



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.¹ Gerade bei den Kommunen² 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 Geldverbrauchs-konzept dar, da zahlungsunwirksame Ressourcenverbräuche nicht berücksichtigt werden. Zusätzlich hat die Kameralistik den Ruf, ein „Zahlenfriedhof“³ und für die breite Öffentlichkeit nur schwer verständlich und nachvollziehbar zu sein.⁴

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

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

² 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.

³ von Zwehl/Zupancic, 1990, S. 224.

⁴ Vgl. von Zwehl/Zupancic, 1990, S. 229.

Jahre **Reformbemühungen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens**.⁵

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 kameralen Haushaltsrechts (erweiterte Kameralistik neuer Fassung) zu ersetzen.⁶

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“⁷ anzuwenden.⁸

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

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

⁷ § 110 Abs. 3 NKomVG.

⁸ 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“⁹ erreicht werden. Die Doppik soll daher neben einer **Dokumentations-** und **Informationsfunktion**¹⁰ auch eine **Rechenschaftsfunktion** erfüllen.

Durch die Einführung der Doppik verpflichtet sich die Kommune, für jedes Haushaltsjahr einen **Jahresabschluss**,¹¹ bestehend aus einer Bilanz, Ergebnis- und Finanzrechnung sowie einem Anhang, aufzustellen.¹² 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.¹³ Deren **Informationsbedarf** bezieht sich dabei nicht nur auf nachvollziehbare Informationen, sondern auf **adressatengerechte Informationen**, die verständlich, klar und präzise sein sollen.¹⁴ 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

⁹ Heller, 1998, S. 98.

¹⁰ Vgl. Braun, 2011, S. 22-23.

¹¹ Eine Betrachtung der konsolidierten Gesamtabschlüsse bzw. Abschlüsse der kommunalen Unternehmen erfolgt implizit nicht.

¹² Vgl. § 128 Abs. 1-3 NKomVG.

¹³ Vgl. § 129 Abs. 2 NKomVG.

¹⁴ Vgl. KGSt-Bericht, 1995, S. 9-10.

wächst.¹⁵ Die stetige Aufgabenerfüllung im Sinne einer rechtmäßigen und zweckmäßigen Ausführung¹⁶ 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.“¹⁷

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.¹⁸

¹⁵ Vgl. Hinzmann, 1993, S. 1; Bertelsmann Stiftung, 2013.

¹⁶ Vgl. § 170 Abs.1 NKomVG.

¹⁷ Mühlenkamp, 2011, S.12.

¹⁸ 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 doppelischen **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)“¹⁹ 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 Aufgaben-

¹⁹ 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 doppelischen Jahresabschluss

2.1 Klassische Kameralistik

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

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.²³

Neben der permanenten finanzwirtschaftlichen Kontrolle²⁴ besteht das Hauptziel der Kameralistik in der **Einhaltung des Haushaltsplans**.²⁵ Um

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

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

²² 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.

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

²⁴ Vgl. Corsten, 2000, S. 160.

²⁵ Vgl. Lüder, 2001, S. 7.

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

2.1.1 Haushaltsplan

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

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

²⁶ 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.

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

²⁸ 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.

²⁹ Vgl. Zahradnik, 1997, S. 18.

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

³¹ 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.

³² 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.