträge für die Zinsaufwendungen benötigt. Ähnlich sieht es auch bei der **Zinssteuerintensität** aus (A = 0,05 %; B = 10,37 %; C = 6,22 %).

##### 4.6.2.2.6 Abschreibungsaufwandsquote

Die Abschreibungsaufwandsquote zeigt, inwieweit **Abschreibungen für Vermögensgegenstände anfallen** und in welchem **Verhältnis diese zu den ordentlichen Aufwendungen** stehen.<sup>570</sup>

$$\text{Abschreibungsaufwandsquote} = \frac{\text{Abschreibungen}}{\text{Ordentliche Aufwendungen}} * 100$$

Anzumerken ist, dass unter Abschreibungen alle planmäßigen Abschreibungen und ein Teil der außerplanmäßigen Abschreibungen fallen, gemäß § 47 Abs. 5 und 6 GemHKVO. Ebenso zählen zu den Abschreibungen auch die auf das Finanzvermögen, insbesondere die Wertberichtigungen auf Forderungen. Die außerplanmäßigen Abschreibungen gemäß § 59 Nr. 6 GemHKVO, die aufgrund von Wertminderungen wegen unterlassener Instandhaltung entstanden sind, sind den sonstigen ordentlichen Aufwendungen zuzuordnen. Die anderen

---

<sup>569</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 488.

<sup>570</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 486.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

außerplanmäßigen Abschreibungen werden unter den außerordentlichen Aufwendungen ausgewiesen. Die Abschreibungsaufwandsquote ist **wenig aussagekräftig**, da unterschiedliche Vorgänge sich dahinter verbergen: zum einen planmäßige Abschreibungen aus Investitionen und zum anderen Wertberichtigungen auf Forderungen.<sup>571</sup>

Folgende Werte konnten ermittelt werden:

Abschreibungsaufwandsquote					
Kommune A	=	3.029.149 €	* 100	=	8,92%
		33.942.384 €			
Kommune B	=	539.285 €	* 100	=	5,58%
		9.660.717 €			
Kommune C	=	1.841.243 €	* 100	=	13,32%
		13.823.980 €			

Tab. 23: Abschreibungsaufwandsquote

Im Bereich der **Abschreibungsaufwandsquote** gibt es nur **leichte Unterschiede**. Bei **Modellkommune C** ist die Abschreibungsaufwandsquote am höchsten und bei **B** am niedrigsten. Die Aussagefähigkeit im Bezug zur dauernden Leistungsfähigkeit bei dieser Kennzahl ist sehr begrenzt, da die Sachverhalte, die hinter dieser Kennzahl stehen, sehr unterschiedlich sind. Daher eignet sich diese Kennzahl auch nicht für einen interkommunalen Vergleich. Für einen Zeitvergleich könnten auch Teilquoten gebildet werden, wie z. B. Abschreibungen auf das immaterielle Vermögen oder Sachanlagevermögen.

<sup>571</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 486.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

##### 4.6.2.3 Außerordentlicher und gesamter Aufwandsdeckungsgrad

Überdies kann die Kennzahl „ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad“ erweitert werden, um die Kennzahlen „**außerordentlicher Aufwandsdeckungsgrad**“ und „**gesamter Aufwandsdeckungsgrad**“

$$\text{Außerordentlicher Aufwandsdeckungsgrad} = \frac{\text{Außerordentliche Erträge}}{\text{Außerordentliche Aufwendungen}} * 100$$

$$\text{Gesamter Aufwandsdeckungsgrad} = \frac{\text{Gesamte Erträge}}{\text{Gesamte Aufwendungen}} * 100$$

Die **außerordentlichen Aufwendungen** müssen mit entsprechenden außerordentlichen Erträgen ausgeglichen werden, damit langfristig kein Ressourcenverbrauch stattfindet. Das Gleiche gilt auch für den **gesamten Aufwandsdeckungsgrad**. Diese beiden Kennzahlen und Kennzahl „ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad“ sind nach *Magin* die wichtigsten kommunalen Kennzahlen.<sup>572</sup>

Für die drei Modellkommunen konnten folgende Werte ermittelt werden:

Außerordentlicher Aufwandsdeckungsgrad					
Kommune A	=	2.103.399 €	* 100	=	11607,52%
		18.121 €			
Kommune B	=	1.908 €	* 100	=	1,97%
		96.964 €			
Kommune C	=	41.374 €	* 100	=	242,36%
		17.071 €			

Tab. 24: Außerordentlicher Aufwandsdeckungsgrad

<sup>572</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 121.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Gesamter Aufwandsdeckungsgrad					
Kommune A	=	35.307.046 €	* 100	=	103,97%
		33.960.505 €			
Kommune B	=	9.298.162 €	* 100	=	95,29%
		9.757.681 €			
Kommune C	=	13.386.750 €	* 100	=	96,72%
		13.841.051 €			

Tab. 25: Gesamter Aufwandsdeckungsgrad

Bei **Modellkommune A** wird noch einmal sehr deutlich, dass nur aufgrund der außerordentlichen Erträge ein positives Jahresergebnis erreicht werden konnte. Die außerordentlichen Erträge resultieren aus den Verkäufen von Baugrundstücken und einer großen Gewerbefläche. Ziel muss es sein, dass beide Kennzahlen einen Wert von 100 % erreichen.

#### 4.6.3 Verbindlichkeiten aus Verlustübernahmen

Mit Hilfe der **Zuschussquote** wird erkennbar, welcher Anteil der ordentlichen Erträge notwendig ist, um Verlustübernahmen für verselbstständigte Aufgabenträger zu decken. Dies ist insbesondere für den Ausgleich der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung wichtig.<sup>573</sup>

$$\text{Zuschussquote an verbundene Unternehmen, Sondervermögen und Beteiligungen} = \frac{\text{Verlustaussgleichszahlungen an kommunale Unternehmen}}{\text{Ordentliche Aufwendungen}} * 100$$

Jedoch kann das Datenmaterial für diese Kennzahl nicht aus dem Jahresabschluss entnommen werden, da hierfür eine Information aus dem Konto

<sup>573</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 488-489.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

4315 „Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke – Zuschüsse an verbundene Unternehmen, Sondervermögen und Beteiligungen“ benötigt wird.<sup>574</sup>

Die drei Modellkommunen geben keine zusätzlichen Informationen zu den Konten. Daher wird diese Kennzahl für den interkommunalen Vergleich nicht weiter betrachtet.

#### 4.6.4 Einlösbarkeit von Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre

Unterhalb der Bilanz werden die **Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre**, wie die Haushaltsreste, Bürgschaften, Gewährleistungsverträge, in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen und Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften sowie über das Haushaltsjahr gestundete Beträge, vermerkt.<sup>575</sup> Voraussetzung hierfür ist, dass keine Passivierungspflicht vorliegt.<sup>576</sup>

$$\text{Liquiditätsrisiko aus Vorbelastungen} = \frac{\text{Vorbel. künftiger HH-Jahre und HH-Reste für Aufwendungen.}}{\text{Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit}} * 100$$

Durch diese Kennzahl werden die Liquiditätsrisiken erkennbar, die in nachfolgenden Haushaltsjahren zu einer Belastung werden. Ein **Kreditbedarf liegt vor**, sofern diese **Kennzahl über 100 %** steigt.<sup>577</sup>

Für das Liquiditätsrisiko konnten folgende Werte ermittelt werden:

---

<sup>574</sup> Vgl. LSKN, 2011a, S. 11. Darüber hinaus empfiehlt *Lasar*, „Aufwendungen aus Verlustübernahmen“ (Konto 5115) zum Zähler hinzuzunehmen. Vgl. *Lasar*, 2011, S. 489.

<sup>575</sup> Vgl. § 54 Abs. 5 GemHKVO.

<sup>576</sup> Vgl. Kapitel 3.4.1.2.

<sup>577</sup> Vgl. *Lasar*, 2011, S. 503.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Liquiditätsrisiko aus Vorbelastungen					
Kommune A	=	1.200.000 €	* 100	=	148,36%
		808.829 €			
Kommune B	=	1.700.000 €	* 100	=	-749,39%
		-226.852 €			
Kommune C	=	500.000 €	* 100	=	488,91%
		102.269 €			

Tab. 26: Liquiditätsrisiko aus Vorbelastungen

Bei **allen Modellkommunen** liegt ein Kreditbedarf vor, sofern die Vorbelastungen im folgenden Haushaltsjahr eintreten. Bei Kommune B ist die Kennzahl negativ, da aus der Finanzrechnung der Saldo der laufenden Verwaltungstätigkeit bereits negativ ist.

#### 4.6.5 Positive Nettoposition

Die **Nettoposition** soll als Indikator für den Substanzerhalt gesehen werden und soll Rückschlüsse zulassen, ob die stetige Aufgabenerfüllung in Gefahr ist.<sup>578</sup> Durch die Nettoposition-Quote wird der Anteil der Nettoposition an der Bilanzsumme gezeigt:

$$\text{Nettoposition-Quote} = \frac{\text{Nettoposition}}{\text{Gesamtkapital}} * 100$$

Je **höher die Quote** ist, desto **geringer** ist die **Wahrscheinlichkeit einer Überschuldung**.<sup>579</sup>

Die Nettopositions-Quote stellt unterschiedliche Werte da:

<sup>578</sup> Vgl. Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein-Westfalen, 2011, S. 17.

<sup>579</sup> Das Überschuldungsverbot ergibt sich aus § 110 Abs. 8, S. 1 NKomVG.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Nettoposition-Quote					
Kommune A	=	105.618.354 €	* 100	=	91,88%
		114.948.860 €			
Kommune B	=	9.055.267 €	* 100	=	38,24%
		23.677.274 €			
Kommune C	=	46.790.870 €	* 100	=	68,37%
		68.437.595 €			

Tab. 27: Nettoposition-Quote

Die Nettoposition-Quote ist bei **Kommune A** mit ca. 92 % sehr hoch. Aus der Bilanz ist zu entnehmen, dass die Kommune einerseits über ein hohes Sachvermögen sowie liquide Mittel verfügt und andererseits über sehr wenige Schulden. Anders sieht dies bei **Kommune B** aus. Neben einem hohen Schuldenanteil (über 50 % der Bilanzsumme) liegt ebenfalls aus kameralen Zeiten ein Soll-Fehlbetrag i. H. v. 5,86 Mio. Euro vor. Beides wirkt sich negativ auf die Nettopositionsquote aus. Die **Kommune C** hat deutlich weniger Schulden und kann somit eine Quote von ca. 68 % vorweisen.

Jedoch ist die Summe der **Nettoposition** ein **rein fiktiver Wert** ohne Veräußerungscharakter. Dieser Wert steht in Abhängigkeit mit den in Anspruch genommenen Bewertungswahlrechten und Vereinfachungsmöglichkeiten in der ersten Eröffnungsbilanz und ist nicht gleichzusetzen mit einer hohen Haftungsmasse.<sup>580</sup>

<sup>580</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 148; Owczarzak, 2007, S. 9; Fußwinkel/Schneider, 2008, S.75; Lasar, 2011, S. 495-496.

#### 4.6.6 Sicherung der Zahlungsfähigkeit

##### 4.6.6.1 Liquiditätskennzahlen

Um die **Zahlungsfähigkeit** einer Kommune zu analysieren, bietet es sich an, die **Liquiditätsgrade** zu untersuchen. Dadurch kann ermittelt werden, inwieweit das kurzfristige Fremdkapital<sup>581</sup> durch Zahlungsmittel ausgeglichen werden kann.<sup>582</sup> Folgende Liquiditätsgrade können herangezogen werden:

$$\text{Liquidität 1. Grades} = \frac{\text{Liquide Mittel}}{\text{Kurzfristiges Fremdkapital}} * 100$$

$$\text{Liquidität 2. Grades} = \frac{\text{Liquide Mittel} + \text{kurzfristige Forderungen}}{\text{Kurzfristiges Fremdkapital}} * 100$$

Neben diesen beiden Liquiditätsgraden existiert noch ein dritter Grad. Dieser beinhaltet neben den liquiden Mitteln und Forderungen zusätzlich noch die Vorräte. Jedoch spielen Vorräte im kommunalen Sektor nur eine untergeordnete Rolle. Daher wird auf die Anwendung der Kennzahl „Liquidität 3. Grades“ verzichtet. Die Liquidität **2. Grades** sollte bei **mindestens 100 %** liegen, um die Zahlungsfähigkeit sicherzustellen.<sup>583</sup>

Für die drei Modellkommunen ergeben sich folgende Werte:

---

<sup>581</sup> Vgl. zu der Ermittlung des kurzfristigen Fremdkapitals bei den Modellkommunen Anhang D-F.

<sup>582</sup> Vgl. Wulf/Wieland, 2013, S. 130.

<sup>583</sup> Vgl. Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein-Westfalen, 2011, S. 55.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Liquidität 1. Grades					
Kommune A	=	10.634.096 €	* 100	=	242,22%
		4.390.208 €			
Kommune B	=	1.203.399 €	* 100	=	26,64%
		4.517.500 €			
Kommune C	=	461.210 €	* 100	=	7,85%
		5.873.793 €			

Tab. 28: Liquidität 1. Grades

Liquidität 2. Grades					
Kommune A	=	11.602.438 €	* 100	=	264,28%
		4.390.208 €			
Kommune B	=	1.688.390 €	* 100	=	37,37%
		4.517.500 €			
Kommune C	=	980.140 €	* 100	=	16,69%
		5.873.793 €			

Tab. 29: Liquidität 2. Grades

Dieser Vergleich zeigt deutliche Unterschiede bei den Liquiditätsgraden auf. Die hohen Liquiditätskennzahlen könnte **Kommune A** zum (kaum vorhandenen) Schuldenabbau nutzen. **Kommune B** und insbesondere **C** weisen eine deutlich niedrigere Liquidität aus, die auf finanzielle Engpässe hindeuten kann und ggf. zur Aufnahme von überteuerten Kassenkrediten führt.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

### 4.6.6.2 Liquiditätskreditquote

Die **Liquiditätskreditquote** stellt die Höhe der Liquiditätskredite – oder auch Kassenkredite genannt – ins Verhältnis zu den Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit:<sup>584</sup>

$$\text{Liquiditätskreditquote} = \frac{\text{Höhe der Liquiditätskredite}}{\text{Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit}} * 100$$

Je höher die Kennzahl ist, desto größer ist das **Gefahr** einer möglichen **Zahlungsunfähigkeit** und damit verbunden das Risiko, die dauernde Leistungsfähigkeit nicht aufrechterhalten zu können. Liquiditätskredite dürfen nicht zur langfristigen Finanzierung von Vermögen in Anspruch genommen werden.<sup>585</sup>

Die Liquiditätskreditquote ist nur bei einer Kommune darstellbar:

Liquiditätskreditquote					
Kommune A	=	-	* 100	=	-
		31.212.193 €			
Kommune B	=	7.176.746 €	* 100	=	82,22%
		8.729.145 €			
Kommune C	=	-	* 100	=	-
		12.197.323 €			

Tab. 30: Liquiditätskreditquote

Die Liquiditätskreditquote kann nur bei **Modellkommune B** ermittelt werden, da sie als einzige Liquiditätskredite auf der Passiv-Seite ausweist.

<sup>584</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 494.

<sup>585</sup> Vgl. Herre, 2007, S. 37.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Die Liquiditätskreditquote ist mit über 80 % sehr hoch. Es besteht das Risiko einer möglichen Zahlungsunfähigkeit.

#### 4.6.7 Weitere Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit

Im Folgenden werden noch zwei weitere Kennzahlen mit aufgenommen, die insbesondere für den Bürger von Interesse sind: **Pro-Kopf-Verschuldung** sowie **fiktive Entschuldungsdauer**. Beide Kennzahlen sind sehr prominent und werden gerne als statistische Werte veröffentlicht.<sup>586</sup>

Anhand der **Pro-Kopf-Verschuldung** können die Höhe und Entwicklung der Verschuldung der Kommune je Einwohner transparent gemacht werden.

$$\text{Pro-Kopf-Verschuldung} = \frac{\text{Bilanzanalytisches Fremdkapital}}{\text{Einwohnerzahl}}$$

Hier können folgende Werte festgestellt werden:

Pro-Kopf-Verschuldung				
Kommune A	=	13.343.185 €	=	556 €
		24.000		
Kommune B	=	14.846.672 €	=	1.350 €
		11.000		
Kommune C	=	22.429.074 €	=	1.602 €
		14.000		

Tab. 31: Pro-Kopf-Verschuldung

<sup>586</sup> Vgl. beispielsweise LSKN.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Die **Modellkommune C** weist eine dreimal höhere pro-Kopf-Verschuldung auf als die **Modellkommune A**.

Um die Verschuldungssituation darzustellen, bietet sich die Kennzahl **fiktive Entschuldungsdauer**<sup>587</sup> an:<sup>588</sup>

$$\text{Fiktive Entschuldungsdauer} = \frac{(\text{Fremdkapital} - \text{kurzfr. Forderungen} - \text{Liquide Mittel} - \text{ARA})}{\text{Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit}}$$

Hieraus kann theoretisch abgeleitet werden, **in wie vielen Jahren eine Kommune schuldenfrei ist**, sofern der Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit konstant bleibt und dieser ausschließlich zur Tilgung des Fremdkapitals eingesetzt würde.<sup>589</sup>

Im interkommunalen Vergleich ergeben sich folgende unterschiedliche Werte:

Fiktive Entschuldungsdauer				
Kommune A	=	1.545.007 €	=	1,91 Jahre
		808.829 €		
Kommune B	=	13.116.863 €	=	-
		-226.852 €		
Kommune C	=	21.365.773 €	=	208,92 Jahre
		102.269 €		

Tab. 32: Fiktive Entschuldungsdauer

<sup>587</sup> Diese wird oft auch als dynamischer Verschuldungsgrad oder dynamische Tilgungsdauer bezeichnet.

<sup>588</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 502.

<sup>589</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 502.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Durch den negativen Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit bei **Modellkommune B** kann die fiktive Entschuldungsdauer nicht ermittelt werden. Unter dieser Voraussetzung kann die Modellkommune nicht schuldenfrei werden. Aufgrund des hohen Fremdkapitals und der nur geringen Möglichkeit, diese zu tilgen, hat die **Kommune C** eine Entschuldungsdauer von ca. 209 Jahren. Diese lange Entschuldungsdauer entspricht nicht der intergenerativen Gerechtigkeit.<sup>590</sup> Nur bei **Kommune A** besteht die Möglichkeit, eine schuldenfreie Kommune zu werden.

*Magin* kritisiert bei dieser Kennzahl, dass keine Vermögensveräußerungen zum Schuldenabbau berücksichtigt werden und dass als Datenbasis nicht die Finanzrechnung herangezogen werden sollte, sondern das ordentliche Ergebnis. Bei „stets ausgeglichenem (ordentlichem) Jahresergebnis und dadurch im Durchschnitt ausgeglichenem Finanzsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit“ ist „für eine Kommune unerheblich, dass ihre Entschuldungsdauer selbst bei geringer Effektivverschuldung gegen unendlich geht.“<sup>591</sup>

Auch bei der Kennzahlermittlung gibt es Unterschiede: So beziehen *Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen* nicht die Pensionsrückstellungen in das Fremdkapital mit ein.<sup>592</sup> Dadurch sinkt entsprechend die theoretische Entschuldungsdauer. Für die drei Modellkommunen bedeutet dies, dass Modellkommune A nicht verschuldet ist, B weist weiterhin auf Grund des negativen Saldos keine Entschuldungsdauer aus und Modellkommune C verringert die Dauer auf 161,62 Jahre.

---

<sup>590</sup> Vgl. Kapitel 2.3.3.1.

<sup>591</sup> Magin, 2011, S. 115.

<sup>592</sup> Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 262.

#### 4.6.8 Runderlass „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft“

Das Ministerium für Inneres und Sport hat am 08.02.2011 eine „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen; Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR)“<sup>593</sup> erlassen. Der **Runderlass** richtet sich explizit an die **Kommunalaufsichtsbehörden**, da sie als Aufgabe haben, „das Handeln der Kommunen auf die Rechtmäßigkeit zu überprüfen und Grundsätze einer **geordneten Haushaltswirtschaft sowie die dauernde Leistungsfähigkeit** der Kommune zu beurteilen.“<sup>594</sup>

Im Erlass werden neben den **allgemeinen Angaben**, wie Angaben zu Einwohnerzahl, Ergebnishaushalt und -planung, Schuldenlage und Schuldenentwicklung, Bilanz und weitere ergänzende Informationen, auch **Kennzahlen** abgefragt.

##### 4.6.8.1 Kennzahlen des Runderlasses

Die im Erlass enthaltenen Kennzahlen dienen der Bewertung des Haushalts und sollen die wirtschaftliche Lage jeder Kommune nach einheitlichen Merkmalen darstellen. Sie sind innerhalb der Haushaltssatzung verpflichtend auszuweisen. Der Kennzahlen-Erlass besteht aus folgenden neun Kennzahlen:

---

<sup>593</sup> Vgl. Ministerium für Inneres und Sport, 2011, S. 230.

<sup>594</sup> Ministerium für Inneres und Sport, 2011, Anlage 2.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Runderlass NKR				
1.	Steuerquote	=	Steuererträge und ähnliche Abgaben Ordentliche Gesamtaufwendungen	* 100
2.	Allg. Umlagenquote	=	Umlagen Ordentliche Gesamtaufwendungen	* 100
3.	Zuschussquote an verbundene Unternehmen, Sondervermögen und Beteiligungen	=	Verlustrückstellungen an kommunale Unternehmen Ordentliche Aufwendungen	* 100
4.	Personalintensität	=	Personalaufwendungen Ordentliche Aufwendungen	* 100
5.	Abschreibungsintensität	=	Jahresabschreibungen auf Sachvermögen und immaterielles Vermögen Ordentliche Aufwendungen	* 100
6.	Zinslastquote	=	Zinsaufwendungen Ordentliche Aufwendungen	* 100
7.	Liquiditätskreditquote	=	Höhe der Liquiditätskredite Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit	* 100
8.	Reinvestitionsquote	=	Bruttoinvestitionen Abschreibungen auf Sachvermögen und immaterielles Vermögen	* 100
9.	Verschuldungsgrad	=	Schulden inklusive Rückstellungen Bilanzsumme	

Tab. 33: Runderlass NKR<sup>595</sup>

Es wird neben der Ermittlung auch die Datenherkunft, die sich auf die verbindlich vorgegebenen Muster<sup>596</sup> bezieht bzw. auf die Kontenart aus dem NKR-Kontenrahmen, angegeben.<sup>597</sup>

Zu den bisher untersuchten Kennzahlen gibt es zum Teil Unterschiede hinsichtlich der Definition der Kennzahlen.

Die **Steuerquote** wird im Sinne des **Runderlasses** durch die ordentlichen Gesamtaufwendungen geteilt.<sup>598</sup> Hierdurch soll die Selbstfinanzierung

<sup>595</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an Ministerium für Inneres und Sport, 2011, Anlage 2.

<sup>596</sup> Vgl. Ausführungserlass zur GemHKVO.

<sup>597</sup> Jedoch liegen redaktionelle Fehler vor: Es muss bei den ordentlichen Aufwendungen jeweils heißen Zeile 20 der Ergebnisrechnung (Muster 11).

<sup>598</sup> Ebenso wird die allgemeine Umlagequote, die für die Landkreise und Samtgemeinden gilt, im Runderlass durch die ordentlichen Gesamtaufwendungen geteilt.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

dargestellt und eine Tendenz aufgezeigt werden, inwieweit die Kommunen die stetige Aufgabenerfüllung in Zukunft aus eigener Kraft erfüllen können. Jedoch kann mit der dargestellten Kennzahl keine Aussage zur Selbstfinanzierung der Kommune getroffen werden.<sup>599</sup> Dazu wäre es notwendig, dass die Steuerquote mittels einer Division durch die ordentlichen Erträge zu ermitteln wäre.<sup>600</sup>

Mit der **Abschreibungsintensität** wird aufgezeigt, wie stark die Kommune mit Abschreibungen belastet wird und ob der Haushaltsausgleich gefährdet ist.

Durch die **Reinvestitionsquote** auf Basis der Bruttoinvestitionen soll aufgedeckt werden, ob die getätigten Investitionen den Werteverlust bei Sachvermögen und immateriellem Vermögen ausgleichen können. Der Runderlass gibt vor, dass eine dauerhafte Aufgabenerfüllung gesichert ist, wenn eine Quote von 100 % erreicht wird.<sup>601</sup> Es stellt sich die Frage, ob die Summe der Bruttoinvestitionen die richtige zu betrachtende Größenordnung ist oder, wie in Kapitel 4.5.3 dargestellt, die (Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen weitere Informationen zur dauernden Leistungsfähigkeit geben.

Der **Verschuldungsgrad** soll Auskunft über die Finanzierungsstruktur geben.<sup>602</sup> Ein hoher Verschuldungsgrad soll die Abhängigkeit der Kommune von Gläubigern anzeigen. Die dargestellte Kennzahl zeigt nur den Fremdkapitalanteil am Gesamtkapital. Hinzu kommt, dass die Aussage in dem Runderlass nicht korrekt ist: Hier müsste es nicht heißen „zeigt die Relation von Nettoposition zur Bilanzsumme“,<sup>603</sup> sondern Relation von Fremdkapital zur Bilanzsumme.<sup>604</sup>

---

<sup>599</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle/Diekhaus, 2011, S. 486.

<sup>600</sup> Vgl. Kapitel 4.6.1.2.1.

<sup>601</sup> Vgl. Ministerium für Inneres und Sport, 2011, Anlage 2.

<sup>602</sup> Vgl. Wulf/Wieland, 2013, S. 110.

<sup>603</sup> Ministerium für Inneres und Sport, 2011, Anlage 2.

<sup>604</sup> Vgl. Lasar/Grommas/Goldbach/Zähle/Diekhaus, 2011, S. 486.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Die **Zuschussquote**<sup>605</sup> wird aufgrund fehlender Informationen nicht ermittelt. Die Kennzahlen **Personalintensität**, **Zinslastquote** (Zinsaufwandsquote) und **Liquiditätskreditquote** wurden bereits ausführlich behandelt.

##### 4.6.8.2 Interkommunaler Vergleich mit ausgewählten Kennzahlen

Da für einen Teil der Kennzahlen im Runderlass bereits ein Vergleich durchgeführt worden ist, werden im Folgenden nur Kennzahlen betrachtet, die in dieser Zusammensetzung noch nicht analysiert wurden. Für die drei Modellkommunen ergeben sich folgende Werte:

Steuerquote					
Kommune A	=	25.555.471 €	* 100	=	75,29%
		33.942.384 €			
Kommune B	=	6.114.982 €	* 100	=	63,30%
		9.660.717 €			
Kommune C	=	8.796.256 €	* 100	=	63,63%
		13.823.980 €			

Tab. 34: Steuerquote (Runderlass)

<sup>605</sup> Vgl. Kapitel 4.6.2.

4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Abschreibungsintensität					
Kommunen A	=	2.800.000 €	* 100	=	8,25%
		33.942.384 €			
Kommune B	=	480.000 €	* 100	=	4,97%
		9.660.717 €			
Kommune C	=	1.680.000 €	* 100	=	12,15%
		13.823.980 €			

Tab. 35: Abschreibungsintensität (Runderlass)

Die **Steuerquote** sowie die **Abschreibungsintensität** im Sinne des **Runderlasses** haben sich nur minimal zur Steuerquote bzw. Abschreibungsaufwandsquote im Bereich der Aufwands- und Ertragsanalyse verändert. Es kann keine weitere Aussagekraft attestiert werden.

Die **Abschreibungsintensität** umfasst im Runderlass die Abschreibungen auf immaterielles Vermögen und Sachvermögen. Die Aussage spielt nur auf die Belastung der Kommune an und informiert nicht über die Vor- und Nachteile. Ebenso wird vernachlässigt, dass die Kommune fast keinen Einfluss auf diese Kennzahl hat und somit **nicht aussagefähig** ist.

Reinvestitionsquote					
Kommune A	=	5.490.393 €	* 100	=	196,09%
		2.800.000 €			
Kommune B	=	622.100 €	* 100	=	129,60%
		480.000 €			
Kommune C	=	2.452.876 €	* 100	=	146,00%
		1.680.000 €			

Tab. 36: Reinvestitionsquote (Runderlass)

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

Alle Modellkommunen liegen nach dieser Zusammensetzung der Kennzahl deutlich über 100 %.<sup>606</sup> Die **Reinvestitionsquote**, basierend auf den Bruttoinvestitionen aus der Finanzrechnung, ist zu eng ausgelegt. Die Einbeziehung der (Netto-) Investitionen aus der Anlagenübersicht zeigt ein deutlicheres Bild, ob der Werteverlust durch Investitionen aufgefangen werden konnte.

Verschuldungsgrad				
Kommune A	=	9.298.675 €	=	0,08
		114.948.860 €		
Kommune B	=	14.612.046 €	=	0,62
		23.677.274 €		
Kommune C	=	21.201.769 €	=	0,31
		68.437.595 €		

Tab. 37: Verschuldungsgrad (Runderlass)

Der **Verschuldungsgrad** bei den Modellkommunen variiert deutlich. Dieser sagt jedoch ohne Betrachtung der Ergebnisrechnung wenig aus. Es wird lediglich dargestellt, welchen Anteil das Fremdkapital am Gesamtkapital hat, ohne die fiktiven Bilanzwerte zu berücksichtigen.<sup>607</sup>

In den **Erläuterungen des Runderlasses** wird angemerkt, dass die Kennzahlen nur einen Teil der Realität widerspiegeln und nur vereinfachte Annahmen getroffen werden. Zugleich wird zu dem Umgang mit Kennzahlen auf die teilweise geringe Aussagekraft einzelner Kennzahlen hingewiesen, da „möglicherweise relevante Einflussgrößen, Zusammenhänge

<sup>606</sup> Vgl. Kapitel 4.5.3.

<sup>607</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 113.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

und Ursachen nicht berücksichtigt werden.“<sup>608</sup> Es wird empfohlen, Kennzahlen im Zusammenhang zu betrachten und zu interpretieren. Der Nutzen dieser Kennzahlen liegt in der standardisierten Interpretationshilfe. Dadurch können zeitnah Aussagen über den kommunalen Haushalt getroffen werden.<sup>609</sup>

### 4.6.9 Aussagefähige Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit

Die **dauernde Leistungsfähigkeit** wurde von zwei Seiten betrachtet: Einerseits durch die **Auslegung von § 23 GemHKVO** und andererseits durch den **Runderlass** „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen; Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR)“.

Aus der Betrachtung des § 23 GemHKVO wurden fünf Indikatoren zur dauernden Leistungsfähigkeit abgeleitet, die ergänzt wurden durch zwei weitere Kennzahlen (Pro-Kopf-Verschuldung sowie fiktive Entschuldungsdauer).

Bei der Betrachtung des **Indikators** zum Haushaltsausgleich wurden **vier Bereiche** durchleuchtet:

- Ergebnisspaltung
- Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad
- Außerordentlicher Aufwandsdeckungsgrad
- Gesamter Aufwanddeckungsgrad

Durch die **Ergebnisspaltung** erhalten die **Prinzipale** einen Überblick über die Zusammensetzung des Jahresergebnisses. Daraus abgeleitet werden die **Aufwandsdeckungsgrade**, die sehr deutlich machen, ob ein Haushaltsausgleich erreicht wird. Durch die gesetzlichen Vorgaben ergibt sich ein Zielwert von 100 %. Hier kann der **Bürger** wie auch die **Kommunalaufsichtsbehörde** auf einen Blick erkennen, ob der Haushaltsaus-

---

<sup>608</sup> Ministerium für Inneres und Sport, 2011, Anlage 2.

<sup>609</sup> Vgl. Ministerium für Inneres und Sport, 2011, Anlage 2.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

gleich erreicht wird bzw. wie hoch die Abweichung ist. Durch die verständliche Darstellung und Beurteilungsmöglichkeit durch den Prinzipal ist eine **Aussagefähigkeit** abzuleiten.

Ergänzt wird der ordentliche Aufwandsdeckungsgrad durch eine Untersuchung der **Aufwands- und Ertragsarten**. Hier sind die beiden **wichtigsten Ertragsarten** – die Steuer- sowie Zuwendungsquote – darzustellen, um einen Einblick in die Ertragszusammensetzung und -entwicklung zu erhalten.<sup>610</sup>

Auf der Aufwandsseite wurden **vier Aufwandsquoten** betrachtet. Wie im interkommunalen Vergleich aufgezeigt wurde, haben die Kommunen insbesondere auf die **Transfer- sowie Abschreibungsaufwandsquote** sehr wenig Einfluss und sind daher **wenig aussagefähig**. Obwohl die Kommunen aufgrund der Strukturen im öffentlichen Dienst einen begrenzten Einfluss auf die **Personalaufwandsquote** haben, ist diese Kennzahl, verbunden mit einem kommunalen Größenfaktor, wie die Einwohnerzahl, im interkommunalen Vergleich sehr interessant. Bei einer ähnlichen Aufgabenstruktur ergeben sich Hinweise auf die Mindestausstattung von Personal in der Kommune sowie die Höhe der Personalaufwendungen. Ebenso ist die **Zinsaufwandsquote** von Wichtigkeit, da hier Rückschlüsse auf zusätzliche Kredite gezogen werden können.

Die Kennzahlen **Steuer-, Zuwendungs-, Personal- und Zinsaufwandsquote** zählen aufgrund der verständlichen Darstellung zu den **aussagefähigen Kennzahlen** und können den **Prinzipalen** weitere Detailinformationen zur Herkunft des Haushaltsausgleichs geben.

Ein weiterer **Indikator** ist die Deckung der **Verbindlichkeiten aus Verlustübernahmen (Zuschussquote)**. Aus § 23 GemHKVO geht hervor, dass die Deckung im Haushalt oder in der mittelfristigen Ergebnis- und

---

<sup>610</sup> Bei den betrachteten Modellkommunen bilden diese beiden Ertragsarten zwischen 81-87 % der gesamten Erträge ab.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Finanzplanung sicherzustellen ist.<sup>611</sup> Mittels der Einbeziehung der Ergebnis- und Finanzplanung wird die Kennzahl „aufgeweicht“, da diese Planungs-Informationen nicht im Jahresabschluss veröffentlicht werden. Dadurch wird die **Kennzahl für die Prinzipale nicht nachvollziehbar** und ist somit **nicht aussagefähig**.

Die **Einlösbarkeit von Vorbelastungen (Liquiditätsrisiko aus Vorbelastungen)** stellt einen weiteren Indikator zur dauernden Leistungsfähigkeit dar. Vorbelastungen sind nur aufzunehmen, wenn sie „nicht von vornherein unrealistisch anzusehen“<sup>612</sup> sind. Die Kommunen sollen nicht unüberlegt Bürgschaften, Gewährleistungsverträge etc. übernehmen, wenn diese nicht finanziell abgesichert sind. Das daraus entstehende Liquiditätsrisiko kann von Kommunen nicht (siehe Modellkommune B) geleistet werden und belastet die Leistungsfähigkeit der Kommune. Die Kennzahl ist **aussagefähig**, da sie den **Prinzipalen** hilft, die Leistungsfähigkeit als einen Teil des Handlungsergebnisses der Kommune zu beurteilen.

Eine **positive Nettoposition** soll ein weiterer Indikator sein. Durch die Nettoposition-Quote können jedoch keine Aussagen über die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung, die Eigenfinanzierungskraft sowie über die Gestaltung des Haushaltsausgleichs getroffen werden.<sup>613</sup> Daher wird diese Kennzahl auch von anderen Autoren als „völlig bedeutungslos“<sup>614</sup> und somit **nicht aussagefähig** eingestuft. Sie liefert demnach **keine Informa-**

---

<sup>611</sup> Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung wird für einen 5-Jahres-Horizont erstellt. Das erste Jahr in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung ist das vorangegangene Haushaltsjahr. Das erste Planungsjahr ist demnach das aktuelle Haushaltsjahr. Darüber hinaus wird drei Jahre in die Zukunft geplant. Vgl. § 23 Nr. 3 i. V. m. § 9 GemHKVO.

<sup>612</sup> § 23 Nr. 4 GemHKVO.

<sup>613</sup> Vgl. Matz, 2007, S. 197; Magin, 2011, S. 163.

<sup>614</sup> Magin, 2011, S. 111. Der gleichen Ansicht ist auch Lasar, 2011, S. 497. Anders sieht dies Fiebig, 2007, S. 257, 274; Owczarzak, 2007, S. 10.

**tionen für die Prinzipale zur dauernden Leistungsfähigkeit**, da es unerheblich ist, ob die Nettoposition positiv oder sogar negativ ist bzw. hoch oder niedrig. Aussagekräftig ist diese Kennzahl allenfalls im Zeitvergleich, da dann ermittelt werden kann, inwieweit durch Jahresfehlbeträge eine Kommune von ihrer Substanz lebt.<sup>615</sup>

Die Indikatoren aus § 23 GemHKVO wurden erweitert um die **Sicherung der Zahlungsfähigkeit** und um **weitere Kennzahlen**. Durch die **Liquiditätsgrade** sowie **Liquiditätskreditquote** wird die Zahlungsfähigkeit der Kommunen offengelegt. Die Liquiditätsgrade zeigen an, ob die Kommunen ihr Forderungsmanagement verbessern oder die liquiden Mittel zum Schuldenabbau eingesetzt werden sollen. Sofern Schulden abgebaut werden können, wirkt sich das auch auf die Kennzahlen **Pro-Kopf-Verschuldung** sowie **fiktive Entschuldungsdauer** aus.

Obwohl im kommunalen Sektor kein Insolvenzrisiko besteht, ist die **Liquidität** ein **klares Indiz für die dauernde Leistungsfähigkeit**, die durch die weiteren Kennzahlen unterstützt wird. Mit diesen Kennzahlen werden zudem die Informationsbedürfnisse des **Bürgers** zur Haushaltskonsolidierung erfüllt. Daher sind die genannten Kennzahlen als **aussagefähig** einzustufen.

## 4.7 Zusammenfassende Beurteilung

### 4.7.1 Interkommunaler Vergleich

Mit Hilfe der **Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung** wurden die zwei Indikatoren „Zusammensetzung des Vermögens“ und „Investitionsverhalten“ näher untersucht. Die **Zusammensetzung des Vermögens** wurde mit der Kennzahl Anlagenintensität geprüft, die bei den betrachteten Modellkommunen wie erwartet sehr hoch lag. Das **Investitionsverhal-**

---

<sup>615</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 111.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

ten der Kommunen wurde mit fünf Kennzahlen durchleuchtet. Da das Investitionsverhalten in enger Verbindung zur **dauernden Leistungsfähigkeit** steht, wurde neben dem Runderlass „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen“<sup>616</sup> der Fokus auf die Voraussetzungen des § 23 GemHKVO gelegt.

Im Folgenden wird eine Einschätzung zu den drei Modellkommunen über die Erfüllung der stetigen Aufgabenerfüllung gegeben.

### 4.7.1.1 Modellkommune A

Bei der Betrachtung des Aufwandsdeckungsgrades bei **Kommune A** ist festzustellen, dass nur aufgrund der außerordentlichen Erträge der gesamte Aufwandsdeckungsgrad über 100 % liegt. Durch die Analyse des ordentlichen Aufwandsdeckungsgrades könnte die Kommune versuchen, durch Anhebung der Hebesätze, die deutlich unter denen der Modellkommunen B und C liegen, die Steuerquote zu erhöhen.

Aus den Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre resultiert ein möglicher Kreditbedarf. Dieser kann jedoch aufgrund der sehr guten Zahlungsfähigkeit vernachlässigt werden. Da die Kommune über ein hohes Vermögen und nur wenig Schulden und Rückstellung verfügt, ist auch dementsprechend die Nettosition-Quote sehr hoch. Die Pro-Kopf-Verschuldung sowie die fiktive Entschuldungsdauer sind im Gegensatz zu den anderen Kommunen auch als positiv zu betrachten. Die Kennzahlen aus dem Runderlass bestätigen diese Annahme. Daraus ist zu schließen, dass eine **gesicherte dauernde Leistungsfähigkeit** vorliegt.

Die gesicherte Leistungsfähigkeit wirkt sich entsprechend auf das Investitionsverhalten aus. Zwar hat die Kommune nur geringe Investitionen vorgenommen, dies ist aber auf das relative neue Anlagevermögen zurückzuführen. Die Annahme wird bestätigt durch die geringe Abschreibungsquote. Dabei wurden die Investitionen zu ca. 40 % selbst finanziert.

---

<sup>616</sup> Ministerium für Inneres und Sport, 2011, Anlage 2

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Durch die geringen Investitionen konnten die Abschreibungen bei Betrachtung der (Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen nicht aufgefangen werden, da die Reinvestitionsquote bei ca. 77 % liegt. Wird, wie im Runderlass gefordert, der Fokus auf die Bruttoinvestitionen gelegt, dann liegt die Quote deutlich über 100 %. Dennoch kann vermutet werden, dass die Kommune plant, die **stetige Aufgabenerfüllung mit weniger Anlagevermögen zu gewährleisten**.

### 4.7.1.2 Modellkommune B

Bei **Kommune B** ist der ordentliche wie auch der gesamte Aufwandsdeckungsgrad unter 100 %. Obwohl die Zuwendungsquote bei fast 21 % und die Steuerquote bei ca. 66 % liegen, schafft die Kommune B es nicht, den Ressourcenverbrauch aufzufangen und den Haushalt auszugleichen.

Hinzu kommt ein Liquiditätsrisiko, das nicht durch den Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit geglättet werden kann. Durch den negativen Saldo ist auch eine Entschuldung nicht möglich. Die unzureichende Zahlungsfähigkeit wird bestätigt durch die Liquiditätsgrade und durch die Aufnahme von Kassenkrediten. Die Pro-Kopf-Verschuldung liegt in der Mitte dieses interkommunalen Vergleiches.<sup>617</sup> Aus dem Runderlass ist zusätzlich noch zu entnehmen, dass der Verschuldungsgrad i. H. v. 0,62 deutlich schlechter ist als bei Kommune A.

Diese Einschätzung spiegelt sich wider in dem nicht vorhandenen Investitionsverhalten, da die Investitionsquote sowie die Reinvestitionsquote<sup>618</sup> negativ sind, obwohl der Anlagenabnutzungsgrad bei ca. 47 % liegt. In diesem Zusammenhang sollte die strategische Ausrichtung der Kommune berücksichtigt werden: Um die stetige Aufgabenerfüllung sicherzustellen,

---

<sup>617</sup> In Niedersachsen beträgt der Schuldenstand je Einwohner 1.171 Euro. Vgl. dazu LSKN, 2012, S. 434.

<sup>618</sup> Bei Betrachtung der Bruttoinvestitionen ergibt sich ein positiver Wert, der deutlich über 100 % liegt.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

ist es nicht notwendig, permanent in das kommunale Vermögen mit dem Ziel der Substanzerhaltung zu investieren, beispielsweise wenn ein Teil des kommunalen Vermögens aufgrund des demographischen Wandels nicht mehr benötigt wird.<sup>619</sup> Die Entwicklungen sind im Zeitvergleich weiter zu beobachten.

Sofern in den folgenden Jahresabschlüssen keine Verbesserung des ordentlichen Aufwandsdeckungsgrades sowie der Zahlungsfähigkeit erreicht wird, ist die **dauernde Leistungsfähigkeit gefährdet**. Es entsteht eine Verminderung des kommunalen Handlungsspielraums, dessen Folge eine **eingeschränkte Aufgabenerfüllung** ist.<sup>620</sup>

##### 4.7.1.3 Modellkommune C

Wie auch bei den anderen beiden Modellkommunen liegt der ordentliche sowie gesamte Aufwandsdeckungsgrad bei **Kommune C** knapp unter 100 %. Bei der Betrachtung der Aufwandsarten ist festzustellen, dass die Kommune über die höchsten Personalaufwendungen verfügt.

Das Liquiditätsrisiko aus Vorbelastungen ist mit 500 Tsd. Euro am geringsten, jedoch hat die Kommune nur einen Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit i. H. v. 102 Tsd. Euro. Sofern die Vorbelastungen eintreten, entsteht ein massiver Kreditbedarf. Generell ist die Zahlungsfähigkeit sehr kritisch zu betrachten. Mit Hilfe eines verbesserten Forderungsmanagement sollte entgegengewirkt werden.<sup>621</sup> Die Pro-Kopf-Verschuldung sowie die fiktive Entschuldungsdauer sind bei dieser Kommune am höchsten. Jedoch ist der Verschuldungsgrad nur geringfügig höher als bei Modellkommune A. Die Umsetzung der intergenerativen Gerechtigkeit ist, wie bei

---

<sup>619</sup> Vgl. Matz, 2007, S. 195; Magin, 2011, S. 119.

<sup>620</sup> Vgl. Innenministerium Mecklenburg-Vorpommern, 2007, S. 12.

<sup>621</sup> Vgl. Magin, 2006, S. 205.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Modellkommune B, problematisch und es liegt nur eine **begrenzte dauernde Leistungsfähigkeit** vor.

Das Investitionsverhalten offenbart, dass nur wenige Investitionen aufgrund der geringen Anlagenabnutzung durchgeführt wurden. Der wesentliche Unterschied zwischen Kommune A und C liegt bei der Reinvestitionsquote und bei dem Selbstfinanzierungsgrad. Kommune C zeigt mit einer Reinvestitionsquote von fast 200 % deutliches Wachstum an, jedoch liegt der Selbstfinanzierungsgrad bei nur ca. 4 %. Somit musste die Kommune **für die Investitionen Fremdkapital aufnehmen**, um weiterhin die **stetige Aufgabenerfüllung sicherzustellen**. Auch hier sind die Entwicklungen im Zeitvergleich zu beobachten.

#### 4.7.2 Grenzen des interkommunalen Vergleichs und der Kennzahlen

Obwohl alle drei betrachteten Modellkommunen der gleichen Größenklasse zuzuordnen sind, bestehen immer leichte Unterschiede in der Aufgabenstruktur von ländlichen, städtischen oder touristischen Kommunen.<sup>622</sup> Auch wenn teilweise versucht wurde, einen kommunalen (Größen-)Faktor heranzuziehen, wird der Jahresabschluss nicht nur von der Einwohnerzahl beeinflusst.<sup>623</sup> Folgende Problematiken können bei einem interkommunalen Vergleich auftreten:

- Unterschiedliche Infrastruktur
- Spezielle topographische Verhältnisse
- Unterschiede in der Bevölkerungsstruktur (Alter, Einkommen und Vermögen)<sup>624</sup>
- Unterschiede in der Industrieansiedlung

---

<sup>622</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 133; Fischer/Gnädinger, 2009, S. 36.

<sup>623</sup> Vgl. Magin, 2011, S. 124.

<sup>624</sup> Vgl. Hennies, 2005, S. 133.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

Nicht nur der interkommunale Vergleich weist Grenzen auf, sondern auch die Anwendung von Kennzahlen.<sup>625</sup> Der Jahresabschluss ist von der Kommune bis zum 31.03. des folgenden Jahres zu erstellen und beinhaltet Informationen aus dem letzten Haushaltsjahr, d. h. es werden **Kennzahlen auf Grundlage vergangenheitsbezogener Daten** berechnet. Zukunftsbezogene Informationen, z. B. in Form eines Prognoseberichts, die im Rechenschaftsbericht zu erwarten wären, werden nicht geliefert. Daher sind **Aussagen über die zukünftige Entwicklung**, unter der Annahme, dass Entwicklungen aus der Vergangenheit sich auch in die Zukunft fortsetzen, nur schwer vorauszusagen,<sup>626</sup> da ein Vergleich mit mehreren aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen aufgrund des Umstellungszeitpunkts in Niedersachsen noch nicht möglich ist.<sup>627</sup>

Ein weiterer Informationsmangel resultiert aus der **stichtagsbezogenen Gegenüberstellung** des Vermögens und der Schulden.<sup>628</sup> Es erfolgt lediglich eine Momentaufnahme der Vermögenslage,<sup>629</sup> die nicht repräsentativ für das ganze Haushaltsjahr gesehen werden darf. Ebenso kann der Jahresabschluss durch den Einsatz **bilanzpolitischer Instrumente** verzerrt werden.<sup>630</sup> Da Wahlrechte im Anhang erläutert werden müssen, können diese von den Prinzipalen identifiziert werden. Schwieriger zu sehen

---

<sup>625</sup> Vgl. ausführlich zu den Mängeln der Kennzahlenanalyse Küting/Weber, 2012, S. 74-80.

<sup>626</sup> Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, 2012, S. 1021.

<sup>627</sup> Das heißt, die letzten Kommunen werden frühestens 2013 ihren ersten Jahresabschluss vorlegen können. Hierbei ist zu beachten, dass viele Kommunen, die bereits umgestellt haben, noch keinen Jahresabschluss veröffentlicht haben bzw. eine Eröffnungsbilanz. Dies wird von den übergeordneten Prüfinstanzen toleriert, da es keine gesetzlichen Maßnahmen gibt, die diesen Sachverhalt regeln. Um einen Zeitvergleich durchführen zu können, wird es daher noch mehrere Jahre dauern, bis vergleichbare Abschlüsse vorliegen.

<sup>628</sup> Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 277-278.

<sup>629</sup> Vgl. Küting/Weber, 2012, S. 74-75.

<sup>630</sup> Vgl. dazu Kapitel 3.4.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

ist es im Bereich der **Ermessensspielräume** sowie bei Sachverhaltegestaltungen.<sup>631</sup>

Zugleich **werden nicht alle Daten berücksichtigt**, die Einfluss auf die wirtschaftliche Lage haben.<sup>632</sup> Hierzu zählen Sachverhalte, die sich nicht monetär quantifizieren lassen, beispielsweise die Managementqualitäten und das Know-how der Verwaltungsführung sowie die Planungsfähigkeiten der politischen Leitungsorgane.<sup>633</sup> Diese Informationen bleiben den Prinzipalen weiterhin verborgen.

Ebenso ist zu berücksichtigen, dass Kommunen in unterschiedlichem Umfang **Ausgliederungen** vorgenommen haben,<sup>634</sup> sodass die Aussagefähigkeit von Kennzahlen des Einzelabschlusses der Kommune begrenzt ist.<sup>635</sup>

#### 4.7.3 Lösungsvorschlag für ein Reporting

Durch das vom Agenten zu erstellende Reporting soll das eigene Handeln transparent gemacht werden, mit dem Ziel, dass der Prinzipal erkennt, ob das Handlungsergebnis – die stetige Aufgabenerfüllung und die dauernde Leistungsfähigkeit – zufriedenstellend erreicht wurde.

Durch den interkommunalen Vergleich wurden folgende aussagefähige Kennzahlen für das Reporting identifiziert. Diese bilden die Grundlage für ein adressatengerechtes Reporting:

---

<sup>631</sup> Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, 2012, S. 1022

<sup>632</sup> Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, 2012, S. 1022.

<sup>633</sup> Vgl. Gnielka, 2008, S. 32; Fudalla/Tölle/Wöste/zur Mühlen, 2011, S. 278.

<sup>634</sup> Vgl. dazu Kapitel 2.3.3.3 sowie Schwarting, 2005, S. 193.

<sup>635</sup> Vgl. Ministerium für Inneres und Sport, 2011, S. 232.

## 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches



Abb. 17: Aussagefähige Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung<sup>636</sup>

Das **Reporting** ist einmal im Jahr **ergänzend zum Rechenschaftsbericht** zu erstellen. Die Veröffentlichung im Rahmen des Jahresabschlusses

<sup>636</sup> Eigene Darstellung.

#### 4 Kennzahlenauswahl für ein Reporting im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung anhand eines interkommunalen Vergleiches

---

ses ist sinnvoll, da die verwendeten Informationen für die Kennzahlen aus dem Jahresabschluss entnommen werden. Darüber hinaus ist der Jahresabschluss einschließlich des Reportings dauerhaft den Prinzipalen zur Verfügung zu stellen.

Im Reporting enthalten sein soll die **Erreichung des Handlungsergebnisses** des letzten Haushaltsjahres sowie das **prognostizierte Handlungsergebnis** der folgenden Jahre. Die Informationen für die Prinzipale sollten in tabellarischer Form und wenn möglich grafisch aufbereitet werden. Wichtig dabei ist die Interpretation des Inhalts durch die politischen Leitungsorgane einschließlich deren politischen Strategie. Sofern **Kennzahlen** vom prognostizierten Handlungsergebnis **abweichen**, sind **Maßnahmen aufzuzeigen**, wie das Handlungsergebnis zukünftig wieder erreicht werden kann. Dabei sollte das Reporting für die Prinzipale verständlich aufgebaut und eine gleichbleibende Struktur aufweisen.<sup>637</sup>

---

<sup>637</sup> Vgl. KGSt-Bericht, 2004, S. 27-28, 34. Die bisher analysierten finanziellen Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung und dauernden Leistungsfähigkeit basieren auf vergangenheitsorientierten Werten des Jahresabschlusses. Um einen zukunftsorientierten Blick des Verwaltungsgeschehens abzubilden, können auch immaterielle Ressourcen, zu denen Wissen und Erfahrungen der Mitarbeiter gehören, bewertet werden. Dieser Ansatz wird aufgenommen durch das Wissensbilanzmodell. Vgl. dazu ausführlich BMWi, 2008, S. 7-51; Fischer/Baumgartner, 2013, S. 22-25; Herrmann, 2013, S. 8; Fischer/Baumgartner, 2013, S. 21; Wulf/Rentzsch, 2013, S. 48.



## 5 Schlussbetrachtung und Ausblick

### 5.1 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die vorliegende Arbeit hat zunächst im zweiten Kapitel die **Umstellung von der Kameralistik zur Doppik** aufgezeigt. Die Kameralistik mit seinen Ausprägungen hat über viele Jahrzehnte das Verwaltungshandeln bestimmt. Dabei liegt der Fokus der Kommune auf der reinen Einhaltung des Haushaltsplans, der, von Seiten des Gemeinderats, mit finanzwirtschaftlichen Vorgaben belegt wird. Am Ende des Haushaltsjahres hat schließlich der Hauptverwaltungsbeamte mit Hilfe der kameralen Jahresrechnung Rechenschaft über die Ausführung des Haushaltsplans gegenüber dem Gemeinderat abzulegen. Bestandteil der kameralen Jahresrechnung ist der Rechenschaftsbericht, dessen Inhalte sich auf die Darstellung von bedeutungsvollen Ergebnissen, erheblichen Abweichungen sowie einen Überblick über die Haushaltswirtschaft beziehen. Obwohl auch zu kameralen Zeiten der oberste Haushaltsgrundsatz sich auf die stetige Aufgabenerfüllung beruft, liefert die kamerales Jahresrechnung hierzu keine Informationen.

Jedoch wächst das Informations- und Transparenzbedürfnis, so dass es schließlich zu **Reformbestrebungen** kommt, die durch das NSM aufgenommen werden. Ziel des **NSM** ist die Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens, um langfristig die Leistungsfähigkeit der Kommunen zu sichern. Um dies zu gewährleisten, ist jedoch ein Ressourcenverbrauchskonzept erforderlich. Die Reformumsetzung erfolgte durch den **IMK-Beschluss**, die **Kameralistik abzuschaffen** und durch die **Doppik** oder die erweiterte Kameralistik (n. F.) zu ersetzen.

**Niedersachsen** hat sich nach dem IMK-Beschluss für eine Umstellung des kommunalen Rechnungswesens auf die **Doppik** entschieden. Somit hat jede Kommune nach Abschluss des Haushaltsjahres einen **doppischen Jahresabschluss**, dessen Bestandteile eine Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung sowie ein Anhang sind, zu erstellen. Ziel des Jahresabschlusses ist – analog zur kameralen Jahresrechnung – Rechenschaft abzulegen und den Hauptverwaltungsbeamten durch den Gemeinderat zu



entlasten. Der **Rechenschaftsbericht** mit seiner Ergänzungs- und Verdichtungsfunktion soll umfängliche und adressatengerechte Informationen liefern. Allerdings beziehen sich die gesetzlichen Mindestinhalte auf die Darstellung des Verlaufes der Haushaltswirtschaft und der finanzwirtschaftlichen Lage sowie auf die Beschreibung von besonderen Vorgängen, finanzwirtschaftlichen Risiken sowie auf die Beschreibung des Umfeldes der Kommune.

Darüber hinaus ist der **oberste Haushaltsgrundsatz** – die **stetige Aufgabenerfüllung** – zu beachten. Um die Aufgabenerfüllung im Sinne der Daseinsvorsorge zu erfüllen, darf die Kommune Vermögensgegenstände erwerben und, falls sie nicht mehr benötigt werden, auch wieder veräußern. Dazu ist es notwendig, dass eine **dauernde Leistungsfähigkeit** der Kommune vorliegt.

Um zu untersuchen, welche Beziehungen es zwischen den Adressaten des Jahresabschlusses gibt und ob allen vollumfängliche Informationen zur Verfügung stehen sowie nach den gleichen Interessen handeln, hat das dritte Kapitel die **Prinzipal-Agenten-Theorie als Bezugsrahmen für adressatengerechte Informationen** hinzugezogen.

Die Prinzipal-Agenten-Theorie untersucht Beziehungen zwischen einem **Prinzipal** (Auftraggeber) und **Agenten** (Auftragnehmer). Unter den Prämissen von **Interessensdivergenzen**, die aufgrund von opportunistischen Verhalten ausgelöst werden, und **Informationsasymmetrien**, die dem Agenten einen Informationsvorsprung ermöglichen, entstehen Handlungs- und Entscheidungsspielräume. Oftmals ausgelöst durch **Bilanzpolitik**, kann der Agent die entstehenden Spielräume im Sinne seiner eigenen Interessen ausnutzen.

Um nachzuweisen, welche **Prinzipal-Agenten-Beziehungen** es im Jahresabschluss gibt, wurden die verwaltungsinternen und verwaltungsexternen **Jahresabschlussadressaten** durchleuchtet. Dabei wurden auch die bilanzpolitischen Zielsetzungen sowie das persönliche Interesse der einzelnen Adressaten betrachtet. **Im Ergebnis wurden zwei Prinzipale – Bürger und Kommunalaufsicht – und als Agent die politischen Lei-**



**Leitungsorgane**, bestehend aus den Mitarbeitern der Verwaltung unter der Leitung des Hauptverwaltungsbeamten und des Gemeinderates, identifiziert.

Die **Bürger** erwarten als bilanzpolitische Zielrichtung eine transparente Bewertung. Im Fokus der **Kommunalaufsicht** steht im Sinne der dauernden Leistungsfähigkeit der Haushaltsausgleich, von dem weitreichende Genehmigungen abhängen. Daher sollten auch keine bilanzpolitischen Einflüsse den Jahresabschluss verfälschen. Demgegenüber ist das Ziel der **politischen Leitungsorgane** als Agenten eine positive Darstellung der wirtschaftlichen Lage, um ihr persönliches Interesse an einer Wiederwahl nicht aufgrund schlechter Zahlen in Frage zu stellen. Durch **Hidden Action** und **Hidden Information** könnten die politischen Leitungsorgane versuchen, ihren Informationsvorsprung zur Zielerreichung auszunutzen. Durch den Einsatz von **bilanzpolitischen Instrumenten** innerhalb der Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsentscheidungen sowie in der ersten Eröffnungsbilanz haben die Agenten einen strategischen Vorteil.

Als **Zwischenfazit** ist festzuhalten, dass aufgrund der Beziehung zwischen Bürger/Kommunalaufsicht und politischen Leitungsorganen die Prinzipale zu den Rechenschaftsberechtigten zählen. Jedoch liefert der **Jahresabschluss** unter Bezugnahme der stetigen Aufgabenerfüllung **keine adressatengerechten Informationen** für die Prinzipale. Im Gegenteil: Die Agenten handeln zu ihren Gunsten, ohne konkret die stetige Aufgabenerfüllung im Blick zu haben und darüber zu informieren.

Im Kapitel vier wird daher der anschließenden Frage nachgegangen, welche Informationen die Agenten haben und in welcher Form sie die Informationen liefern müssten, um den Prinzipalen adressatengerechte Informationen unter dem Aspekt der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit zur Verfügung zu stellen.

Eine praktikable **Lösung**, um Informationsasymmetrien abzubauen, ist das **Reporting**. Das Reporting, das von den Agenten erstellt wird, soll die Lücke zwischen Jahresabschluss und adressatengerechten Informationen schließen. Da die Informationskosten für die Prinzipale möglichst gering



gehalten werden sollen, sind **Kennzahlen** aufgrund ihrer Fähigkeit, kurz und knapp zu informieren, ideal für ein Reporting.

Um ein **Handlungsergebnis** festzulegen, werden finanzielle Kennzahlen und Indikatoren zur **stetigen Aufgabenerfüllung** sowie zur **dauernden Leistungsfähigkeit** identifiziert. Dabei teilt sich die stetige Aufgabenerfüllung in die beiden Indikatoren **Zusammensetzung des Vermögens** und **Investitionsverhalten** auf. Für die **dauernde Leistungsfähigkeit** konnten folgende Indikatoren aus § 23 GemHKVO abgeleitet werden:

- Haushaltsausgleich
- Verbindlichkeiten aus Verlustübernahmen
- Einlösbarkeit von Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre
- Positive Nettoposition
- Sicherung der Zahlungsfähigkeit

Erweitert werden die Indikatoren durch den **Runderlass** „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen“.<sup>638</sup> Der Runderlass richtet sich explizit an die **Kommunalaufsichtsbehörden** und beinhaltet Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit.

Diese **Indikatoren und Kennzahlen** werden anhand eines **interkommunalen Vergleichs** an drei Kommunen überprüft, um ihre Aussagefähigkeit zu prüfen. Die drei Modellkommunen weisen neben einer gleichen Aufgabenstruktur auch dieselben in Anspruch genommenen Vereinfachungsmöglichkeiten für die erste Eröffnungsbilanz sowie Jahresabschluss auf. Eine Ausnahme stellt die Modellkommune A dar, die die geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüsse, im Gegensatz zu den anderen beiden Modellkommunen, aktiviert hat.

Jede einzelne Kennzahl wurde beschrieben sowie, wenn möglich, mit einem prozentualen Soll-Wert belegt und für die einzelne Kommune interpretiert. Dadurch konnte eine Einschätzung abgegeben werden, ob eine gesicherte, begrenzte oder gefährdete Leistungsfähigkeit für die Kommune besteht, die dann **Rückschlüsse auf die stetige Aufgabenerfüllung und die dauernde Leistungsfähigkeit** zulässt.

---

<sup>638</sup> Ministerium für Inneres und Sport, 2011, Anlage 2

Abschließend konnte eine erste Einschätzung von aussagefähigen Kennzahlen getroffen werden, die in einen **Lösungsvorschlag für ein adressatengerechtes Reporting** mündeten. Danach ist ein adressatengerechtes Reporting ergänzend zum Rechenschaftsbericht aufzunehmen. Das Reporting ist mit einer politischen Zielvorgabe sowie Interpretation der einzelnen Kennzahlen durch die Agenten zu versehen, um die Prinzipale vollständig über das Handlungsergebnis zu informieren. Dadurch werden Informationsasymmetrien abgebaut und das Verwaltungshandeln wird transparenter für die Prinzipale.

### 5.2 Ausblick auf weitere Forschungsaktivitäten

Die gewonnenen Erkenntnisse bieten Ansatzpunkte für weitere Forschungsaktivitäten. Voraussetzung dafür ist jedoch eine **Veröffentlichungspflicht kommunaler Jahresabschlüsse**. Durch die gesetzliche Vorgabe, den Jahresabschluss nur an sieben Tagen auszulegen, werden aktuell die wenigsten Jahresabschlüsse dauerhaft öffentlich zur Verfügung gestellt. Daher liegen zum gegenwärtigen Zeitpunkt zu wenig auswertbare Jahresabschlüsse vor, um bereits Referenzwerte ableiten zu können. Ein **zentrales Register**, wo die Kommunen **verpflichtend** ihre **Jahresabschlüsse veröffentlichen** müssten, würden die Forschungsaktivitäten erleichtern.

Da bisher noch keine Kennzahlen im Jahresabschluss gefordert wurden, steht das kommunale Rechnungswesen bezüglich der Kennzahlenanwendung noch am Anfang. Daher ist es sinnvoll, für die weitere Entwicklung eines adressatengerechten Reportings, zunächst die als aussagefähig eingestuften **Kennzahlen an weiteren Jahresabschlüssen** von Kommunen zu **überprüfen**. Ebenso können durch die Betrachtung im Zeitvergleich weitere Erfahrungswerte gesammelt werden, um einschätzen zu können, ab wann die stetige Aufgabenerfüllung gefährdet ist.

Darauf aufbauend ist ein **Bewertungssystem** zu entwickeln, um eine einheitliche Grundlage zur Bewertung der stetigen Aufgabenerfüllung inner-



halb eines Reportings sicherzustellen. Ziel sollte dabei sein, prozentuale Orientierungswerte zu schaffen, unter Berücksichtigung von kommunalen Größenklassen und Aufgabenstrukturen.

In diesem Zusammenhang ist auch der **Runderlass** „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen“ zu überarbeiten. Es sind nicht nur die redaktionellen Fehler zu berichtigen, sondern auch die Kennzahlenauswahl sowie deren Aussagen sind zu überprüfen und um die Kennzahlen des Lösungsvorschlages zu ergänzen. Ebenfalls ist zu fordern, dass die ausgewählten Kennzahlen nicht nur in der Haushaltssatzung verbindlich dargestellt werden müssen, sondern auch im Jahresabschluss.

Des Weiteren erfolgte bisher eine Betrachtung des Einzelabschlusses der Kernverwaltung. Jedoch sind auch die verselbstständigten Aufgabenträger mit einzubeziehen, um ein vollständigeres Bild über die Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung zu erhalten.<sup>639</sup> Dies kann durch den **konsolidierten Gesamtabschluss** erreicht werden. Daher sind auch die Kennzahlen des hier entwickelten Reportings an den konsolidierten Gesamtabschlüssen zu überprüfen.

Es ist bereits für Niedersachsen festzustellen, dass aufgrund von gesetzlichen Vereinfachungs- und Erleichterungsmaßnahmen die Aussagefähigkeit des konsolidierten Gesamtabschlusses stark eingeschränkt sein wird.

Zwei wesentliche Argumente, die für die Umstellung der Kameralistik auf die Doppik sprechen, sind die höhere Transparenz und die verbesserte Vergleichbarkeit zwischen den Kommunen. Um jedoch niedersächsische Kommunen bundesweit vergleichen zu können, sind weitreichende Änderungen und eine Harmonisierung des Haushalts- und Rechnungswesens notwendig. Es bleibt abzuwarten, welche Entwicklungen nicht nur das kommunale, sondern auch das staatliche Haushalts- und Rechnungswesen nehmen und unter welchen Aspekt zukünftig adressatengerechte Informationen gesehen werden.

---

<sup>639</sup> Vgl. Lasar, 2011, S. 464.



## Literaturverzeichnis

- Adam, B.(2004): Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS), Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit in Deutschland, Frankfurt am Main.
- Adler, H., Düring, W. und Schmaltz, K. (2001): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Aktualisierungen und Ergänzungen aufgrund der Vorschriften KonTraG, KapAEG, HRefG, EuroEG, StückerAG und KapCoRiLiG, Stuttgart, 6. Auflage.
- Ahlgrimm, C.(1999): Neugestaltung des öffentlichen Haushaltswesens auf der Grundlage des Ressourcenverbrauchs, Baden-Baden.
- Alchian, A. und Demsetz, H. (1972): Production Costs, Information Costs and Economic Organization, in: American Economic Review 62, S. 777-795.
- Alparslan, A. (2006): Strukturalistische Prinzipal-Agent-Theorie, Eine Reformulierung der Hidden-Action-Modelle aus der Perspektive des Strukturalismus, Wiesbaden.
- Ammann, H. und Müller, S. (2005): Konzernbilanzierung – Grundlagen sowie Steuerungs- und Analysemöglichkeiten, Herne, Berlin.
- Anders, R., Horstmann, J., Bernhardt, H., Mutschler, K. und Stockel-Veltmann, C. (2011): Kommunales Finanzmanagement in Niedersachsen – Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR), Witten, 4. vollständig überarbeitete Auflage.



Arrow, K. (1985): The Economics of Agency, in: Pratt, J. und Zechauser, R. (Hrsg.): Principals and Agents: the Structure of Business, Boston, S. 37-51.

Ausführungserlass zur GemHKVO: RdErl. des MI vom 04.12.06 (Nds.MBl. S. 42), Anlage 1 bis 19.

Bachmann, P. (2004): Controlling für die öffentliche Verwaltung, Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, Wiesbaden.

Baetge, J., Kirsch, H.-J. und Thiele, S. (2004): Bilanzanalyse, Düsseldorf, 2. vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage.

Baetge, J., Kirsch, H.-J. und Thiele, S. (2012): Bilanzen, Düsseldorf, 12. überarbeitete Auflage.

Bals, H. und Reichard, C. (2000): Das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen, in: Budäus, D., Küpper, W. und Streitferdt, L.(Hrsg.): Neues öffentliches Rechnungswesen, Wiesbaden, S. 205-231.

Bea, F. und Göbel, E. (2010): Organisation, Theorie und Gestaltung, Stuttgart, 4. Auflage.

Beckedorf, R. (2005): Neues kommunales Rechnungswesen für Niedersachsen, in: Der Landkreis – Zeitschrift für Kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, S. 36-38.

Berens, W., Budäus, D., Buschor, E., Fischer, E., Lüder, K., Mundhenke, E. und Streim, H. (2007): Hamburger Thesen, Kamerales Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen nicht mehr vertretbar, Hamburg.



Bertelsmann Stiftung (2013): Was denken die Bürger über das Sparen? Standpunkte zur kommunalen Haushaltspolitik, Gütersloh.

Bertelsmann Stiftung und Saarländisches Ministerium des Inneren (1996): Kommunales Management in der Praxis, Band 1 der Veröffentlichungsreihe des Projektes „Modern & Bürgernah – Saarländische Kommunen im Wettbewerb“, Gütersloh.

Bieg, H. und Kußmaul, H. (2009): Externes Rechnungswesen, München, 5. Auflage.

Bitz, M., Schneeloch, D. und Wittstock, W. (2011): Der Jahresabschluss, München, 5. Auflage.

Blume-Beyerle, W. (1995): München und das „Neue Steuerungsmodell“ – Ein Bericht über den Stand der Verwaltungsreform, in: Verwaltung & Management, 1.Jg, Heft 4, S. 235-239.

BMWi (2008): Wissensbilanz – Made in Germany, Leitfaden 2.0 zur Erstellung einer Wissensbilanz, Berlin.

Bogumil, J., Grohs, S., Kuhlmann, S. und Ohm, A. (2007): Zehn Jahre Neues Steuerungsmodell, Eine Bilanz kommunaler Verwaltungsmodernisierung, Berlin.

Bolsenkötter, H. (2000): Integriertes öffentliches Rechnungswesen, Konzeption einer Neu-gestaltung der Rechnungslegung und des Rechnungswesens öffentlicher Gebietskörperschaften, Frankfurt am Main.

Bolsenkötter, H. (2003): Reform des deutschen öffentlichen Rechnungswesens, in: Der Gemeindehaushalt, S. 169-178.



- Bosse, T. (2011): Auswirkungen einer Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IFRS auf das Bilanzrating, Göttingen.
- Brandt, I. (2008): Entwicklung eines Frühwarnsystems zur Analyse kommunaler Finanzen, Bremen.
- Braun, S. (2011): Umstellung des Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung von der Kameralistik auf die Doppik, Hamburg.
- Brauweiler, H.-C. (2008): Unternehmensführung heute, München.
- Brede, H. (2001): Grundzüge der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, 2001, München/Wien.
- Breisig, T. (2006): Betriebliche Organisation, 2006, Berlin.
- Brixner H., Harms, J. und Noe, H. (2003): Verwaltungs-Kontenrahmen, München.
- Brösel, G. und Neuland, J. (2013): Informationspflichten versus Erwartungen hinsichtlich der verbalen Berichterstattung nach HGB und IFRS, in: Steuern und Bilanzen (StuB) 1/2013, S. 22-26.
- Budäus, D. (1995): Doppik versus Kameralistik – Sinn und Unsinn einer Kontroverse, in: Innovative Verwaltung, S. 19-24.
- Budäus, D. (2000): Vom Neuen Kommunalen Rechnungswesen zum öffentlichen Management-Informationssystem – Grundlagen eines Verwaltungscontrolling, in: Verwaltung und Management, S. 68-76.
- Budäus, D., Behm, C. und Adam, B. (2004): Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, in: Verwaltung und Management, S. 228-233.



- Buschor, E. (1994): Von der Kameralistik zur Kosten- und Leistungsrechnung, in: Morath, K. (Hrsg.): Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Verwaltung, Reformkonzepte, Reformpraxis, Frankfurt am Main, S. 24-39.
- Coenenberg, A. G., Haller, A. und Schultze, W. (2012): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 22. überarbeitete Auflage.
- Corsten, H. (2000): Lexikon der Betriebswirtschaftslehre, München/Wien, 4. Auflage.
- Datenverarbeitungsverbund Baden-Württemberg: Recht, <http://www.nkhr-bw.de/Lde/start/Recht.html>, Download vom 13.07.2013.
- Diemer, R. (1996): Neukonzeption des kommunalen Rechnungswesens, Vergleich des betriebswirtschaftlichen Gestaltungspotenzials von Doppik und Kameralistik, Wiesbaden.
- Dott, B. und Lasar, A. (2011): Kennzahlen- und Umfeldanalysen zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage, in: Meurer, E. und Stephan, G. (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Heft Nr. 6.
- DRS 20 (2012): Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 20 – Konzernlagebericht, Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees e. V., Berlin.
- Eiselt, A. und Müller, S. (2011): IFRS: Gestaltung und Analyse von Jahresabschlüssen, Instrumente und Potenziale von Bilanzpolitik und Bilanzanalyse, Berlin.
- Erlei, M., Leschke, M. und Sauerland, D. (2007): Neue Institutionenökonomik, Stuttgart.



- EStG: Einkommensteuergesetz vom 19.10.02 (BGBl. I 4210, ber. 2003 I, 179) zuletzt geändert durch Art. 8 zweites Förderalismusreform BegleitG vom 10.08.09 (BGBl. I, 2702).
- Ewert, R. und Stefani, U. (2001): Wirtschaftsprüfung, in: Jost, P.-J. (Hrsg.): Die Prinzipal-Agenten-Theorie in der Betriebswirtschaftslehre, 2001, S. 147-183.
- Fischer, T. und Baumgartner, A. (2013): Immaterielle Werte als Erfolgsfaktoren von KMU, in: Fischer, T. und Wulf, I. (Hrsg.): Wissensbilanzen im Mittelstand, Stuttgart, S. 17-36.
- Fischer, E. und Gnädinger, M. (2009): Kommunales Frühwarnsystem auf Basis doppischer Kennzahlen, in: Meurer, E. und Stephan, G.(Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Heft Nr. 6.
- Franzke, J. und Kleger, H. (2010): Bürgerhaushalte, Chancen und Grenzen, Berlin.
- Freericks, W. (1976): Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, München.
- Freidank, C.-C. und Velte, P. (2013): Rechnungslegung und Rechnungslegungspolitik: Eine handels-, steuerrechtliche und internationale Einführung für Einzelunternehmen sowie Personen- und Kapitalgesellschaften, München, 2. Auflage.
- Freytag, D., Hamacher, C. und Wohland, A. (2005): Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF) Nordrhein-Westfalen, Stuttgart.



- Freytag, D., Hamacher, C., Wohland, A. und Dott, B. (2009): Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF) Nordrhein-Westfalen, Kommentar, Stuttgart.
- Frischmuth, B. (2008): Haushaltskennzahlen, in: Henneke, H.-G./Strobel, H./Diemert, D. (Hrsg.): Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, München, S. 393-405.
- Fritsch, M., Wein, T. und Ewers, H.-J. (2003): Marktversagen und Wirtschaftspolitik, Mikroökonomische Grundlagen staatlichen Handelns, München.
- Fuchs, M. und Zentgraf, H. (1959): Erweiterte kameralistische Buchführung in den öffentlichen Einrichtungen der Gemeinden, Göttingen.
- Fuchs, M. und Zentgraf, H. (1981): Betriebsabrechnung in öffentlichen Einrichtungen, Göttingen, 4. Auflage.
- Fudalla, M. (2008): Rechenschaft als Jahresabschlusszweck im „Neuen Kommunalen Finanzmanagement“ (NKF), in: Der Gemeindehaushalt, 109 Jg., S. 110-114.
- Fudalla, M. und Schwarting, G. (2009): Der Rechenschaftsbericht in der kommunalen Doppik, Grundlagen, Funktion, Aufbau, Berlin.
- Fudalla, M., Tölle, M., Wöste, C. und zur Mühlen, M. (2011): Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung, Grundsätze für das „Neue Kommunale Finanzmanagement“ (NKF), Berlin, 3. neu bearbeitete Auflage.
- Fudalla, M. und Wöste, C. (2008): Doppik schlägt Kameralistik, Fragen und Antworten zur Einführung eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens, Köln, 5. Auflage.



Fußwinkel, C. und Schneider, W. (2008): Kommunale Jahresabschlussanalyse, Auswirkungen eines doppelten Rechnungswesens auf die Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Kommunen, Saarbrücken.

GemHausRNeuOG: Gesetz zur Neuordnung des Gemeindehaushaltsrechts und zur Änderung gemeindefinanzrechtlicher Vorschriften, vom 15.11.05, letzte berücksichtigte Änderung: Artikel 6 geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18.05.2006 (Nds. GVBl. S. 203).

GemHKVO: Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans sowie die Abwicklung der Kassengeschäfte der Gemeinden auf der Grundlage der kommunalen Doppik (Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung -GemHKVO-) vom 22.12.05 (Nds. GVBl. S. 458), zuletzt geändert am 27.11.07 (Nds. GVBl. S. 683).

GemHVO: Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung - GemHVO-) vom 17.03.1997 (Nds. GVBl. S. 90), zuletzt geändert am 12.05.2003 (Nds. GVBl. S. 192).

Glöckner, A., Gnädinger, M. und Grieger, T. (2008): Einführung und Weiterentwicklung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung des ethischen Leitbildes der intergenerativen Gerechtigkeit, erstellt für das Onlineportal [www.lexikon-finanzpolitik.de](http://www.lexikon-finanzpolitik.de).

Gnielka, C. (2008): Bilanzanalyse als Informations- und Steuerungsinstrument im Neuen Öffentlichen Rechnungswesen, Möglichkeiten und Grenzen erfolgs- und finanzwirtschaftlicher Kennzahlen, Martinroda.



- Göbel, E. (2002): Neue Institutionenökonomik, Konzeption und betriebswirtschaftliche Anwendungen, Stuttgart.
- Goldbach, A. (2009): Doppisches Rechnungswesen für die Kommunen in Niedersachsen: Finanzbuchführung – mit Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss, Dresden.
- Grimberg, M. (2009): Analyse des kommunalen Jahresabschlusses, Ostbevern.
- Grommas, D. und Bartels, G. (1997): Rechnungswesen für Verwaltungsfachangestellte, Rinteln.
- Grunwald, E., Frye, B. und Hubrig, N.: Die Analyse der kommunalen Bilanz – erste Gedanken, KGSt INFO 22, 50. Jg., S. 1-11.
- Günther, T. und Schill, O. (2000): Der Haushaltsplan als Ergebnis der Kostenplanung, Integration von kommunaler Kostenplanung und Planung in der Kosten- und Leistungsrechnung, in: krp 2000, 44. Jg., S. 185-195.
- Häfner, P. (2003): Doppelte Buchführung für Kommunen nach dem NKF, Darmstadt, 2. Auflage.
- Hauschild, M. (2005): Reform des Gemeindehaushaltsrechts aus DLT-Sicht längst überfällig, in: Der Landkreis – Zeitschrift für kommunale Selbstverwaltung, Jg. 75, S. 11-14.
- Haushaltssteuerung: Portal zur öffentlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft, <http://www.haushaltssteuerung.de/jahresabschluesse-doppik.html>, Download vom 06.11.12.



Heller, R. (1998): Haushaltsgrundsätze für Bund, Länder und Gemeinden, Systematische Gesamtdarstellung, Hamburg.

Henkes, J. (2008): Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften, Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik, Berlin.

Henneke, H.-G., Strobl, H. und Diemert, D. (2008): Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft – Doppik und Neue Steuerung, München.

Hennies, M. (2005): Bilanzpolitik und Bilanzanalyse im kommunalen Sektor, Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns Kommune mit Hilfe der Informationsinstrumente des Neuen Rechnungswesens, Erlangen-Nürnberg.

Herre, A. (2007): Steuerungsorientierte Analyse von kommunalen Bilanzen nach dem neuen Haushaltsrecht, in: Der Gemeindehaushalt, 108. Jg., S. 34-40.

Herrmann, H.-J. (2013): 10 Jahre „Wissensbilanz – Made in Germany“ – Stand und Perspektiven, in: Fischer, T. und Wulf, I. (Hrsg.): Wissensbilanzen im Mittelstand, Stuttgart, S. 1-15.

Heyd, R. und Beyer, M. (2011): Die Prinzipal-Agenten-Theorie: Eine Einführung mit Anknüpfungspunkten an die finanzwirtschaftliche Praxis, Berlin.

Hieber, F. (2010): Öffentliche Betriebswirtschaftslehre: Grundlagen für das Management in der öffentlichen Verwaltung, Sternenfels.

Hill, H. (1998): Politik und Gesetzgebung im Neuen Steuerungsmodell, Zusammenfassende Dokumentation verschiedener Veröffentlichungen, in: Speyerer Arbeitshefte, Heft 114, Speyer.



Hinweise zur Aufstellung und inhaltlichen Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzepts: § 110 Abs. 6 NKomVG, RdErl. D. MI vom 30.10.2007 (Nds. MBl. S. 1254).

Hinzmann, C. (1993): Neukonzeption staatlicher Rechnungslegung am Beispiel des Landes Nordrhein-Westfalen, Ludwigsburg.

Hirsch, B., Weber, J., Gisch, C., Zuber, S. und Erfort, M. (2012): Controlling in öffentlichen Institutionen, Rollen – Handlungsfelder – Erfolgsfaktoren, Berlin.

Höll, A. (2009): Property-Rights-Theorie, in: Schwaiger, M. und Meyer, A. (Hrsg.): Theorien und Methoden der Betriebswirtschaft, München, S. 147-160.

Holler, W. und Naßmacher, K.-H. (1977): Entwicklungsplanung im kommunalpolitischen Entscheidungsfeld, in: Kevenhörster, P. (Hrsg.): Lokale Politik unter exekutiver Führerschaft, Meisenheim am Glau, S. 65-104.

Homann, K. (2005): Verwaltungscontrolling, Grundlagen – Konzept – Anwendung, Wiesbaden.

Hörmann, U. (2005): Die Rolle der Landesparlamente im Neuen Steuerungsmodell – Dargestellt am Beispiel der Haushaltspolitik in Schleswig-Holstein, Berlin.

Innenministerium Mecklenburg-Vorpommern (2007): Runderlass zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit von Kommunen, II 320 – 174.3.60.



- Innenministerkonferenz (1998): IMK-Beschluss vom 08.05.98, Beschlussniederschrift über die Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren.
- Innenministerkonferenz (1999): IMK-Beschluss vom 11.06.99 über die Konzeption zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts.
- Innenministerkonferenz (2000): IMK-Beschluss vom 09.-10.10.00, Beschlussniederschrift über die 165. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren.
- Innenministerkonferenz (2003): IMK-Beschluss vom 21.11.03, Beschlussniederschrift über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren.
- Isemann, R., Müller, C. und Müller, S. (2009): Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung, Grundlagen und Umsetzung, Berlin.
- Jensen, M. und Meckling, W. (1976): Theory of the firm – managerial behaviour, agency costs and ownership structure, in: Journal of Financial Economics, Nr. 3, 1976, S. 305-360.
- Jost, P.-J. (2001a): Der Transaktionskostenansatz in der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart.
- Jost, P.-J. (2001b): Die Prinzipal-Agenten-Theorie in der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart.
- Kalabuch, J. (2010): Modernisierung des Bundeshaushalts: Modell einer modernen Kameralistik, in: Meurer, E. und Stephan, G. (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Heft Nr. 2.



KDO (2012): Studie zum aktuellen Stand von Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen vom Zweckverband „Kommunale Datenverarbeitung Oldenburg“, 1. Quartal 2012.

Kegelman, J. (2007): New Public Management, Möglichkeiten und Grenzen des neuen Steuerungsmodells, Wiesbaden.

KGSt und Bertelsmann Stiftung (2009): Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland: Mehr Transparenz, Effektivität und Effizienz in Politik und Verwaltung durch ein einheitliches doppisches Haushalts- und Rechnungswesen, Gütersloh.

KGSt-Bericht (1991): Dezentrale Ressourcenverantwortung. Überlegungen zu einem neuen Steuerungsmodell, Bericht Nr. 12, Köln.

KGSt-Bericht (1993a): Das neue Steuerungsmodell, Begründungen, Konturen, Umsetzung, Bericht Nr. 5, Köln.

KGSt-Bericht (1993b): Budgetierung: Ein neues Verfahren der Steuerung kommunaler Haushalte, Bericht Nr. 6, Köln.

KGSt-Bericht (1995): Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchs-konzept, Bericht Nr. 1, Köln.

KGSt-Bericht (1997): Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchs-konzept: Die kommunale Bilanz, Bericht Nr. 7, Köln.

KGSt-Bericht (2004): Kommunale Management Berichte II: Einführungsschritte und Umsetzungsempfehlungen, Bericht Nr. 8, Köln.

KGSt-Bericht (2007): Das Neue Steuerungsmodell: Bilanz der Umsetzung, Bericht Nr. 2, Köln.



KGSt-Bericht (2010): Stand der Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens – Ergebnisse einer bundesweiten Umfrage, Bericht Nr. 6, Köln.

KGSt-Bericht (2011): Jahresabschlussanalyse im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, Bericht Nr. 1, Köln.

Kiama, O. und Wielenberg, S. (2010): Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 80. Jg., Heft Nr. 3, S. 237-261.

Klieve, L. (2006): Der doppische Kommunalhaushalt, NRW, Recklinghausen.

Klümper, B. und Zimmermann, E. (2002): Die produktorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, Berlin.

Koalitionsvertrag (2011): Der Wechsel beginnt – BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und der SPD Baden-Württemberg, 2011-2016, Stuttgart.

Koalitionsvertrag (2011): Sachsen-Anhalt geht seinen Weg - Wachstum, Gerechtigkeit, Nachhaltigkeit, 2011-2016.

Köhrmann, H. (2009): Die Rechnungslegung kommunaler Gebietskörperschaften: Eine Analyse der Regelungen des NKF und der IPSAS, Lohmar.

König, A. (2007): Neues öffentliches Rechnungswesen (Doppik) oder altes öffentliches Rechnungswesen (Kameralistik) für die kommunale Kernverwaltung?, Illingen.



Konjunkturpaket: Initiative Niedersachsen,

[http://www.zukunftsinvestitionsgesetz.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation\\_id=9448&\\_psmand=29](http://www.zukunftsinvestitionsgesetz.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=9448&_psmand=29), Download vom 06.05.13.

Körner, H. (2001): Grundlagen der Entwicklung eines doppelten Haushalts- und Rechnungswesens, Nürnberg.

Kreditwirtschaft der kommunalen Körperschaften einschließlich ihrer Sonder- und Treuhandvermögen, RdErl. d. MI v. 22. 10. 2008 - 33.1-10245/1, RdErl. v. 08. 11.93 (Nds. MBl. S. 1330), geändert durch RdErl. v. 23. 7. 1997 (Nds. MBl. S. 948).

Kußmaul, H. (2001a): Die Kameralistik – Beispiel zur Buchungstechnik in der Betriebskameralistik, Bezug zur kaufmännischen Buchhaltung und aktuelle Entwicklungen (Teil 1), in: StB, S. 224-231.

Kußmaul, H. (2001b): Die Kameralistik – Grundzüge der kameralistischen Buchhaltung, in: StB, S. 133-138, 175-179.

Kußmaul, H. (2008): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, München, 5. Auflage.

Kußmaul, H. und Henkes, J. (2004): Die erweiterte Kameralistik in der Fassung des IMK-Beschlusses vom 21.11.2003, in: StB. 12/2004, S. 451-459.

Kußmaul, H. und Henkes, J. (2005a): Von der Kameralistik zur Doppik: Die Verwaltungskameralistik – Jahresrechnung und Haushaltsausgleich, in: StB, S. 59-65.

Kußmaul, H. und Henkes, J. (2005b): Von der Kameralistik zur Doppik: Die Verwaltungskameralistik – Planung und Bewirtschaftung, in: StB, S. 20-27.



Kußmaul, H. und Henkes, J. (2005c): Von der Kameralistik zur Doppik: Die Verwaltungskameralistik – Ursache und Ergebnis der Reformbemühungen, in: StB, S. 91-98.

Kußmaul, H. und Henkes, J. (2005d): Von der Kameralistik zur Doppik: Die kommunale Doppik – Bestandteile des doppischen Kommunalhaushalts, in: StB, S. 218-229.

Kußmaul, H. und Henkes, J. (2005e): Von der Kameralistik zur Doppik: Die kommunale Doppik – Bilanzierung und Bewertung in der kommunal-doppischen Bilanz unter Berücksichtigung der Bedeutung der Eröffnungsbilanz, in: StB, S. 422-433.

Kußmaul, H. und Henkes, J. (2008): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik, Anlässe, Bedeutung und Grenzen, in: StB, S. 327-331.

Kußmaul, H. und Henkes, J. (2009): Kommunale Doppik – Einführung in das Dreikomponentensystem, 2009, Berlin.

Küting, K. und Weber, C.-P. (2012): Bilanzanalyse, Stuttgart, 10. überarbeitete Auflage.

Lachnit, L. (1979): Systemorientierte Jahresabschlussanalyse, Weiterentwicklung der externen Jahresabschlussanalyse mit Kennzahlensystemen, EDV und mathematisch-statistischen Methoden, Wiesbaden.

Lachnit, L. (2004): Bilanzanalyse, Grundlagen, Einzel- und Konzernabschlüsse, Internationale Abschlüsse, Unternehmensbeispiele, Wiesbaden.



- Lachnit, L. und Wulf, I. (2009): Jahresabschlussanalyse, in: Hofbauer, M., Kupsch, P., Scherrer, G. und Grewe, W. (Hrsg.): Bonner Handbuch der Rechnungslegung, Bonn, Erg.-Lfg. November, 2. Auflage.
- Langenberg, S. (2008): Kennzahlen und Vergleiche von NKF-Bilanzen und Ergebnisrechnungen, in: Meurer, E. und Stephan, G. (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung , S. 465-487.
- Lasar, A. (2009a): Eröffnungsbilanz – Gestaltungsmöglichkeiten durch Wahlrechte und Vereinfachungsregelungen, in: Meurer, E./Stephan, G. (Hrsg.), Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, S. 317-336.
- Lasar, A. (2009b): Eröffnungsbilanz – Grundlagen zur Bilanz in Niedersachsen, in: Meurer, E. und Stephan, G. (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, S. 215-237.
- Lasar, A. (2009c): Eröffnungsbilanz – Bilanzpolitik in der Kommunalverwaltung. In: Meurer, E. und Stephan, G. (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, S. 267-280.
- Lasar, A. (2010): Keine Harmonisierung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen, in: Verwaltung und Management, 16. Jg., S. 3-16.
- Lasar, A. (2011): Kommunales Rechnungswesen in Niedersachsen, Band 2: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Witten.
- Lasar, A., Grommas, D., Goldbach, A. und Zähle, K. (2008): Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen, Einführung, Kommentar und aktuelle Vorschriften, Dresden, 2. aktualisierte und erweiterte Auflage.



Lasar, A., Grommas, D., Goldbach, A., Zähle, K. und Diekhaus, B. (2011): Neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen: Kommentar, 2011, Dresden, 3. aktualisierte und erweiterte Auflage.

Laux, H. (1990): Risiko, Anreiz und Kontrolle, Principal-Agent-Theorie, Einführung und Verbindung mit dem Delegationswert-Konzept, Heidelberg.

Leffson, U. (1987): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf, 7. erweiterte Auflage.

Liemann, J. (2002): Das Berliner Stadtinformationssystem und die Verwaltungstransparenz, Berlin.

LSKN (2009): Kontenrahmenübersicht für Niedersachsen 2009, [http://www.lskn.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation\\_id=25691&article\\_id=87725&psmand=40](http://www.lskn.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=25691&article_id=87725&psmand=40), Download vom 13.07.13.

LSKN (2011a): Verbindliche Zuordnungsvorschriften und Hinweise zum niedersächsischen Kontenrahmen für 2011, [http://www.lskn.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation\\_id=25691&article\\_id=87725&psmand=40](http://www.lskn.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=25691&article_id=87725&psmand=40), Download vom 13.07.13.

LSKN (2011b): Pressemitteilung vom 21.12.11 , Nr. 119/11, [http://www.lskn.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation\\_id=25668&article\\_id=101631&psmand=40](http://www.lskn.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=25668&article_id=101631&psmand=40), Download vom 06.11.12.

LSKN (2012): Statistische Monatshefte Niedersachsen 8/2012, S. 434.



- Lüder, K. (1987): Ein kaufmännisches Rechnungswesen für die öffentliche Verwaltung? – Plädoyer für das Überdenken der Zweckmäßigkeit des staatlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden.
- Lüder, K. (1989): Bedarf es einer Reform des staatlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland? in: Die Öffentliche Verwaltung, 42. Jg., S. 1005-1013.
- Lüder, K. (1991): Staatliches Rechnungswesen in der Bundesrepublik Deutschland vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen, Berlin.
- Lüder, K. (1996): Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), in: Schriftenreihe des Innenministeriums Baden Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, Heft 1, Stuttgart.
- Lüder, K. (1998): Innovationen im öffentlichen Rechnungswesen in Deutschland und Europa, in: Jann, W., König, K., Landfried, C. und Wordelmann, P.: Politik und Verwaltung auf dem Weg in die trans-industrielle Gesellschaft, Baden-Baden.
- Lüder, K. (1999): Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Stuttgart, 2. Auflage.
- Lüder, K. (2001): Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen, Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Berlin.
- Lüder, K. (2003): Vom Ende der Kameralistik, Speyerer Vorträge, Heft 74, Speyer.



- Lüder, K. (2005): Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen, Baden-Baden.
- Magin, C.(2006): Möglichkeiten und Grenzen der Jahresabschlussanalyse mit Kennzahlen eines kommunalen Haushalts, in: Der Gemeindehaushalt, 107. Jg., Heft Nr. 9, S. 202-206.
- Magin, C. (2010): Die Wirkungslosigkeit der neuen Schuldenbremse, in: Wirtschaftsdienst, 90. Jg., Heft Nr. 4, S. 262-268.
- Magin, C. (2011): Kommunale Rechnungslegung, Konzeptionelle Überlegungen, Bilanzanalyse, Rating und Insolvenz, Wiesbaden.
- Marettke, C., Dörschell, A. und Hellenbrand, A. (2006): Kommunales Vermögen richtig bewerten, Freiburg, 2. Auflage.
- Mathissen, M. (2009): Die Principal-Agent-Theorie: positive und normative Aspekte für die Praxis, Hamburg.
- Matz, J. (2007): Die Analyse kommunaler doppischer Jahresabschlüsse, in: Der Gemeindehaushalt, 108 Jg., S. 193-205.
- Meinhövel, H. (2005): Grundlagen der Principal-Agent-Theorie, in: Horsch, A., Meinhövel, H. und Paul, S. (Hrsg.): Institutionenökonomie und Betriebswirtschaftslehre, München, S. 65-80.
- Merschbächer, G. (1987): Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und der Schweiz, München.
- Metzing, S. (2008): Die kommunale Bilanz, Bedeutung, Funktion und Besonderheiten im Vergleich zu HGB/IFRS, Saarbrücken.



Ministerium für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein-Westfalen (2011): Neues Kommunales Finanzmanagement, Handbuch zum NKF-Kennzahlenset NRW.

Ministerium für Inneres und Sport (2011): Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen; Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR), RdErl. d. MI v. 8. 2. 2011- 33.1-10300/3- Nds. MBl. 2011 Nr. 12, S. 230.

Mitschke, J. (1990): Wirtschaftliches Staatsmanagement, 1990, Baden-Baden.

Modellprojekt Doppischer Kommunalhaushalt in NRW (2003): Neues Kommunales Finanzmanagement - Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppelte Haushaltsrecht.

Monsen, N. (2005): Kapitalflussrechnungen, in: Verwaltung & Management, 11. Jg., S. 19-26.

Monsen, N. (2006): Das Gemeinderechnungswesen in Norwegen, in: Verwaltung & Management, 12.Jg., Heft Nr. 1, S. 32-40.

Mühlenkamp, H. (2008): Leistungsbezahlung im öffentlichen Sektor unter dem Regime der „Kostenneutralität“: Warum sie nicht wirklich funktionieren kann, Berlin.

Mühlenkamp, H. (2011): Zu den Steuerungswirkungen des Neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und seiner Akzeptanz, Speyerer Arbeitsheft Nr. 203, Speyer.



- Mühlenkamp, H. und Glöckner, A. (2009): Rechtsvergleich kommunale Doppik: Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer, Speyerer Forschungsberichte 260, Speyer.
- Mülhaupt, L. (1966): Die öffentliche Vermögensrechnung, in: Gantner, M. (Hrsg.): Handbuch des öffentlichen Rechnungswesens, Wien.
- Mülhaupt, L. (1987): Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden.
- Mülhaupt, L. (1989): Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen, in: Chmielewicz, K. und Eichhorn, P. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart, Sp. 1366-1274.
- Mülhaupt, L. (1990): Grundfragen des öffentlichen Rechnungswesens, in: Verwaltung, Organisation, Personal, 12. Jg., S. 163-166.
- Müller, S., Brackschulze, K. und Mayer-Fiedrich, M. (2011): Finanzierung mittelständischer Unternehmen nach Basel III, Selbstrating, Risikocontrolling und Finanzierungsalternativen, München, 2. Auflage.
- Müller, S., Papenfuß, U. und Schaefer, C.(2009): Rechnungslegung und Controlling in Kommunen, Status quo und Reformansätze, Berlin.
- Müßig, A. (2008): Lagebericht und Value Reporting, in: Funk, W. und Rossmanith, J. (Hrsg.): Internationale Rechnungslegung und internationales Controlling, Wiesbaden, S. 187-221.
- Munzert, E. (1994): Öffentliches Rechnungswesen in Deutschland: Bestandsaufnahme und Bewertung aus Sicht eines Landesrechnungshofes, in: Lüder, K. (Hrsg.): Öffentliches Rechnungswesen 2000, Speyer, S. 85-94.



Naßmacher, H. und Naßmacher, K.-H. (2007): Kommunalpolitik in Deutschland, Wiesbaden, 2. Auflage.

NFAG: Niedersächsisches Gesetz über den Finanzausgleich (NFAG) in der Fassung vom 14.09.07, Nds.GVBl 2007, S. 144 letzte berücksichtigte Änderung, § 14 a geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 12.12.2012 (Nds. GVBl. S. 589).

NGO: Niedersächsische Gemeindeordnung (NGO) in der Fassung vom 28.10.2006 (GVBl. S. 473), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 07.12.2006 (GVBl. S. 575, 579).

Nicolini, H. (2008): Jahresabschlussanalyse, München, 3. Auflage.

NFVG: Niedersächsisches Gesetz zur Regelung der Finanzverteilung zwischen Land und Kommunen (Niedersächsisches Finanzverteilungsgesetz - NFVG -) in der Fassung vom 13.09.07, letzte berücksichtigte Änderung: § 6 neu eingefügt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 12.12.2012 (Nds. GVBl. S. 589).

Niedersächsische Verfassung, vom. 19.05.1993, letzte berücksichtigte Änderung: Art. 62 und 66 geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 30.06.2011 (Nds. GVBl. S. 210).

NKPG: Niedersächsischen Kommunalprüfungsgesetz (NKPG), vom 16.12.2004 (Nds.GVBl. Nr.43/2004 S.638), geändert durch Art.7 des Gesetzes v. 18.05.2006 (Nds.GVBl. Nr.13/2006 S.203), Haushaltsbegleitgesetz v. 17.12.2007 (Nds.GVBl. Nr.42/2007 S.775), Gesetz v. 10.12.2008 (Nds.GVBl. Nr.26/2008 S.403) und Art.2 des Gesetzes v. 17.12.2010 (Nds.GVBl. Nr.32/2010 S.629).



- NKomVG: Gesetz zur Zusammenfassung und Modernisierung des niedersächsischen Kommunalverfassungsrechts vom 17.12.10, letzte berücksichtigte Änderung: § 160 geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 12.12.2012 (Nds. GVBl. S. 589).
- Notheis, K. und Ade, K. (2009): Das neue kommunale Haushaltsrecht Baden Württemberg, Stuttgart.
- Oettle, K. (1993): Kameralistik, in: Chmielewicz, K. und Schweitzer, M. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart, 3. Auflage.
- Owczarzak, H. (2007): Kennzahlen für die kommunale Jahresabschlussanalyse, in: Der Gemeindehaushalt, 108. Jg., S. 8-12.
- PublG: Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz), vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189), das durch Artikel 3 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. Oktober 2013 (BGBl. I S. 3746), zuletzt geändert durch Art. 2 Abs. 47 G v. 22.12.2011 I 3044.
- Paul, G. (2004a): Doppik in der öffentlichen Verwaltung – gezielter steuern und nachhaltig haushalten, in: Bayerische Verwaltungsschule (Hrsg.), Doppik – Modernes Finanzmanagement für die öffentliche Verwaltung, 2004, Stuttgart, S. 13-17.
- Paul, G. (2004b): Weichenstellung für die Zukunft, in: Bayerische Verwaltungsschule (Hrsg.), Doppik – Modernes Finanzmanagement für die öffentliche Verwaltung, Stuttgart, S. 220-226.
- Paulitschek, P. (2009): Aufsicht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, agencytheoretische Analyse, Wiesbaden.



- Peemöller, V. (2003): Bilanzanalyse und Bilanzpolitik, Wiesbaden, 3. aktualisierte Auflage.
- Peper, B. und Weller, N. (2010): Der kommunale Gesamtabchluss, Konzernbilanzierung, Konsolidierungstechniken, Berlin.
- Pfeifer, G. und Kivikas, M. (2013): Implementierung der Wissensbilanz in die Lagerberichterstattung, in: Fischer, T. und Wulf, I. (Hrsg.): Wissensbilanzen im Mittelstand, Stuttgart, S. 59-78.
- Picot, A., Dietl, H. und Franck, E. (2008): Organisation, Eine ökonomische Perspektive, Stuttgart, 5. aktualisierte und überarbeitete Auflage.
- Picot, A. (1991): Ökonomische Theorien der Organisation, Ein Überblick über neuere Ansätze und deren betriebswirtschaftliches Anwendungspotential. In: Ordelheide, D., Rudolph, B. und Büsselmann, E. (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre und ökonomische Theorie. Stuttgart, S. 143-170;
- Prokop, J. und Borde, K. (2010): Kommunales Finanzmanagement, Möglichkeiten und Grenzen moderner Finanzinstrumente, Berlin.
- Przybilla, A. (2007): Die Verwaltungsreform und die Einführung der Doppik in die öffentliche Verwaltung, in: Wismarer Diskussionspapiere, Heft Nr. 13, Wismar.
- Puhl, T. (1996): Budgetflucht und Haushaltsverfassung, Tübingen.
- Raupach, B. und Stangenberg, K. (2009): Doppik in der öffentlichen Verwaltung, Wiesbaden, 2. Auflage.
- Reichmann, T. und Lachnit, L. (1976): Planung, Steuerung und Kontrolle mit Hilfe von Kennzahlen, in: ZfbF, 28. Jg., 1976, S. 705-723.



- Richter, R. (1994): Institutionen ökonomisch analysiert, Tübingen.
- Richter, R. und Furubotn, E. (2003): Neue Institutionenökonomik, Tübingen, 3. Auflage.
- Riempp, G. (2004): Integrierte Wissensmanagementsysteme: Architektur und praktische Anwendung, Berlin.
- Roiger, M. (2007): Gestaltung von Anreizsystemen und Unternehmensethik, Wiesbaden.
- Rose, J.(2013): Kommunale Finanzwirtschaft Niedersachsen, Kiel, 6. überarbeitete Auflage.
- Schaefer, C.: Öffentliches Beteiligungscontrolling im Spannungsfeld zwischen politischem Handlungsdruck und nachhaltiger Daseinsvorsorge, in: Keuper, F./Schaefer, C. (Hrsg.): Führung und Steuerung öffentlicher Unternehmen – Probleme, Politiken und Perspektiven entlang des Privatisierungsprozesses, Berlin, S. 331-353.
- Schauer, R. (1994): Verwaltungsreform und Reform des öffentlichen Rechnungswesens, in: Lüder, K. (Hrsg.), Öffentliches Rechnungswesen 2000, Speyer, S. 23-43.
- Schmidt, H.J. (2004): Betriebswirtschaftslehre und Verwaltungsmanagement, Heidelberg, 6. Auflage.
- Schmidt, U. (2013): Wissensbilanzierung und Unternehmenspublizität, in: Fischer, T. und Wulf, I. (Hrsg.): Wissensbilanzen im Mittelstand, Stuttgart, S. 143-163.
- Schmidt, R. H. und Terberger, E. (1996): Grundzüge der Investitions- und Finanzierungstheorie, Wiesbaden, 3. Auflage.



- Schmidberger, J. (1994): Controlling für öffentliche Verwaltungen, Funktionen – Aufgabenfelder – Instrumente, Wiesbaden, 2. Auflage.
- Schneider, K. (2007): Bilanz von mehr als zehn Jahren Forschung zum Wandel des öffentlichen Sektors, in: Bogumil, J., Holtkamp, L., Kißler, L., Kuhlmann, S., Reichard, C., Schneider, K. und Wollmann, H.: Perspektiven kommunaler Verwaltungsmodernisierung, Sonderband 30, Berlin, S. 27-38.
- Schreyögg, G. (2006): Organisation, Grundlagen moderner Organisationsgestaltung, Wiesbaden, 4.vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage.
- Schuster, F. (2008): Neues Kommunales Finanzmanagement und Rechnungswesen, München.
- Schwab, D. (2012): Jahresabschlussanalyse am Beispiel der Hamburger Kernverwaltung, in: Kegelmann, J., Böhmer, R. und Willmann, H. (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Heft Nr. 8, S. 561-588.
- Schwarting, G. (2005a): Effizient in der Kommunalverwaltung, dezentrale Verantwortung, Produkte, Budgets und Controlling, Berlin, 2. Auflage.
- Schwarting, G. (2005b): Ein neues kommunales Haushaltsrecht – wichtige Fragen für die Ratsarbeit, in: ZKF, S. 169-173.
- Schwarting, G. (2006a): Den kommunalen Haushaltsplan – kameral und doppisch – richtig lesen und verstehen, Berlin, 3. Auflage.
- Schwarting, G. (2006b): Der kommunale Haushalt, Berlin, 3. Auflage.



- Schwarting, G. (2008): Allgemeine Haushaltsgrundsätze, in: Henneke, H.-G., Strobl, H. und Diemert, D. (Hrsg.): Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft – Doppik und Neue Steuerung, München, § 7.
- Schweizer, U. (1999): Vertragstheorie, Tübingen.
- Simon, H. V. (1899) : Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berlin, 2. Auflage.
- Srocke, I. (2003): Segmentberichterstattung für die interne Steuerung und externe Publizität im öffentlichen Sektor, in: WPg, 56. Jg., S. 692-708.
- Streim, H. (1987): Der kommunale Lagebericht als Ergänzung der Rechnungslegung von Gemeinden, in: Eichhorn, P. (Hrsg.): Doppik und Kameralistik, Baden-Baden, S. 308-327.
- Strobel, H. (2005): Reform des Gemeindehaushaltsrechts – Aufgabe und Beitrag der Innenministerkonferenz, in: Der Landkreis, 75. Jg., Heft Nr. 1 S. 1-17.
- Strobl, H. und Koblischke, R. (2004): Das Reformkonzept der Innenministerkonferenz, in: Bayerische Verwaltungsschule (Hrsg.), Doppik – Modernes Finanzmanagement für die öffentliche Verwaltung, Stuttgart, S. 25-39.
- Taschner, A. (2013): Management Reporting, Erfolgsfaktor internes Berichtswesen, Wiesbaden.
- Terberger, E. (1994): Neo-institutionalistische Ansätze: Entstehung und Wandel, Anspruch und Wirklichkeit, Wiesbaden.



Truckenbrodt, H. und Zähler, K. (2012): Der kommunale Haushalt in Aufstellung, Ausführung und Abschluss, Hamburg, 2. Auflage.

Vogeloth, N. (2004): Vergleich der IPSAS mit den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen für den öffentlichen Bereich, in: Die WPg, 57. Jg., S. 23-40.

von Wysocki, K. (1965): Kameralistisches Rechnungswesen, Stuttgart.

von Zwehl, W. und Zupancic, M. (1990): Die kommunale Rechnungslegung – Anspruch und Wirklichkeit, in: Die öffentliche Verwaltung, 43. Jg., S. 223-229.

Weller, N. (2009): Bilanzpolitische Gestaltungsparameter bei der Erstellung des kommunalen Einzelabschlusses, in: NVM, Gruppe D 2.7, S.1-43.

Wenger, E. und Terberger, E. (1988): Die Beziehung zwischen Agent und Prinzipal als Baustein einer ökonomischen Theorie der Organisation, in: WiSt, 17. Jg., S. 506-514.

Wertermittlungsverordnung (WertV) vom 06.12.88, BGBl. I S. 2209; aufgehoben durch § 24 V. v. 19.05.2010 BGBl. I S. 639; Geltung ab 01.01.1990, FNA: 213-1-5; 2.

Wiegandt, P. (2009): Transaktionskostentheorie, in: Schwaiger, M. und Meyer, A. (Hrsg.): Theorien und Methoden der Betriebswirtschaft, München, S. 115-130.

Witt, P. (2001): Corporate Governance, in: Jost, P.-J. (Hrsg.): Die Prinzipal-Agenten-Theorie in der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart, S. 2001, S. 85-115.



- Wöhe, G. (1997): Bilanzierung und Bilanzpolitik: Betriebswirtschaftlich – Handelsrechtlich – Steuerrechtlich, München, 9. völlig überarbeitete Auflage.
- Wöhe, G. (2013): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München, 25. überarbeitete und aktualisierte Auflage.
- Wolfrum, G. (2010): Der lange Weg zur Reform der kommunalen Finanzstrukturen in Deutschland, in: Der Gemeindehaushalt, Heft Nr. 2, S. 25-34.
- Wulf, I. und Müller, S. (2013): Bilanztraining, Freiburg, 14. überarbeitete Auflage.
- Wulf, I. und Rentzsch, N. (2013): Lageberichterstattung von immateriellen Werten insbesondere in KMU, in: Fischer, T. und Wulf, I. (Hrsg.): Wissensbilanzen im Mittelstand, Stuttgart, S. 37-58.
- Wulf, I. und Wieland, J. (2013): Kennzahlen IFRS-Abschluss, Ratios IFRS-Financial Statements, Weinheim.
- Wyborny, A. (2006): Die Ziele des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Doppik) und ihre Einführung in die öffentliche Haushaltswirtschaft, Heft Nr. 15, Wismar.
- Wysocki, K. (1964): Kameralistisches Rechnungswesen, Stuttgart.
- Zahradnik, S. (1997): Das kommunale Rechnungswesen, Bestandsaufnahme und Reformbausteine, Düsseldorf.
- zur Mühlen, M. und Loitz, R. (1998): Gründe und Gestaltungsoptionen für ein kaufmännisches Rechnungswesen bei Gebietskörperschaften, in: Betriebs-Berater, Heft Nr. 11, S. 578-585.

## A Jahresabschluss der Modellkommune A

		Bilanz zum 31.12.			
<b>A1.</b>	<b>Immaterielles Vermögen</b>	<b>415.571 €</b>	<b>P1.</b>	<b>Nettoposition</b>	<b>105.618.354 €</b>
A1.2	Lizenzen	81.681 €	P1.1	Basis-Reinvermögen	74.860.984 €
A1.4	Geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse	333.890 €	P1.1.1	Reinvermögen	74.860.984 €
<b>A2.</b>	<b>Sachvermögen</b>	<b>101.237.244 €</b>	<b>P1.3</b>	Jahresergebnis	1.346.541 €
A2.1	Unb. Grundst. u. grundstückgl. Rechte an unb. Grundst.	19.203.272 €	P1.4	Sonderposten	29.410.830 €
A2.2	Beb. Grundst. u. grundstückgl. Rechte an beb. Grundst.	46.079.620 €	P1.4.1	Investitionszuweisungen und -zuschüsse	16.701.098 €
A2.3	Infrastrukturvermögen	30.106.694 €	P1.4.2	Beiträge und ähnliche Entgelte	8.697.052 €
A2.5	Kunstgegenstände, Kulturodenkmäler	166.916 €	P1.4.3	Gebührenaussgleich	2.954 €
A2.6	Maschinen und technische Anlagen; Fahrzeuge	1.241.584 €	P1.4.5	Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten	1.537.710 €
A2.7	Betriebs- und Geschäftsausstattung; Pflanzen u. Tiere	2.611.978 €	P1.4.6	Sonstige Sonderposten	2.472.015 €
A2.9	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	1.827.179 €	<b>P2.</b>	<b>Schulden</b>	<b>1.414.484 €</b>
<b>A3.</b>	<b>Finanzvermögen</b>	<b>2.466.209 €</b>	<b>P2.1</b>	Geldschulden	1.065.832 €
A3.2	Beteiligungen	130.799 €	P2.1.2	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	1.065.832 €
A3.4	Ausleihungen	805.166 €	P2.3	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	72.091 €
A3.6	Öffentlich-rechtliche Forderungen	1.172.917 €	P2.4	Transferverbindlichkeiten	114.020 €
A3.7	Forderungen aus Transferleistungen	142.829 €	P2.4.6	Steuerverbindlichkeiten	114.020 €
A3.8	Privatrechtliche Forderungen	135.640 €	P2.5	Sonstige Verbindlichkeiten	162.541 €
A3.9	Sonstige Vermögensgegenstände	78.857 €	P2.5.1	Durchlaufende Posten	162.541 €
<b>A4.</b>	<b>Liquide Mittel</b>	<b>10.634.096 €</b>	<b>P2.5.1.2</b>	Abzuführende Lohn- und Kirchensteuer	32.227 €
<b>A5.</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	<b>195.740 €</b>	<b>P2.5.1.3</b>	Sonstige durchlaufende Posten	130.314 €
			<b>P3.</b>	<b>Rückstellungen</b>	<b>7.884.191 €</b>
			P3.1	Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen	7.371.637 €
			P3.2	Rückstellungen für Altersteilzeit und ähnliche Maßn.	512.554 €
			<b>P4.</b>	<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	<b>31.831 €</b>
<b>A</b>	<b>Bilanzsumme Aktiva</b>	<b>114.948.860 €</b>	<b>P</b>	<b>Bilanzsumme Passiva</b>	<b>114.948.860 €</b>

Tab. 38: Bilanz Modellkommune A



Ergebnisrechnung		
E1	Steuern und ähnliche Abgaben	25.555.471 €
E2	Zuwendungen und allg. Umlagen	1.696.894 €
E3	Auflösungserträge aus Sonderposten	1.635.706 €
E4	Sonstige Transfererträge	97.628 €
E5	Öffentlich-rechtliche Entgelte	352.119 €
E6	Privatrechtliche Entgelte	498.390 €
E7	Kostenerstattungen und Kostenumlagen	1.748.009 €
E8	Zinsen und ähnliche Finanzerträge	160.447 €
E11	Sonstige ordentliche Erträge	1.458.982 €
<b>E12</b>	<b>Summe ordentliche Erträge</b>	<b>33.203.647 €</b>
E13	Aufwendungen für aktives Personal	5.294.553 €
E14	Aufwendungen für Versorgung	31.611 €
E15	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	3.756.259 €
E16	Abschreibungen	3.029.149 €
E17	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	13.927 €
E18	Transferaufwendungen	20.680.367 €
E19	Sonstige ordentliche Aufwendungen	1.136.517 €
<b>E20</b>	<b>Summe ordentliche Aufwendungen</b>	<b>33.942.384 €</b>
<b>E21</b>	<b>Ordentliches Ergebnis</b>	<b>-738.737 €</b>
E22	Außerordentliche Erträge	2.103.399 €
E23	Außerordentliche Aufwendungen	18.121 €
<b>E24</b>	<b>Außerordentliches Ergebnis</b>	<b>2.085.277 €</b>
<b>E25</b>	<b>Jahresergebnis</b>	<b>1.346.541 €</b>

Tab. 39: Ergebnisrechnung Modellkommune A



Finanzrechnung		
F1	Steuern und ähnliche Abgaben	25.351.876 €
F2	Zuwendungen und allg. Umlagen	1.724.784 €
F3	Sonstige Transfereinzahlungen	117.543 €
F4	Öffentlich-rechtliche Entgelte	348.647 €
F5	Privatrechtliche Entgelte	499.330 €
F6	Kostenerstattungen und Kostenumlagen	1.605.070 €
F7	Zinsen und ähnliche Einzahlungen	320.218 €
F9	Sonstige haushaltswirksame Einzahlungen	1.244.725 €
<b>F10</b>	<b>Summe der Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>	<b>31.212.193 €</b>
F11	Auszahlungen für aktives Personal	4.912.519 €
F12	Auszahlungen für Versorgung	39.978 €
F13	Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	3.719.226 €
F14	Zinsen und ähnliche Auszahlungen	26.088 €
F15	Transferauszahlungen	20.573.813 €
F16	Sonstige haushaltswirksame Auszahlungen	1.131.740 €
<b>F17</b>	<b>Summe der Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>	<b>30.403.364 €</b>
<b>F18</b>	<b>Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>	<b>808.829 €</b>
F19	Zuwendungen für Investitionstätigkeit	1.088.868 €
F20	Beiträge u.ä. Entgelte für Investitionstätigkeit	826.083 €
F21	Veräußerung von Sachvermögen	5.306.813 €
F23	Sonstige Investitionstätigkeit	88.855 €
<b>F24</b>	<b>Summe der Einzahlungen für Investitionstätigkeit</b>	<b>7.310.620 €</b>
F25	Erwerb von Grundstücken und Gebäuden	515.427 €
F26	Baumaßnahmen	4.365.524 €
F27	Erwerb von beweglichem Sachvermögen	267.118 €
F29	Aktivierbare Zuwendungen	342.323 €
<b>F31</b>	<b>Summe der Auszahlungen aus für Investitionstätigkeit</b>	<b>5.490.393 €</b>
<b>F32</b>	<b>Saldo aus Investitionstätigkeit</b>	<b>1.820.227 €</b>
<b>F33</b>	<b>Finanzmittel-Überschuss/-Fehlbetrag</b>	<b>2.629.056 €</b>
F34	Einzahlungen Aufnahme von Krediten u. inneren Darlehen	141.986 €
F35	Auszahlungen; Tilgungen v. Krediten u. Rückzahlung v. inneren Darlehen	65.653 €
<b>F36</b>	<b>Saldo aus Finanzierungstätigkeit</b>	<b>76.334 €</b>
<b>F37</b>	<b>Finanzmittelbestand</b>	<b>2.705.390 €</b>
F38	Haushaltsunwirksame Einzahlungen	211.191 €
F39	Haushaltsunwirksame Auszahlungen	152.360 €
<b>F41</b>	<b>Saldo aus haushaltsunwirksamen Vorgängen</b>	<b>58.830 €</b>
<b>F42</b>	<b>+/- Anfangsbestand an Zahlungsmitteln zu Beginn des Jahres</b>	<b>7.869.876 €</b>
<b>F43</b>	<b>=Endbestand an Zahlungsmitteln</b>	<b>10.634.096 €</b>

Tab. 40: Finanzrechnung Modellkommune A

Anlagenübersicht gemäß § 56 Abs. 1 GemHKVO												
Anlagevermögen	Entwicklung der Anschaffungs- und Herstellungswerte					Entwicklung der Abschreibungen					Buchwerte	
	Stand am 31.12.X	Zugänge im Haushaltsjahr	Abgänge im Haushaltsjahr	Umbuchungen im Haushaltsjahr	Stand am 31.12.X1	Stand am 31.12.X	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Auflösungen	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	Stand am 31.12.X1	am 31.12.X1	am 31.12.X
	-Euro-	-Euro- +*	-Euro-	-Euro- +/-	-Euro- =	-Euro-	-Euro- +	-Euro- -	-Euro- -	-Euro- =	-Euro-	-Euro-
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. Immaterielle Vermögensgegenstände	154.722	382.815		-40.000	497.538	53.702	27.773			81.475	415.571	443.344
2. Sachvermögen ohne Vorräte und geringwertige Vermögensgegenstände	128.733.258	5.364.102	3.341.308	39.845	130.795.896	27.046.021	2.638.795			29.684.816	101.111.081	101.687.237
3. Finanzvermögen ohne Forderungen	1.023.232		87.267		935.965						935.965	1.023.232
<b>insgesamt</b>	<b>129.911.212</b>	<b>5.746.918</b>	<b>3.428.575</b>	<b>-155</b>	<b>132.229.399</b>	<b>27.099.723</b>	<b>2.666.568</b>			<b>29.766.291</b>	<b>102.462.616</b>	<b>103.153.812</b>

\* Die Vorzeichen sind gegenüber dem Muster 16 des Ausrüstungserlasses abgeändert worden

Tab. 41: Anlagenübersicht Modellkommune A

Forderungsübersicht nach § 56 Abs. 2 GemHKVO						
Art der Forderungen	Gesamtbetrag am	davon mit einer Restlaufzeit von			Gesamtbetrag am	mehr (+) weniger (-)
	31.12. des Haushaltsjahres	bis zu 1 Jahr	über 1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	31.12. des Vorjahres	
	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-
1	2	3	4	5	6	7
1. Öffentlich-rechtliche Forderungen	1.172.917	741.792	349.258	81.867	1.341.023	-168.106
2. Forderungen aus Transferleistungen	142.829	142.829			162.169	-19.340
3. Sonstige privatrechtlichen Forderungen	135.640	83.721	15.877	36.042	195.945	-60.304
<b>Summe aller Forderungen</b>	<b>1.451.387</b>	<b>968.342</b>	<b>365.136</b>	<b>117.909</b>	<b>1.699.137</b>	<b>-247.750</b>

Tab. 42: Forderungsübersicht Modellkommune A

Schuldenübersicht nach § 56 Abs. 3 GemHKVO						
Art der Schulden	Gesamtbetrag am 31.12. des Haushaltsjahres -Euro- 2	davon mit einer Restlaufzeit von			Gesamtbetrag am 31.12. des Vorjahres -Euro- 6	mehr (+) weniger (-) -Euro- 7
		bis zu 1 Jahr -Euro- 3	über 1 bis 5 Jahre -Euro- 4	mehr als 5 Jahre -Euro- 5		
1. Geldschulden						
1.1 Anleihen						
1.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	1.065.832			1.065.832	989.498	76.334
1.3 Liquiditätskredite						
1.4 sonstige Geldschulden						
2. Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften						
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	72.091	72.091				72.091
4. Transferverbindlichkeiten	114.020	114.020				114.020
5. Sonstige Verbindlichkeiten	162.541	162.541			84.287	78.254
<b>Schulden insgesamt</b>	<b>1.414.484</b>	<b>348.652</b>		<b>1.065.832</b>	<b>1.073.785</b>	<b>340.699</b>

Tab. 43: Schuldenübersicht Modellkommune A

## B Jahresabschluss der Modellkommune B

		Bilanz zum 31.12.			
		27.792 €	P1.	Nettoposition	9.055.267 €
<b>A1.</b>	<b>Immaterielles Vermögen</b>				
A1.2	Lizenzen	27.792 €	P1.1	Basis-Reinvermögen	3.815.933 €
<b>A2.</b>	<b>Sachvermögen</b>	<b>21.733.482 €</b>	<b>P1.1.1</b>	Reinvermögen	<b>9.671.933 €</b>
A2.1	Unb. Grundst. u. grundstückgl. Rechte an unb. Grundst.	1.684.530 €	P1.1.2	Sollfehlbetrag aus kameralem Abschluss (Minusbetrag)	<b>5.856.000 €</b>
A2.2	Beb. Grundst. u. grundstückgl. Rechte an beb. Grundst.	9.796.490 €	P1.3	Jahresergebnis	-459.520 €
A2.3	Infrastrukturvermögen	8.707.979 €	P1.4	Sonderposten	5.698.854 €
A2.5	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	340.392 €	P1.4.1	Investitionszuweisungen und -zuschüsse	3.592.950 €
A2.6	Maschinen und technische Anlagen; Fahrzeuge	375.474 €	P1.4.2	Beiträge und ähnliche Entgelte	1.881.239 €
A2.7	Betriebs- und Geschäftsausstattung, Pflanzen u. Tiere	354.646 €	P1.4.5	Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten	224.664 €
A2.8	Vorräte	16.182 €	<b>P2.</b>	<b>Schulden</b>	<b>12.482.302 €</b>
A2.9	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	457.790 €	P2.1	Geldschulden	12.451.538 €
<b>A3.</b>	<b>Finanzvermögen</b>	<b>671.182 €</b>	<b>P2.1.2</b>	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	5.274.792 €
A3.2	Beteiligungen	10.123 €	P2.1.3	Liquiditätskredite	7.176.746 €
A3.3	Sondervermögen mit Sonderrechnung	17.746 €	P2.3	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	30.764 €
A3.6	Öffentlich-rechtliche Forderungen	525.416 €	<b>P3.</b>	<b>Rückstellungen</b>	<b>2.129.744 €</b>
A3.7	Forderungen aus Transferleistungen	7.692 €	P3.1	Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen	1.976.145 €
A3.8	Privatrechtliche Forderungen	17.652 €	P3.2	Rückstellungen für Altersteilzeit und ähnliche Maßn.	41.334 €
A3.9	Sonstige Vermögensgegenstände	92.552 €	P3.8	Andere Rückstellungen	112.264 €
<b>A4.</b>	<b>Liquide Mittel</b>	<b>1.203.399 €</b>	<b>P4.</b>	<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	<b>9.962 €</b>
<b>A5.</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	<b>41.419 €</b>			
<b>A</b>	<b>Bilanzsumme Aktiva</b>	<b>23.677.274 €</b>	<b>P</b>	<b>Bilanzsumme Passiva</b>	<b>23.677.274 €</b>

Tab. 44: Bilanz Modellkommune B



Ergebnisrechnung		
E1	Steuern und ähnliche Abgaben	6.114.982 €
E2	Zuwendungen und allg. Umlagen	1.928.241 €
E3	Auflösungserträge aus Sonderposten	231.187 €
E5	Öffentlich-rechtliche Entgelte	219.924 €
E6	Privatrechtliche Entgelte	82.899 €
E7	Kostenerstattungen und Kostenumlagen	264.244 €
E8	Zinsen und ähnliche Finanzerträge	62.170 €
E11	Sonstige ordentliche Erträge	392.608 €
<b>E12</b>	<b>Summe ordentliche Erträge</b>	<b>9.296.254 €</b>
E13	Aufwendungen für aktives Personal	1.904.822 €
E14	Aufwendungen für Versorgung	74.800 €
E15	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	1.474.692 €
E16	Abschreibungen	539.285 €
E17	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	634.221 €
E18	Transferaufwendungen	4.736.010 €
E19	Sonstige ordentliche Aufwendungen	296.887 €
<b>E20</b>	<b>Summe ordentliche Aufwendungen</b>	<b>9.660.717 €</b>
<b>E21</b>	<b>Ordentliches Ergebnis</b>	<b>-364.464 €</b>
E22	Außerordentliche Erträge	1.908 €
E23	Außerordentliche Aufwendungen	96.964 €
<b>E24</b>	<b>Außerordentliches Ergebnis</b>	<b>-95.056 €</b>
<b>E25</b>	<b>Jahresergebnis</b>	<b>-459.520 €</b>

Tab. 45: Ergebnisrechnung Modellkommune B



Finanzrechnung		
F1	Steuern und ähnliche Abgaben	5.807.986 €
F2	Zuwendungen und allg. Umlagen	1.936.544 €
F4	Öffentlich-rechtliche Entgelte	217.162 €
F5	Privatrechtliche Entgelte	82.126 €
F6	Kostenerstattungen und Kostenumlagen	255.417 €
F7	Zinsen und ähnliche Einzahlungen	39.968 €
F9	Sonstige haushaltswirksame Einzahlungen	389.942 €
<b>F10</b>	<b>Summe der Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>	<b>8.729.145 €</b>
F11	Auszahlungen für aktives Personal	1.923.119 €
F12	Auszahlungen für Versorgung	99.567 €
F13	Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	1.355.324 €
F14	Zinsen und ähnliche Auszahlungen	543.575 €
F15	Transferauszahlungen	4.741.387 €
F16	Sonstige haushaltswirksame Auszahlungen	293.024 €
<b>F17</b>	<b>Summe der Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>	<b>8.955.998 €</b>
<b>F18</b>	<b>Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>	<b>-226.852 €</b>
F19	Zuwendungen für Investitionstätigkeit	278.717 €
F21	Veräußerung von Sachvermögen	1.051.309 €
<b>F24</b>	<b>Summe der Einzahlungen für Investitionstätigkeit</b>	<b>1.330.026 €</b>
F25	Erwerb von Grundstücken und Gebäuden	1.298 €
F26	Baumaßnahmen	523.101 €
F27	Erwerb von beweglichem Sachvermögen	82.517 €
F29	Aktivierbare Zuwendungen	15.185 €
<b>F31</b>	<b>Summe der Auszahlungen aus für Investitionstätigkeit</b>	<b>622.100 €</b>
<b>F32</b>	<b>Saldo aus Investitionstätigkeit</b>	<b>707.926 €</b>
<b>F33</b>	<b>Finanzmittel-Überschuss/-Fehlbetrag</b>	<b>481.074 €</b>
F35	Auszahlungen; Tilgungen von Krediten und Rückzahlung v. inneren Darlehen	871.751 €
<b>F36</b>	<b>Saldo aus Finanzierungstätigkeit</b>	<b>871.751 €</b>
<b>F37</b>	<b>Finanzmittelbestand</b>	<b>-390.678 €</b>
F38	Haushaltsunwirksame Einzahlungen	1.370.346 €
F39	Haushaltsunwirksame Auszahlungen	382.282 €
<b>F41</b>	<b>Saldo aus haushaltsunwirksamen Vorgängen</b>	<b>988.064 €</b>
<b>F42</b>	<b>+/- Anfangsbestand an Zahlungsmitteln zu Beginn des Jahres</b>	<b>606.013 €</b>
<b>F43</b>	<b>=Endbestand an Zahlungsmitteln</b>	<b>1.203.399 €</b>

Tab. 46: Finanzrechnung Modellkommune B

Anlagenübersicht gemäß § 56 Abs. 1 GemHKVO												
Anlagevermögen	Entwicklung der Anschaffungs- und Herstellungswerte					Entwicklung der Abschreibungen					Buchwerte	
	Stand am 31.12.X	Zugänge im Haushaltsjahr	Abgänge im Haushaltsjahr	Umbuchungen im Haushaltsjahr	Stand am 31.12.X1	Stand am 31.12.X	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Auflösungen	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	Stand am 31.12.X1	am 31.12.X1	am 31.12.X
	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. Immaterielle Vermögensgegenstände	41.206	+	-	+/-	=	7	+	-	-	=	-	-
2. Sachvermögen ohne Vorräte und geringwertige Vermögensgegenstände	41.331.982	622.100	1.295.289		41.206	7.778	5.636			13.414	27.792	33.427
3. Finanzvermögen ohne Forderungen	27.869				27.869							
<b>insgesamt</b>	<b>41.401.057</b>	<b>622.100</b>	<b>1.295.289</b>		<b>40.727.867</b>	<b>18.638.716</b>	<b>465.114</b>	<b>148.924</b>		<b>18.954.906</b>	<b>21.772.962</b>	<b>22.762.340</b>

\* Die Vorzeichen sind gegenüber dem Muster 16 des A usführungserlasses abgeändert worden

Tab. 47: Anlagenübersicht Modellkommune B

Forderungsübersicht nach § 56 Abs. 2 GemHKVO						
Art der Forderungen	Gesamtbetrag am	davon mit einer Restlaufzeit von			Gesamtbetrag am	mehr (+) weniger (-)
	31.12. des Haushaltsjahres	bis zu 1 Jahr	über 1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	31.12. des Vorjahres	
	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-
1	2	3	4	5	6	7
1. Öffentlich-rechtliche Forderungen	525.416	459.854	65.562		232.722	292.694
2. Forderungen aus Transferleistungen	7.692	7.692			87.463	-79.771
3. Sonstige privatrechtlichen Forderungen	17.652	17.445	21	187	10.735	6.917
<b>Summe aller Forderungen</b>	<b>550.760</b>	<b>484.991</b>	<b>65.583</b>	<b>187</b>	<b>330.920</b>	<b>219.840</b>

Tab. 48: Forderungsübersicht Modellkommune B

Schuldenübersicht nach § 56 Abs. 3 GemHKVO						
Art der Schulden	Gesamtbetrag am 31.12. des Haushaltsjahres -Euro-	davon mit einer Restlaufzeit von			Gesamtbetrag am 31.12. des Vorjahres -Euro-	mehr (+) weniger (-)
		bis zu 1 Jahr -Euro-	über 1 bis 5 Jahre -Euro-	mehr als 5 Jahre -Euro-		
1	2	3	4	5	6	7
1. Geldschulden						
1.1 Anleihen						
1.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	5.274.792			5.274.792	6.146.543	-871.751
1.3 Liquiditätskredite	7.176.746	4.139.846	3.036.900		6.073.800	1.102.946
1.4 sonstige Geldschulden						
2. Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften						
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	30.764	30.764				30.764
4. Transferverbindlichkeiten						
5. Sonstige Verbindlichkeiten						
<b>Schulden insgesamt</b>	<b>12.482.302</b>	<b>4.170.610</b>	<b>3.036.900</b>	<b>5.274.792</b>	<b>12.220.343</b>	<b>-840.987</b>

Tab. 49: Schuldenübersicht Modellkommune B

## C Jahresabschluss der Modellkommune C

		Bilanz zum 31.12.			
	Immaterielles Vermögen	14.529 €	P1.	Nettoposition	46.790.870 €
A1.2	Lizenzen	14.529 €	P1.1	Basis-Reinvermögen	34.226.338 €
<b>A2.</b>	<b>Sachvermögen</b>	<b>67.333.915 €</b>	<b>P1.1.1</b>	Reinvermögen	34.226.338 €
A2.1	Unb. Grundst. u. grundstücksgl. Rechte an unb. Grundst.	1.383.543 €	P1.3	Jahresergebnis	-454.301 €
A2.2	Beb. Grundst. u. grundstücksgl. Rechte an beb. Grundst.	21.028.451 €	P1.4	Sonderposten	13.018.833 €
A2.3	Infrastrukturvermögen	41.126.966 €	P1.4.1	Investitionszuweisungen und -zuschüsse	6.590.038 €
A2.5	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	58.293 €	P1.4.2	Beiträge und ähnliche Entgelte	5.646.445 €
A2.6	Maschinen und technische Anlagen; Fahrzeuge	1.102.752 €	P1.4.5	Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten	782.350 €
A2.7	Betriebs- und Geschäftsausstattung; Pflanzen u. Tiere	1.181.298 €	<b>P2.</b>	<b>Schulden</b>	<b>11.088.824 €</b>
A2.9	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	1.452.610 €	P2.1	Geldschulden	4.822.950 €
<b>A3.</b>	<b>Finanzvermögen</b>	<b>544.780 €</b>	<b>P2.1.2</b>	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	4.822.950 €
A3.2	Beteiligungen	24.194 €	P2.2	Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften	6.222.660 €
A3.4	Ausleihungen	1.656 €	P2.3	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	13.747 €
A3.6	Öffentlich-rechtliche Forderungen	447.478 €	P2.4	Transferverbindlichkeiten	417 €
A3.8	Privatrechtliche Forderungen	71.452 €	P2.4.7	Andere Transferverbindlichkeiten	417 €
<b>A4.</b>	<b>Liquide Mittel</b>	<b>461.210 €</b>	<b>P2.5</b>	Sonstige Verbindlichkeiten	29.051 €
<b>A5.</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	<b>83.161 €</b>	<b>P2.5.1</b>	Durchlaufende Posten	25.781 €
			P2.5.4	Andere sonstige Verbindlichkeiten	3.270 €
			<b>P3.</b>	<b>Rückstellungen</b>	<b>10.112.945 €</b>
			P3.1	Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen	4.837.508 €
			P3.2	Rückstellungen für Altersteilzeit und ähnliche Maßn.	419.088 €
			P3.3	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	253.075 €
			P3.6	Rückstellungen i. R. des Finanzausgl. u. v. Steuerschuld.	4.520.879 €
			P3.8	Andere Rückstellungen	82.394 €
			<b>P4.</b>	<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	<b>444.955 €</b>
<b>A</b>	<b>Bilanzsumme Aktiva</b>	<b>68.437.595 €</b>	<b>P</b>	<b>Bilanzsumme Passiva</b>	<b>68.437.595 €</b>

Tab. 50: Bilanz Modellkommune C



<b>Ergebnisrechnung</b>		
E1	Steuern und ähnliche Abgaben	8.796.256 €
E2	Zuwendungen und allg. Umlagen	2.128.359 €
E3	Auflösungserträge aus Sonderposten	796.197 €
E5	Öffentlich-rechtliche Entgelte	318.367 €
E6	Privatrechtliche Entgelte	308.518 €
E7	Kostenerstattungen und Kostenumlagen	135.983 €
E8	Zinsen und ähnliche Finanzerträge	145.554 €
E11	Sonstige ordentliche Erträge	716.143 €
<b>E12</b>	<b>Summe ordentliche Erträge</b>	<b>13.345.376 €</b>
E13	Aufwendungen für aktives Personal	3.204.169 €
E15	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	1.908.169 €
E16	Abschreibungen	1.841.243 €
E17	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	547.180 €
E18	Transferaufwendungen	5.911.625 €
E19	Sonstige ordentliche Aufwendungen	411.593 €
<b>E20</b>	<b>Summe ordentliche Aufwendungen</b>	<b>13.823.980 €</b>
<b>E21</b>	<b>Ordentliches Ergebnis</b>	<b>-478.604 €</b>
E22	Außerordentliche Erträge	41.374 €
E23	Außerordentliche Aufwendungen	17.071 €
<b>E24</b>	<b>Außerordentliches Ergebnis</b>	<b>24.303 €</b>
<b>E25</b>	<b>Jahresergebnis</b>	<b>-454.301 €</b>

Tab. 51: Ergebnisrechnung Modellkommune C



Finanzrechnung		
F1	Steuern und ähnliche Abgaben	8.910.829 €
F2	Zuwendungen und allg. Umlagen	1.999.401 €
F3	Sonstige Transfereinzahlungen	131 €
F4	Öffentlich-rechtliche Entgelte	314.682 €
F5	Privatrechtliche Entgelte	307.733 €
F6	Kostenerstattungen und Kostenumlagen	152.466 €
F7	Zinsen und ähnliche Einzahlungen	72.843 €
F9	Sonstige haushaltswirksame Einzahlungen	439.239 €
<b>F10</b>	<b>Summe der Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>	<b>12.197.323 €</b>
F11	Auszahlungen für aktives Personal	3.066.338 €
F13	Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	1.857.151 €
F14	Zinsen und ähnliche Auszahlungen	528.253 €
F15	Transferauszahlungen	6.204.165 €
F16	Sonstige haushaltswirksame Auszahlungen	439.146 €
<b>F17</b>	<b>Summe der Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>	<b>12.095.054 €</b>
<b>F18</b>	<b>Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>	<b>102.269 €</b>
F19	Zuwendungen für Investitionstätigkeit	476.430 €
F20	Beiträge u.ä. Entgelte für Investitionstätigkeit	6.160 €
F21	Veräußerung von Sachvermögen	62.533 €
F22	Veräußerung von Finanzvermögensanlagen	2.898 €
<b>F24</b>	<b>Summe der Einzahlungen für Investitionstätigkeit</b>	<b>548.022 €</b>
F25	Erwerb von Grundstücken und Gebäuden	143.211 €
F26	Baumaßnahmen	2.014.619 €
F27	Erwerb von beweglichem Sachvermögen	265.234 €
F29	Aktivierbare Zuwendungen	29.812 €
<b>F31</b>	<b>Summe der Auszahlungen aus für Investitionstätigkeit</b>	<b>2.452.876 €</b>
<b>F32</b>	<b>Saldo aus Investitionstätigkeit</b>	<b>-1.904.854 €</b>
<b>F33</b>	<b>Finanzmittel-Überschuss/-Fehlbetrag</b>	<b>-1.802.585 €</b>
F35	Auszahlungen; Tilgungen von Krediten und Rückzahlung v. inneren Darlehen	709.996 €
<b>F36</b>	<b>Saldo aus Finanzierungstätigkeit</b>	<b>709.996 €</b>
<b>F37</b>	<b>Finanzmittelbestand</b>	<b>-2.512.581 €</b>
F38	Haushaltsunwirksame Einzahlungen	50.797 €
F39	Haushaltsunwirksame Auszahlungen	10.947 €
<b>F41</b>	<b>Saldo aus haushaltsunwirksamen Vorgängen</b>	<b>39.850 €</b>
<b>F42</b>	<b>+/- Anfangsbestand an Zahlungsmitteln zu Beginn des Jahres</b>	<b>2.933.941 €</b>
<b>F43</b>	<b>=Endbestand an Zahlungsmitteln</b>	<b>461.210 €</b>

Tab. 52: Finanzrechnung Modellkommune C

Anlagenübersicht gemäß § 56 Abs. 1 GemHKVO												
Anlagevermögen	Entwicklung der Anschaffungs- und Herstellungswerte					Entwicklung der Abschreibungen					Buchwerte	
	Stand am 31.12.X	Zugänge im Haushaltsjahr	Abgänge im Haushaltsjahr	Umbuchungen im Haushaltsjahr	Stand am 31.12.X1	Stand am 31.12.X	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Auflösungen	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	Stand am 31.12.X1	am 31.12.X1	am 31.12.X
	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-	-Euro-
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. Immaterielle Vermögensgegenstände	22.780	2.223			25.003	7.541	2.933			10.474	14.529	17.462
2. Sachvermögen ohne Vorräte und geringwertige Vermögensgegenstände	80.618.352	2.467.361	42.596		83.043.117	14.500.767	1.214.036	5.602		15.709.202	67.333.915	66.117.585
3. Finanzvermögen ohne Forderungen	24.194				24.194						24.194	24.194
<b>insgesamt</b>	<b>80.665.326</b>	<b>2.469.584</b>	<b>42.596</b>		<b>83.092.314</b>	<b>14.508.308</b>	<b>1.216.969</b>	<b>5.602</b>		<b>15.719.676</b>	<b>67.372.638</b>	<b>66.159.241</b>

\* Die Vorzeichen sind gegenüber dem Muster 16 des Ausführungserlasses abgeändert worden

Tab. 53: Anlagenübersicht Modellkommune C

Forderungsübersicht nach § 56 Abs. 2 GemHKVO						
Art der Forderungen	Gesamtbetrag am 31.12. des Haushaltsjahres	davon mit einer Restlaufzeit von			Gesamtbetrag am 31.12. des Vorjahres	mehr (+) weniger (-)
	-Euro-	bis zu 1 Jahr -Euro-	über 1 bis 5 Jahre -Euro-	mehr als 5 Jahre -Euro-	-Euro-	
1	2	3	4	5	6	7
1. Öffentlich-rechtliche Forderungen	447.478	447.478			561.649	-114.171
2. Forderungen aus Transferleistungen					87.929	-87.929
3. Sonstige privatrechtlichen Forderungen	71.452	71.452			41.063	30.389
<b>Summe aller Forderungen</b>	<b>518.930</b>	<b>518.930</b>			<b>690.641</b>	<b>-171.711</b>

Tab. 54: Forderungsübersicht Modellkommune C

Schuldenübersicht nach § 56 Abs. 3 GemHKVO						
Art der Schulden	Gesamtbetrag am 31.12. des Haushaltsjahres	davon mit einer Restlaufzeit von			Gesamtbetrag am 31.12. des Vorjahres	mehr (+) weniger (-)
		bis zu 1 Jahr -Euro-	über 1 bis 5 Jahre -Euro-	mehr als 5 Jahre -Euro-		
1	2	3	4	5	6	7
1. Geldschulden						
1.1 Anleihen						
1.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	4.822.950			4.822.950	5.532.945	-709.995
1.3 Liquiditätskredite						
1.4 sonstige Geldschulden						
2. Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften	6.222.660			6.222.660	6.409.103	-186.443
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	13.747	13.747			80.668	-66.921
4. Transferverbindlichkeiten	417	417			23.918	-23.501
5. Sonstige Verbindlichkeiten	29.051	29.051			26.127	2.924
<b>Schulden insgesamt</b>	<b>11.088.825</b>	<b>43.215</b>		<b>11.045.610</b>	<b>12.072.761</b>	<b>-983.936</b>

Tab. 55: Schuldenübersicht Modellkommune C

## D Aufbereitung der Bilanz von Modellkommune A

<b>Modellkommune A</b>		
I.	Immaterielles Vermögen	81.681 €
II.	Sachvermögen	101.237.244 €
	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an unb. Grundstücke	19.203.272 €
	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an beb. Grundstücke	46.079.620 €
	Infrastrukturvermögen	30.106.694 €
	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	166.916 €
	Maschinen und technische Anlagen; Fahrzeuge	1.241.584 €
	Betriebs- und Geschäftsausstattung, Pflanzen und Tiere	2.611.978 €
	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	1.827.179 €
III.	Finanzvermögen	1.419.010 €
	Beteiligungen	130.799 €
	Ausleihungen	805.166 €
	Forderungen (Restlaufzeit ≥ 1 Jahr)	483.045 €
	<b>Bilanzanalytisches Anlagevermögen</b>	<b>102.737.935 €</b>
I.	Vorräte	0 €
II.	Forderungen	968.342 €
	Öffentlich-rechtliche Forderungen	741.792 €
	Forderungen aus Transferleistungen	142.829 €
	Privatrechtliche Forderungen	83.721 €
III.	Sonstige Vermögensgegenstände	78.857 €
IV.	Liquide Mittel	10.634.096 €
V.	Aktive Rechnungsabgrenzung	195.740 €
	<b>Bilanzanalytisches Umlaufvermögen</b>	<b>11.877.035 €</b>

Tab. 56: Bilanzanalytisches Anlage- und Umlaufvermögen Modellkommune A



Modellkommune A			
I.		Basis-Reinvermögen	74.527.094 €
	+	Reinvermögen	74.527.094 €
	-	Sollfehlbetrag aus kameralem Abschluss (Minusbetrag)	0 €
II.		Rücklagen	0 €
III.		Jahresergebnis	1.346.541 €
	-	Fehlbeträge aus Vorjahren	0 €
	+/-	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0 €
IV.		Sonderposten	25.398.151 €
	+	Investitionszuweisungen und -zuschüsse	16.701.098 €
	+	Beiträge und ähnliche Entgelte	8.697.052 €
	+	Bewertungsausgleich	0 €
	=	<b>Bilanzanalytisches Eigenkapital</b>	<b>101.271.785 €</b>

I.		Sonderposten	4.012.679 €
	+	Gebührenaussgleich	2.954 €
	+	Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten	1.537.710 €
	+	Sonstige Sonderposten	2.472.015 €
II.		Geldschulden	1.065.832 €
	+	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	1.065.832 €
III.		Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften	0 €
IV.		Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	72.091 €
V.		Transferverbindlichkeiten	114.020 €
	+	Steuerverbindlichkeiten	114.020 €
VI.		Sonstige Verbindlichkeiten	162.541 €
	+	Durchlaufende Posten	162.541 €
VII.		Rückstellungen	7.884.191 €
	+	Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen	7.371.637 €
	+	Rückstellungen für Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen	512.554 €
VIII.		Passive Rechnungsabgrenzung	31.831 €
	=	<b>Bilanzanalytisches Fremdkapital</b>	<b>13.343.185 €</b>

Tab. 57: Bilanzanalytisches Eigen- und Fremdkapital Modellkommune A

Modellkommune A		Kurzfristig	Mittelfristig	Langfristig
I.	Sonderposten			
	+		2.954 €	
	+	1.537.710 €		
	+	2.472.015 €		
II.	Geldschulden			
	+			1.065.832 €
III.	Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften			
IV.	Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	72.091 €		
V.	Transferverbindlichkeiten			
	+	114.020 €		
VI.	Sonstige Verbindlichkeiten			
	+	162.541 €		
VII.	Rückstellungen			
	+			7.371.637 €
	+		512.554 €	
VIII.	Passive Rechnungsabgrenzung	31.831 €		
	=	<b>4.390.208 €</b>	<b>515.508 €</b>	<b>8.437.469 €</b>

Tab. 58: Bilanzanalytisches Fremdkapital nach Fälligkeit Modellkommune A

## E Aufbereitung der Bilanz von Modellkommune B

<b>Modellkommune B</b>		
I.	Immaterielles Vermögen	27.792 €
II.	Sachvermögen	21.717.301 €
	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an unb. Grundstücke	1.684.530 €
	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an beb. Grundstücke	9.796.490 €
	Infrastrukturvermögen	8.707.979 €
	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	340.392 €
	Maschinen und technische Anlagen; Fahrzeuge	375.474 €
	Betriebs- und Geschäftsausstattung, Pflanzen und Tiere	354.646 €
	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	457.790 €
III.	Finanzvermögen	93.639 €
	Beteiligungen	10.123 €
	Sondervermögen mit Sonderrechnung	17.746 €
	Forderungen (Restlaufzeit ≥ 1 Jahr)	65.770 €
	<b>Bilanzanalytisches Anlagevermögen</b>	<b>21.838.732 €</b>
I.	Vorräte	16.182 €
II.	Forderungen	484.991 €
	Öffentlich-rechtliche Forderungen	459.854 €
	Forderungen aus Transferleistungen	7.692 €
	Privatrechtliche Forderungen	17.445 €
III.	Sonstige Vermögensgegenstände	92.552 €
IV.	Liquide Mittel	1.203.399 €
V.	Aktive Rechnungsabgrenzung	41.419 €
	<b>Bilanzanalytisches Umlaufvermögen</b>	<b>1.838.543 €</b>

Tab. 59: Bilanzanalytisches Anlage- und Umlaufvermögen Modellkommune B



Modellkommune B			
I.		Basis-Reinvermögen	3.815.933 €
	+	Reinvermögen	9.671.933 €
	-	Sollfehlbetrag aus kameralem Abschluss (Minusbetrag)	5.856.000 €
II.		Rücklagen	0 €
III.		Jahresergebnis	-459.520 €
	-	Fehlbeträge aus Vorjahren	0 €
	+/-	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	-459.520 €
IV.		Sonderposten	5.474.189 €
	+	Investitionszuweisungen und -zuschüsse	3.592.950 €
	+	Beiträge und ähnliche Entgelte	1.881.239 €
	+	Bewertungsausgleich	0 €
	=	<b>Bilanzanalytisches Eigenkapital</b>	<b>8.830.602 €</b>

I.		Sonderposten	224.664 €
	+	Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten	224.664 €
II.		Geldschulden	12.451.538 €
	+	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	5.274.792 €
	+	Liquiditätskredite	7.176.746 €
III.		Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften	0 €
IV.		Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	30.764 €
V.		Transferverbindlichkeiten	0 €
VI.		Sonstige Verbindlichkeiten	0 €
VII.		Rückstellungen	2.129.744 €
	+	Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen	1.976.145 €
	+	Rückstellungen für Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen	41.334 €
	+	Andere Rückstellungen	112.264 €
VIII.		Passive Rechnungsabgrenzung	9.962 €
	=	<b>Bilanzanalytisches Fremdkapital</b>	<b>14.846.672 €</b>

Tab. 60: Bilanzanalytisches Eigen- und Fremdkapital Modellkommune B

Modellkommune B		Kurzfristig	Mittelfristig	Langfristig
I.				
	+	224.664 €		
II.				
	+			5.274.793 €
	+	4.139.846 €	3.036.900 €	
III.				
IV.		30.764 €		
V.				
VI.				
VII.				
	+			1.976.145 €
	+		41.334 €	
	+	112.264 €		
VIII.		9.962 €		
	=	<b>4.517.500 €</b>	<b>3.078.234 €</b>	<b>7.250.938 €</b>

Tab. 61: Bilanzanalytisches Fremdkapital nach Fälligkeit Modellkommune B

## F Aufbereitung der Bilanz von Modellkommune C

<b>Modellkommune C</b>		
I.	Immaterielles Vermögen	14.529 €
II.	Sachvermögen	67.333.915 €
	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an unb. Grundstücke	1.383.543 €
	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte an beb. Grundstücke	21.028.451 €
	Infrastrukturvermögen	41.126.966 €
	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	58.293 €
	Maschinen und technische Anlagen; Fahrzeuge	1.102.752 €
	Betriebs- und Geschäftsausstattung, Pflanzen und Tiere	1.181.298 €
	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	1.452.610 €
III.	Finanzvermögen	25.850 €
	Beteiligungen	24.194 €
	Ausleihungen	1.656 €
	<b>Bilanzanalytisches Anlagevermögen</b>	<b>67.374.294 €</b>
I.	Vorräte	0 €
II.	Forderungen	518.930 €
	Öffentlich-rechtliche Forderungen	447.478 €
	Forderungen aus Transferleistungen	0 €
	Privatrechtliche Forderungen	71.452 €
III.	Sonstige Vermögensgegenstände	0 €
IV.	Liquide Mittel	461.210 €
V.	Aktive Rechnungsabgrenzung	83.161 €
	<b>Bilanzanalytisches Umlaufvermögen</b>	<b>1.063.301 €</b>

Tab. 62: Bilanzanalytisches Anlage- und Umlaufvermögen Modellkommune C



<b>Modellkommune C</b>			
I.		Basis-Reinvermögen	34.226.338 €
	+	Reinvermögen	34.226.338 €
	-	Sollfehlbetrag aus kameralem Abschluss (Minusbetrag)	0 €
II.		Rücklagen	0 €
III.		Jahresergebnis	-454.301 €
	-	Fehlbeträge aus Vorjahren	0 €
	+/-	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	454.301 €
IV.		Sonderposten	12.236.484 €
	+	Investitionszuweisungen und -zuschüsse	6.590.038 €
	+	Beiträge und ähnliche Entgelte	5.646.445 €
	+	Bewertungsausgleich	0 €
	=	<b>Bilanzanalytisches Eigenkapital</b>	<b>46.008.521 €</b>

I.		Sonderposten	782.350 €
	+	Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten	782.350 €
II.		Geldschulden	4.822.950 €
	+	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	4.822.950 €
III.		Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften	6.222.660 €
IV.		Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	13.747 €
V.		Transferverbindlichkeiten	417 €
	+	Andere Transferverbindlichkeiten	417 €
VI.		Sonstige Verbindlichkeiten	29.051 €
	+	Durchlaufende Posten	25.781 €
	+	Andere sonstige Verbindlichkeiten	3.270 €
VII.		Rückstellungen	10.112.945 €
	+	Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen	4.837.508 €
	+	Rückstellungen für Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen	419.088 €
	+	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	253.075 €
	+	Rückstellungen i. R. d. Finanzausgleichs u. Steuerschuldverh.	4.520.879 €
	+	Andere Rückstellungen	82.394 €
VIII.		Passive Rechnungsabgrenzung	444.955 €
	=	<b>Bilanzanalytisches Fremdkapital</b>	<b>22.429.074 €</b>

Tab. 63: Bilanzanalytisches Eigen- und Fremdkapital Modellkommune C



Modellkommune C		Kurzfristig	Mittelfristig	Langfristig
I.	Sonderposten			
	+ Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten	782.350 €		
II.	Geldschulden			
	+ Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen			4.822.950 €
III.	Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften			6.222.660 €
IV.	Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	13.747 €		
V.	Transferverbindlichkeiten			
	+ Andere Transferverbindlichkeiten	417 €		
VI.	Sonstige Verbindlichkeiten			
	+ Durchlaufende Posten	25.781 €		
	+ Andere sonstige Verbindlichkeiten	3.270 €		
VII.	Rückstellungen			
	+ Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen			4.837.508 €
	+ Rückstellungen für Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen		419.088 €	
	+ Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung		253.075 €	
	+ Rückstellungen i. R. d. Finanzausgleichs u. Steuerschuldverh.	4.520.879 €		
	+ Andere Rückstellungen	82.394 €		
VIII.	Passive Rechnungsabgrenzung	444.955 €		
	= <b>Bilanzanalytisches Fremdkapital</b>	<b>5.873.793 €</b>	<b>672.163 €</b>	<b>15.883.118 €</b>

**Tab. 64: Bilanzanalytisches Fremdkapital nach Fälligkeit Modellkommune C**

## G Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung

Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung Modellkommune A									
Anlagenintensität	=	Anlagevermögen	* 100	=	102.737.935 €	* 100	=	89,38%	
		Gesamtvermögen			114.948.860 €				
Investitionsquote	=	(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen	* 100	=	2.405.609 €	* 100	=	1,87%	
		Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zu Beginn des HH-Jahres			128.887.980 €				
Reinvestitionsquote	=	(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen	* 100	=	2.405.609 €	* 100	=	90,21%	
		Abschreibungen im HH-Jahr auf immaterielles Vermögen u. Sachanlagen			2.666.568 €				
Abschreibungsquote	=	Abschreibungen im HH-Jahr auf immaterielles Vermögen u. Sachanlagen	* 100	=	2.666.568 €	* 100	=	2,03%	
		Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zum Ende des HH-Jahres			131.293.434 €				
Anlagenabnutzungsgrad	=	Kum. Abschreibungen a. immaterielles Vermögen und Sachanlagen zum Ende des HH-Jahres	* 100	=	29.766.291 €	* 100	=	22,67%	
		Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zum Ende des HH-Jahres			131.293.434 €				
Selbstfinanzierungsgrad	=	Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit	* 100	=	808.829 €	* 100	=	33,62%	
		(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen			2.405.609 €				

Tab. 65: Kennzahlen stetige Aufgabenerfüllung Modellkommune A

Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung Modellkommune B									
Anlagenintensität	=	Anlagevermögen	* 100 =	21.838.732 €	* 100 =	23.677.274 €	=	92,23%	
		Gesamtvermögen							
Investitionsquote	=	(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen	* 100 =	-524.265 €	* 100 =	41.373.187 €	=	-1,27%	
		Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zu Beginn des HH-Jahres							
Reinvestitionsquote	=	(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen	* 100 =	-524.265 €	* 100 =	465.114 €	=	-112,72%	
		Abschreibungen im HH-Jahr auf immaterielles Vermögen u. Sachanlagen							
Abschreibungsquote	=	Abschreibungen im HH-Jahr auf immaterielles Vermögen u. Sachanlagen	* 100 =	465.114 €	* 100 =	40.699.998 €	=	1,14%	
		Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zum Ende des HH-Jahres							
Anlagenabnutzungsgrad	=	Kum. Abschreibungen a. immaterielles Vermögen und Sachanlagen zum Ende des HH-Jahres	* 100 =	18.954.906 €	* 100 =	40.699.998 €	=	46,57%	
		Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zum Ende des HH-Jahres							
Selbstfinanzierungsgrad	=	Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit	* 100 =	-226.852 €	* 100 =	-524.265 €	=	-	
		(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen							

Tab. 66: Kennzahlen stetige Aufgabenerfüllung Modellkommune B

Kennzahlen zur stetigen Aufgabenerfüllung Modellkommune C									
Anlagenintensität	=	Anlagevermögen	* 100	=	67.374.294 €	* 100	=	98,45%	
		Gesamtvermögen			68.437.595 €				
Investitionsquote	=	(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen	* 100	=	2.432.590 €	* 100	=	3,02%	
		Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zu Beginn des HH-Jahres			80.641.132 €				
Reinvestitionsquote	=	(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen	* 100	=	2.432.590 €	* 100	=	199,89%	
		Abschreibungen im HH-Jahr auf immaterielles Vermögen u. Sachanlagen			1.216.969 €				
Abschreibungsquote	=	Abschreibungen im HH-Jahr auf immaterielles Vermögen u. Sachanlagen	* 100	=	1.216.969 €	* 100	=	1,47%	
		Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zum Ende des HH-Jahres			83.068.120 €				
Anlagenabnutzungsgrad	=	Kum. Abschreibungen a. immaterielles Vermögen und Sachanlagen zum Ende des HH-Jahres	* 100	=	15.719.676 €	* 100	=	18,92%	
		Immaterielles Vermögen u. Sachanlagen im HH-Jahr zu ursp. AHW zum Ende des HH-Jahres			83.068.120 €				
Selbstfinanzierungsgrad	=	Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit	* 100	=	102.269 €	* 100	=	4,20%	
		(Netto-) Investitionen bei immateriellem Vermögen und Sachanlagen			2.432.590 €				

Tab. 67: Kennzahlen stetige Aufgabenerfüllung Modellkommune C

## H Ergebnisspaltung

Modellkommune A			
<b>Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>			
= -738.737 € (ordentliches Ergebnis)			
- 160.447 € (Zinsen und ähnliche Finanzerträge)			
+ 13.927 € (Zinsen und ähnliche Aufwendungen)			
	+	=	<b>Ordentliches Ergebnis</b>
			-738.737 €
<b>Finanzergebnis</b>			
= 160.447 € (Zinsen und ähnliche Finanzerträge)			
- 13.927 € (Zinsen und ähnliche Aufwendungen)			
		+	=
			<b>Jahresergebnis</b>
			1.346.541 €
<b>Außerordentliche Erträge</b>			
2.103.399 €			
		-	=
			<b>Außerordentliches Ergebnis</b>
			2.085.277 €
<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>			
18.121 €			

Tab. 68: Ergebnisspaltung Modellkommune A

Modellkommune B			
<b>Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>			
= -364.464 € (ordentliches Ergebnis)			
- 62.170 € (Zinsen und ähnliche Finanzerträge)			
+ 634.221 € (Zinsen und ähnliche Aufwendungen)			
	+	=	<b>Ordentliches Ergebnis</b>
			-364.464 €
<b>Finanzergebnis</b>			
= 62.170 € (Zinsen und ähnliche Finanzerträge)			
- 634.221 € (Zinsen und ähnliche Aufwendungen)			
		+	=
			<b>Jahresergebnis</b>
			-459.520 €
<b>Außerordentliche Erträge</b>			
1.908 €			
		-	=
			<b>Außerordentliches Ergebnis</b>
			-95.056 €
<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>			
96.964 €			

Tab. 69: Ergebnisspaltung Modellkommune B



Modellkommune C			
<b>Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit</b>			
= -478.604 € (ordentliches Ergebnis)			
- 145.554 € (Zinsen und ähnliche Finanzerträge)			
+ 547.180 € (Zinsen und ähnliche Aufwendungen)			
+	=	<b>Ordentliches Ergebnis</b>	
		-478.604 €	
<b>Finanzergebnis</b>			
= 145.554 € (Zinsen und ähnliche Finanzerträge)			
- 547.180 € (Zinsen und ähnliche Aufwendungen)			
		+	=
			<b>Jahresergebnis</b>
			-454.301 €
<b>Außerordentliche Erträge</b>			
41.374 €			
		-	=
		<b>Außerordentliches Ergebnis</b>	
		24.303 €	
<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>			
17.071 €			

Tab. 70: Ergebnisspaltung Modellkommune C

## I Kennzahlen zu Aufwands- und Ertragsarten

Kennzahlen zu Aufwands- und Ertragsarten Modellkommune A									
Steuerquote	=	Steuern und ähnliche Abgaben	* 100	=	25.555.471 €	* 100	=	76,97%	
		Ordentliche Erträge			33.203.647 €				
Zuwendungsquote	=	Zuwendungen und allgemeine Umlagen	* 100	=	1.696.894 €	* 100	=	5,11%	
		Ordentliche Erträge			33.203.647 €				
Personalaufwandsquote	=	Aufwendungen für aktives Personal	* 100	=	5.294.553 €	* 100	=	15,60%	
		Ordentliche Aufwendungen			33.942.384 €				
Transferaufwandsquote	=	Transferaufwendungen	* 100	=	20.680.367 €	* 100	=	60,93%	
		Ordentliche Aufwendungen			33.942.384 €				
Zinsaufwandsquote	=	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	* 100	=	13.927 €	* 100	=	0,04%	
		Ordentliche Aufwendungen			33.942.384 €				
Abschreibungsaufwandsquote	=	Abschreibungen	* 100	=	3.029.149 €	* 100	=	8,92%	
		Ordentliche Aufwendungen			33.942.384 €				

Tab. 71: Kennzahlen Aufwands- und Ertragsarten Modellkommune A

Kennzahlen zu Aufwands- und Ertragsarten Modellkommune B									
Steuerquote	=	Steuern und ähnliche Abgaben	* 100	=	6.114.982 €	* 100	=	65,78%	
		Ordentliche Erträge			9.296.254 €				
Zuwendungsquote	=	Zuwendungen und allgemeine Umlagen	* 100	=	1.928.241 €	* 100	=	20,74%	
		Ordentliche Erträge			9.296.254 €				
Personalaufwandsquote	=	Aufwendungen für aktives Personal	* 100	=	1.904.822 €	* 100	=	19,72%	
		Ordentliche Aufwendungen			9.660.717 €				
Transferaufwandsquote	=	Transferaufwendungen	* 100	=	4.736.010 €	* 100	=	49,02%	
		Ordentliche Aufwendungen			9.660.717 €				
Zinsaufwandsquote	=	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	* 100	=	634.221 €	* 100	=	6,56%	
		Ordentliche Aufwendungen			9.660.717 €				
Abschreibungsaufwandsquote	=	Abschreibungen	* 100	=	539.285 €	* 100	=	5,58%	
		Ordentliche Aufwendungen			9.660.717 €				

Tab. 72: Kennzahlen Aufwands- und Ertragsarten Modellkommune B

Kennzahlen zu Aufwands- und Ertragsarten Modellkommune C									
Steuerquote	=	Steuern und ähnliche Abgaben	* 100	=	8.796.256 €	* 100	=	8.796.256 €	65,91%
					13.345.376 €				
Zuwendungsquote	=	Zuwendungen und allgemeine Umlagen	* 100	=	2.128.359 €	* 100	=	2.128.359 €	15,95%
					13.345.376 €				
Personalaufwandsquote	=	Aufwendungen für aktives Personal	* 100	=	3.204.169 €	* 100	=	3.204.169 €	23,18%
					13.823.980 €				
Transferaufwandsquote	=	Transferaufwendungen	* 100	=	5.911.625 €	* 100	=	5.911.625 €	42,76%
					13.823.980 €				
Zinsaufwandsquote	=	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	* 100	=	547.180 €	* 100	=	547.180 €	3,96%
					13.823.980 €				
Abschreibungsaufwandsquote	=	Abschreibungen	* 100	=	1.841.243 €	* 100	=	1.841.243 €	13,32%
					13.823.980 €				

Tab. 73: Kennzahlen Aufwands- und Ertragsarten Modellkommune C

## J Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit

Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit Modellkommune A									
Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad	=	Ordentliche Erträge		* 100	=	33.203.647 €	* 100	=	97,82%
		Ordentliche Aufwendungen				33.942.384 €			
Außerordentlicher Aufwandsdeckungsgrad	=	Außerordentliche Erträge		* 100	=	2.103.399 €	* 100	=	11607,52%
		Außerordentliche Aufwendungen				18.121 €			
Gesamter Aufwandsdeckungsgrad	=	Gesamte Erträge		* 100	=	35.307.046 €	* 100	=	103,97%
		Gesamte Aufwendungen				33.960.505 €			
Liquiditätsrisiko aus Vorbelastungen	=	Vorbel. künftiger HH-Jahre u. HH-Reste f. Aufw.		* 100	=	1.200.000 €	* 100	=	148,36%
		Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit				808.829 €			
Zuschussquote an verb. Unternehmen, Sondervermögen und Beteiligungen	=	Verlustausgleichszahlungen an kommunale Unternehmen		* 100	=	-	* 100	=	entfällt
		Ordentliche Aufwendungen				-			
Nettoposition-Quote	=	Nettoposition		* 100	=	105.284.464 €	* 100	=	91,86%
		Gesamtkapital				114.614.970 €			
Liquidität 1. Grades	=	Liquide Mittel		* 100	=	10.634.096 €	* 100	=	242,22%
		Kurzfristiges Fremdkapital				4.390.208 €			
Liquidität 2. Grades	=	Liquide Mittel + kurzfristige Forderungen		* 100	=	11.602.438 €	* 100	=	264,28%
		Kurzfristiges Fremdkapital				4.390.208 €			
Liquiditätskreditquote	=	Höhe der Liquiditätskredite		* 100	=	-	* 100	=	-
		Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit				31.212.193 €			
Pro-Kopf-Verschuldung	=	Fremdkapital			=	13.343.185 €		=	556 €
		Einwohnerzahl				24.000			
Fiktive Entschuldungs-dauer	=	(Fremdkapital - kurzfr. Forderungen - Liquide Mittel - ARA)			=	1.545.007 €		=	1,91 Jahre
		Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit				808.829 €			

Tab. 74: Kennzahlen dauernde Leistungsfähigkeit Modellkommune A

Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit Modellkommune B									
Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad	=	Ordentliche Erträge	* 100	=	9.296.254 €	=	* 100	=	96,23%
					9.660.717 €				
Außerordentlicher Aufwandsdeckungsgrad	=	Außerordentliche Erträge	* 100	=	1.908 €	=	* 100	=	1,97%
					96.964 €				
Gesamter Aufwandsdeckungsgrad	=	Gesamte Erträge	* 100	=	9.298.162 €	=	* 100	=	95,29%
					9.757.681 €				
Liquiditätsrisiko aus Vorbelastungen	=	Vorbel. künftiger HH-Jahre u. HH-Reste f. Aufw. Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit	* 100	=	1.700.000 €	=	* 100	=	-749,39%
					-226.852 €				
Zuschussquote an verb. Unternehmen, Sondervermögen und Beteiligungen	=	Verlustausgleichszahlungen an kommunale Unternehmen	* 100	=	-	=	* 100	=	entfällt
					-				
Nettoposition-Quote	=	Nettoposition	* 100	=	9.055.267 €	=	* 100	=	38,24%
					23.677.274 €				
Liquidität 1. Grades	=	Liquide Mittel	* 100	=	1.203.399 €	=	* 100	=	26,64%
					4.517.500 €				
Liquidität 2. Grades	=	Liquide Mittel + kurzfristige Forderungen	* 100	=	1.688.390 €	=	* 100	=	37,37%
					4.517.500 €				
Liquiditätskreditquote	=	Höhe der Liquiditätskredite	* 100	=	7.176.746 €	=	* 100	=	82,22%
					8.729.145 €				
Pro-Kopf-Verschuldung	=	Fremdkapital		=	14.846.672 €	=		=	1.350 €
					Einwohnerzahl				
Fiktive Entschuldungs-dauer	=	(Fremdkapital - kurzfr. Forderungen - Liquide Mittel - ARA)		=	13.116.863 €	=		=	-
					Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit				

Tab. 75: Kennzahlen dauernde Leistungsfähigkeit Modellkommune B

Kennzahlen zur dauernden Leistungsfähigkeit Modellkommune C									
Ordentlicher Aufwandsdeckungsgrad	=	Ordentliche Erträge	* 100	=	13.345.376 €	* 100	=	96,54%	
		Ordentliche Aufwendungen			13.823.980 €				
Außerordentlicher Aufwandsdeckungsgrad	=	Außerordentliche Erträge	* 100	=	41.374 €	* 100	=	242,36%	
		Außerordentliche Aufwendungen			17.071 €				
Gesamter Aufwandsdeckungsgrad	=	Gesamte Erträge	* 100	=	13.386.750 €	* 100	=	96,72%	
		Gesamte Aufwendungen			13.841.051 €				
Liquiditätsrisiko aus Vorbelastungen	=	Vorbel. künftiger HH-Jahre u. HH-Reste f. Aufw.	* 100	=	500.000 €	* 100	=	488,91%	
		Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit			102.269 €				
Zuschussquote an verb. Unternehmen, Sondervermögen und Beteiligungen	=	Verlustausgleichszahlungen an kommunale Unternehmen	* 100	=	-	* 100	=	enfällt	
		Ordentliche Aufwendungen			-				
Nettoposition-Quote	=	Nettoposition	* 100	=	46.790.870 €	* 100	=	68,37%	
		Gesamtkapital			68.437.595 €				
Liquidität 1. Grades	=	Liquide Mittel	* 100	=	461.210 €	* 100	=	7,85%	
		Kurzfristiges Fremdkapital			5.873.793 €				
Liquidität 2. Grades	=	Liquide Mittel + kurzfristige Forderungen	* 100	=	980.140 €	* 100	=	16,69%	
		Kurzfristiges Fremdkapital			5.873.793 €				
Liquiditätskreditquote	=	Höhe der Liquiditätskredite	* 100	=	-	* 100	=	-	
		Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit			12.197.323 €				
Pro-Kopf-Verschuldung	=	Fremdkapital		=	22.429.074 €		=	1.602 €	
		Einwohnerzahl			14.000				
Fiktive Entschuldungs-dauer	=	(Fremdkapital - kurzfr. Forderungen - Liquide Mittel - ARA)		=	21.365.773 €		=	208,92 Jahre	
		Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit			102.269 €				

Tab. 76: Kennzahlen dauernde Leistungsfähigkeit Modellkommune C

## K Runderlass NKR

Runderlass NKR Modellkommune A									
Steuerquote	=	Steuererträge und ähnliche Abgaben	* 100	=	25.555.471 €	* 100	=	75,29%	
		Ordentliche Gesamtaufwendungen			33.942.384 €				
Allg. Umlagequote	=	Umlagen	* 100	=	-	* 100	=	entfällt	
		Ordentliche Gesamtaufwendungen			-				
Zuschussquote an verb. Unternehmen, Sondervermögen und Beteiligungen	=	Verlustausgleichszahlungen an kommunale Unternehmen	* 100	=	-	* 100	=	entfällt	
		Ordentliche Aufwendungen			-				
Personalintensität	=	Personalaufwendungen	* 100	=	5.294.553 €	* 100	=	15,60%	
		Ordentliche Aufwendungen			33.942.384 €				
Abschreibungsintensität	=	Jahresabschreibungen auf Sachvermögen und immaterielles Vermögen	* 100	=	2.800.000 €	* 100	=	8,25%	
		Ordentliche Aufwendungen			33.942.384 €				
Zinslastquote	=	Zinsaufwendungen	* 100	=	13.927 €	* 100	=	0,04%	
		Ordentliche Aufwendungen			33.942.384 €				
Liquiditätskreditquote	=	Höhe der Liquiditätskredite	* 100	=	-	* 100	=	-	
		Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit			31.212.193 €				
Reinvestitionsquote	=	Bruttoinvestitionen	* 100	=	5.490.393 €	* 100	=	196,09%	
		Abschreibungen auf Sachvermögen und immaterielles Vermögen			2.800.000 €				
Verschuldungsgrad	=	Schulden inklusive Rückstellungen		=	9.298.675 €		=	0,08	
		Bilanzsumme			114.614.970 €				

Tab. 77: Runderlass NKR Modellkommune A

Runderlass NKR Modellkommune B									
Steuerquote	=	Steuererträge und ähnliche Abgaben	* 100	=	6.114.982 €	* 100	=	63,30%	
		Ordentliche Gesamtaufwendungen			9.660.717 €				
Allg. Umlagequote	=	Umlagen	* 100	=	-	* 100	=	entfällt	
		Ordentliche Gesamtaufwendungen			-				
Zuschussquote an verb. Unternehmen, Sondervermögen und Beteiligungen	=	Verlustausgleichszahlungen an kommunale Unternehmen	* 100	=	-	* 100	=	entfällt	
		Ordentliche Aufwendungen			-				
Personalintensität	=	Personalaufwendungen	* 100	=	1.904.822 €	* 100	=	19,72%	
		Ordentliche Aufwendungen			9.660.717 €				
Abschreibungsintensität	=	Jahresabschreibungen auf Sachvermögen und immaterielles Vermögen	* 100	=	480.000 €	* 100	=	4,97%	
		Ordentliche Aufwendungen			9.660.717 €				
Zinslastquote	=	Zinsaufwendungen	* 100	=	634.221 €	* 100	=	6,56%	
		Ordentliche Aufwendungen			9.660.717 €				
Liquiditätskreditquote	=	Höhe der Liquiditätskredite	* 100	=	7.176.746 €	* 100	=	82,22%	
		Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit			8.729.145 €				
Reinvestitionsquote	=	Bruttoinvestitionen	* 100	=	622.100 €	* 100	=	129,60%	
		Abschreibungen auf Sachvermögen und immaterielles Vermögen			480.000 €				
Verschuldungsgrad	=	Schulden inklusive Rückstellungen		=	14.612.046 €		=	0,62	
		Bilanzsumme			23.677.274 €				

Tab. 78: Runderlass NKR Modellkommune B

Runderlass NKR Modellkommune C									
Steuerquote	=		* 100	=	8.796.256 €	* 100	=	63,63%	
		Steuererträge und ähnliche Abgaben			13.823.980 €				
Allg. Umlagequote	=		* 100	=	-	* 100	=	entfällt	
		Ordentliche Gesamtaufwendungen			-				
Zuschussquote an verb. Unternehmen, Sondervermögen und Beteiligungen	=		* 100	=	-	* 100	=	entfällt	
		Verlustausgleichszahlungen an kommunale Unternehmen			-				
Personalintensität	=		* 100	=	3.204.169 €	* 100	=	23,18%	
		Ordentliche Aufwendungen			13.823.980 €				
Abschreibungsintensität	=		* 100	=	1.680.000 €	* 100	=	12,15%	
		Jahresabschreibungen auf Sachvermögen und immaterielles Vermögen			13.823.980 €				
Zinslastquote	=		* 100	=	547.180 €	* 100	=	3,96%	
		Ordentliche Aufwendungen			13.823.980 €				
Liquiditätskreditquote	=		* 100	=	-	* 100	=	-	
		Höhe der Liquiditätskredite			12.197.323 €				
Reinvestitionsquote	=		* 100	=	2.452.876 €	* 100	=	146,00%	
		Bruttoinvestitionen			1.680.000 €				
Verschuldungsgrad	=			=	21.201.769 €		=	0,31	
		Schulden inklusive Rückstellungen			68.437.595 €				
		Bilanzsumme							

Tab. 79: Runderlass NKR Modellkommune C



