

1. Handelsgesetzbuch (HGB) als Referenzmodell

Mit der Entscheidung für die doppelte Buchführung wird die Frage aufgeworfen, inwieweit sich ein kommunales Haushaltsrecht an den rechtlichen Regelungen orientieren kann, die für privatwirtschaftliche Unternehmen gelten.

Nicht mehr die Vollzugsverwaltung ist Leitbild der Reformen der Kommunalverwaltungen in Deutschland. In deren Mittelpunkt steht vielmehr die Entwicklung der Kommunalverwaltung von der Behörde zum öffentlichen Dienstleistungsunternehmen. Insoweit kann ohne weiteres von einem Paradigmenwechsel gesprochen werden.

Hintergrund des neuen Leitbildes ist die Überlegung, dass Kommunalverwaltungen wie Unternehmen Ressourcen verbrauchen, also wirtschaftliches Handeln angebracht ist. Auch für das Verhältnis zwischen Bürgerschaft, Vertretungskörperschaft und Verwaltung sind Parallelen zu den Beziehungen zwischen den Organen einer Kapitalgesellschaft (Gesellschafterversammlung, Aufsichtsrat, Geschäftsführung) erkennbar. Insofern lassen sich die Zielvorgaben der kaufmännischen Buchführung – Dokumentation, Rechenschaft und Kapitalerhaltung – in ihrem Kern auch auf die kommunale Haushaltswirtschaft übertragen. Das allgemeine unternehmerische Ziel der „Sicherung der Verdienstquelle“ hat in der haushaltsrechtlichen Verpflichtung zur „Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung“ ein Äquivalent. Das neue Leitbild fußt ferner auf der Überlegung, dass die Kommunen *Dienstleistungen* erbringen, vor allem im Schul-, Kultur-, Jugend-, Gesundheits- und Wirtschaftsförderungsbereich. Aber selbst in der klassischen Ordnungsverwaltung tritt das Dienstleistungselement immer stärker hervor. Dies wird daran deutlich, dass die Verwaltung vielfach selbst dann, wenn sie einseitige Anordnungen treffen könnte, der Verhandlung mit dem Adressaten den Vorzug gibt (vgl. Banner, VOP 1991, S. 6).

Allerdings dürfen die Unterschiede zur Privatwirtschaft nicht eingeebnet werden. Statt der Gewinnerzielung stehen die Bedarfsdeckung und die Daseinsvorsorge für die Einwohnerinnen und Einwohner im Zentrum kommunalen Handelns. Außerdem hat die Planung einen viel höheren Stellenwert, weil an ihr das Budgetrecht des Rates anknüpft. Schließlich geht es für die Privatwirtschaft um den Mehrwert, den Gemeinden und Gemeindeverbänden geht es allein um den Substanzerhalt.

Demzufolge können die für das kaufmännische Rechnungswesen maßgebenden §§ 238 ff. HGB nicht eins zu eins übernommen werden – dann würde die kameralistische Einseitigkeit durch die kaufmännische Einseitigkeit ersetzt –, sondern die §§ 238 ff. HGB dienen als Referenzmodell. Die für den Kaufmann geltenden Buchführungsvorschriften werden unter Berücksichtigung der kommunalen Besonderheiten übernommen, d.h. Abweichungen vom kaufmännischen Referenzmodell erfolgen, wenn kommunale Besonderheiten dafür sprechen und kein unangemessener Systembruch entsteht, z.B. vereinfachte Periodisierung von Steuerforderungen oder Erleichterungen bei der Erfassung, Inventarisierung und Bewertung von Vermögen.

2. Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch als Rechnungsgrößen

Die kaufmännische Doppik als Rechnungssystem ist traditionell durch die Verwendung der Rechnungsgrößen Aufwand und Ertrag auf die Abbildung des Ressourcenverbrauchs und -aufkommens ausgerichtet, sie ist insbesondere bei der Abbildung nicht zahlungswirksamer Vorgänge wesentlich transparenter und leichter zu handhaben als die kameralistischen Rechnungsstile. Sie bietet mit der Gewinn- und Verlustrechnung eine Zeitraumrechnung, in der Werteverzehr (Aufwand) und Wertzuwachs (Ertrag) periodengerecht, und damit z.T. erheblich abweichend von den zugrunde liegenden und von der Kameralistik abgebildeten Zahlungen, erfasst werden. Sie verbindet den Saldo hieraus mit der Bilanz, einer Zeitpunktrechnung, die den wertmäßigen Bestand von Vermögen und Schulden und das durch den Erfolg beeinflusste Eigenkapital, d.h. den (Netto-) Ressourcenbestand aufführt und gegenüberstellt.

Durch die buchungstechnische Verknüpfung von Erfolgsrechnung (GuV) und Bestandsrechnung (Bilanz) stellt die kaufmännische Doppik ein geschlossenes System mit Zwang zur Vollständigkeit dar, weshalb sie nicht nur besser zu handhaben, sondern auch für Fehler weniger anfällig ist als z.B. die Kameralistik. Vermögens- und Kapitalveränderungen sind automatisch miteinander gekoppelt.

Die Aufhebung der Fragmentierung des Rechnungswesens innerhalb der Kommune und die Erstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses können ausschließlich durch die Doppik erreicht werden, jede noch so erweiterte Kameralistik stößt hier unweigerlich an ihre Grenzen.

3. Drei-Komponenten-System

Da die traditionelle HGB-Doppik trotz aller Vorteilhaftigkeit in der Kommunalverwaltung nicht in unveränderter Form anwendbar ist (vgl. Wegbeschreibung Fi 34 und Nr. 1), wird für die Gesamtstruktur eines öffentlichen Rechnungswesens auf doppischer Basis konzeptübergreifend, sozusagen als Kombination der kameral-finanzwirtschaftlichen „Einkomponentenrechnung“ (Jahresrechnung auf Zahlungsebene) und des kaufmännischen „Zweikomponentenmodells“ (Bilanz und GuV), das sogenannte „Dreikomponentenmodell“ vorgesehen.

Das neue (doppische) Haushaltsrecht (NKF) stützt sich auf folgende drei Komponenten:

- Den Ergebnishaushalt bzw. die Ergebnisrechnung als sein Pendant im Jahresabschluss,
- den Finanzhaushalt bzw. die Finanzrechnung als sein Pendant im Jahresabschluss und
- die Bilanz.

Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz sind Jahresabschlussinstrumente, Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt sind Planungsinstrumente.

3.1 Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung

Der Ergebnishaushalt oder sein Pendant im Jahresabschluss, die Ergebnisrechnung, beinhaltet alle Ressourcen als Aufwendungen und Erträge, die wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzuordnen sind. Rechengrößen sind also Erträge und Aufwendungen. Die Ergebnisrechnung ist aus der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet, wird aber nicht so bezeichnet, weil kommunales Handeln nicht auf die Erzielung von Gewinnen oder das Eingehen von Verlusten gerichtet ist.

Planungskomponenten des Ergebnishaushalts sind der Gesamtergebnishaushalt und die Teilergebnishaushalte, Rechnungskomponenten der Ergebnisrechnung sind die Gesamtergebnisrechnung und die Teilergebnisrechnungen auf der normierten Ebene des nach Produktbereichen bzw. Produktgruppen gegliederten Haushalts.

3.2 Finanzhaushalt und Finanzrechnung

Der Finanzhaushalt oder sein Pendant im Jahresabschluss, die Finanzrechnung, enthalten die Zahlungsermächtigungen bzw. in der Finanzrechnung der Einzahlungen und Auszahlungen. Rechengrößen sind somit die Einzahlungen und Auszahlungen, gegliedert nach laufender Verwaltungstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit. Die Finanzrechnung entspricht der kaufmännischen Kapitalflussrechnung, wie sie nach § 297 Abs. 1 HGB für börsennotierte Kapitalgesellschaften verbindlich vorgeschrieben ist, von vielen anderen Unternehmen freiwillig als Cashflow-Rechnung geführt wird. Ziele der Finanzrechnung sind die Darstellung der Finanzierungsquellen sowie der Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes; sie ist Steuerungsinstrument für das Finanzmanagement.

Planungskomponenten des Finanzhaushalts sind der Gesamtfinanzplan und die Teilfinanzhaushalte, Rechnungskomponenten der Finanzrechnung sind die Gesamtfinanzrechnung und die Teilfinanzrechnungen.

3.3 Bilanz

Ergänzt werden die beiden Komponenten Ergebnishaushalt (Ergebnisrechnung) und Finanzhaushalt (Finanzrechnung) um die Bilanz. In ihr werden das Vermögen, die Schulden (Verbindlichkeiten) und das Eigenkapital ausgewiesen.

Auf der Aktivseite der Bilanz findet sich in enger Anlehnung an das HGB im Wesentlichen das Anlage- und Umlaufvermögen der Gemeinde mit den zum Bilanzstichtag ermittelten Werten. Beantwortet wird die Frage: Wie ist das Vermögen der Gemeinde angelegt?

Auf der Passivseite der Bilanz werden im Wesentlichen das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten ausgewiesen. Es handelt sich um die Dokumentation der Mittelherkunft. Beantwortet wird die Frage: Wie ist das Vermögen der Gemeinde finanziert?

4. Verknüpfungen der drei Komponenten

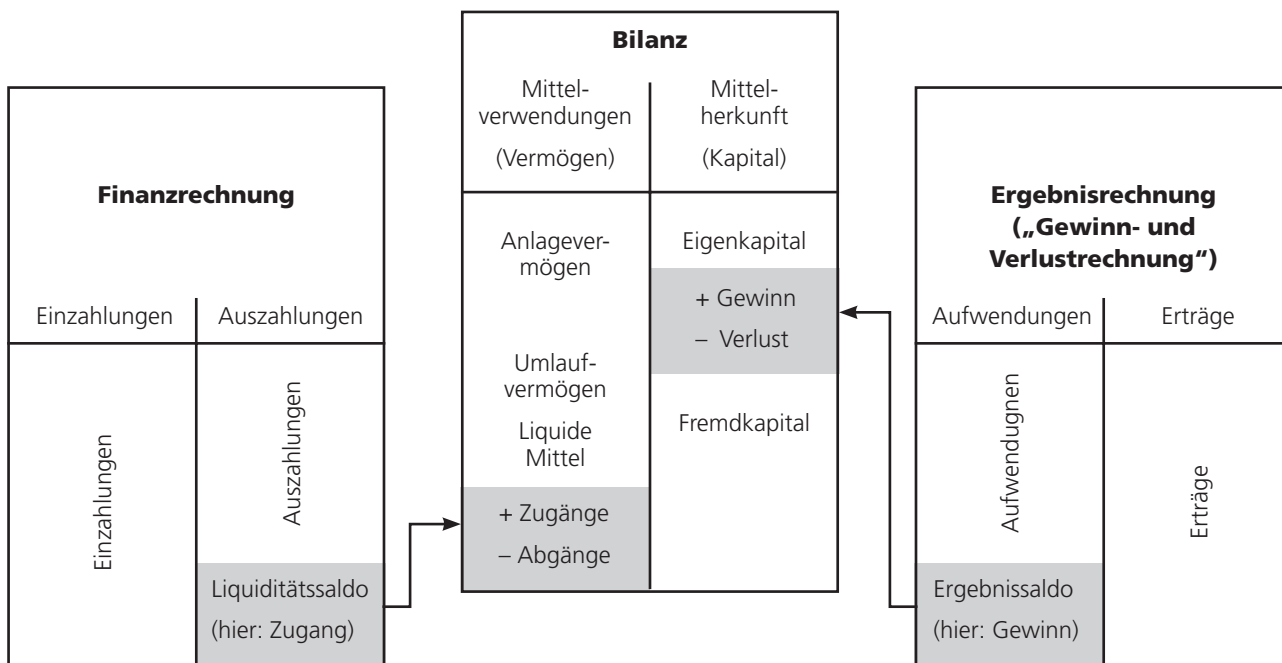
Ergebnisrechnung und Finanzrechnung sind mit der Bilanz verknüpft:

- Der Ergebnissaldo geht in die Passivseite der Bilanz ein, d.h.
 - ein Haushaltsüberschuss erhöht das Eigenkapital,
 - ein Haushaltsfehlbetrag mindert das Eigenkapital.
- Der Liquiditätssaldo der Finanzrechnung fließt in die Aktivseite der Bilanz ein, d.h.
 - ein Überschuss der Einzahlungen über die Auszahlungen erhöht das Umlaufvermögen,
 - übersteigen die Auszahlungen die Einzahlungen verringert sich das Umlaufvermögen.

Durch die Einführung einer im kaufmännischen Bereich nicht in ausreichender Detaillierung vorkommenden Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung) – im Regelfall finden die zahlungswirksamen Vorgänge auf wenigen Konten (Kasse/Bank/Scheck) ihren Niederschlag, die Bilanz zeigt nur den Bestand an liquiden Mitteln, nicht aber ihr Zustandekommen – gelingt es dem Dreikomponentenmodell, eine zentrale Schwäche der HGB-Doppik im Hinblick auf eine Verwendung im öffentlichen Bereich, insbesondere auch unter finanzstatistischen Gesichtspunkten, zu überwinden. Die finanzwirtschaftliche Einseitigkeit der Verwaltungskameralistik wird also nicht durch eine neue, erfolgswirtschaftliche Einseitigkeit ersetzt, sondern die Vorzüge beider Sichtweisen werden kombiniert.

Durch die Verwendung der beiden Stromgrößenrechnungen (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung) auch auf der Planungsebene gelingt dem Dreikomponentenmodell neben der Integration der Zahlungsebene auch die Überwindung des zweiten zentralen Schwachpunktes der HGB-Doppik im Hinblick auf eine Verwendung im öffentlichen Bereich, der fehlenden Normierung der Planungsebene (Ergebnishaushalt, Finanzhaushalt). Durch die Verwendung der beiden Rechenwerke sowohl auf prospektiver als auch auf retrospektiver Ebene können die Kommunalparlamente ihr Budgetrecht wahrnehmen und es können Vollzugsnachweise durch Plan-Ist-Vergleiche geliefert werden.

Das Dreikomponentenkonzept ist somit konzeptionell in der Lage, Vorteile der kameralistischen Buchführung in einem geschlossenen Buchführungssystem mit solchen der kaufmännischen Buchführung integrativ zu verbinden, mit dem positiven „Nebeneffekt“, dass aufgrund der dahinter stehenden Logik der doppelten Buchführung das Ergebnis der Rechnungen stets richtig ist, schnittstellenbedingte Fehlerquellen zwischen den drei Komponenten also ausgeschlossen sind.



5. Überblick über die kommunale Bilanz

Kommunale Bilanz	
Aktiva	Passiva
1. Anlagevermögen: 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen 2. Umlaufvermögen: 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlagevermögens 2.4 Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (4. nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)	1. Eigenkapital 1.1 Allgemeine Rücklagen 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage / Ergebnissrücklage 1.4 Jahresüberschuss / -fehlbetrag 2. Sonderposten 2.1 Sonderposten aus Zuwendungen 2.2 Sonderposten aus Beiträgen 2.3 Sonderposten aus Gebührenaussgleich 2.4 Sonstige Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

6. Abweichende Veranschlagungsgrundsätze

Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt unterscheiden sich nicht nur durch unterschiedliche Rechengrößen. Die Veranschlagungsgrundsätze weichen ebenfalls voneinander ab. Im kameralistischen Haushaltsrecht gilt das Kassenwirksamkeitsprinzip. Das Kassenwirksamkeitsprinzip gilt gleichermaßen für Verwaltungs- und Vermögenshaushalt. Für die Veranschlagung im Ergebnishaushalt gilt das Verursachungsprinzip nach der wirtschaftlichen Zurechnung, für die Veranschlagung im Finanzhaushalt gilt weiterhin das Kassenwirksamkeitsprinzip.