

Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften

Von der Verwaltungskameralistik
zur kommunalen Doppik

Von
Dr. Jörg Henkes

Erich Schmidt Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 11001 8](http://ESV.info/9783503110018)

ISBN: 978 3 503 11001 8

ISSN: 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2008

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co, Göttingen

Geleitwort

Die Dissertation von Herrn Dr. Jörg Henkes beschäftigt sich mit einem höchst aktuellen Thema, nämlich mit der Umstellung der Rechnungslegungssysteme in der öffentlichen Verwaltung von der Kameralistik auf die Doppik. Im Rahmen der fast revolutionären Beschlusslage der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 wurde zumindest für den kommunalen Bereich das Ende der Kameralistik in ihrer bisherigen Form bewirkt. Zwar besteht ein Wahlrecht zwischen der kommunalen Doppik und einer erweiterten Kameralistik, in den meisten Bundesländern wird aber ausschließlich die kommunale Doppik zur Anwendung kommen. Während bisher als Haushaltsausgleichsgrundsatz gegolten hat, dass die Ausgaben durch Einnahmen zu decken seien, wird nun eine Deckung der Aufwendungen durch die Erträge vorgesehen. Mittelfristig ist sicherlich davon auszugehen, dass sich die Doppik nicht nur auf Ebene der Kommunen, sondern auch auf Bundes- und Länderebene durchsetzen wird, zumal auch die internationalen Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen darauf hindeuten.

Die gesamte Problemstellung rund um diesen Prozess der Umstellung auf die Doppik ist Gegenstand der Ausführungen dieser hervorragenden Dissertation. Dabei wird ein umfassender Ansatz gewählt, welcher der Thematik auch in vollem Umfang gerecht wird. Insgesamt zeigt sich eine beeindruckende Eigenständigkeit und Originalität der Analyse, ein besonderer Aktualitätsbezug sowie eine große Praxisrelevanz, welche allerdings auf einem gesicherten theoretischen Fundament basiert.

Nach dem ersten einleitenden Hauptkapitel wird die klassische Verwaltungskameralistik alter Fassung als Ausgangspunkt der Konzepte für die kommunale Doppik aufgearbeitet, ehe im zentralen dritten Hauptkapitel die kommunale Doppik nach allen Regeln der Kunst aufgearbeitet wird. Im vierten Hauptkapitel sind die IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) Gegenstand der Diskussion, das fünfte Hauptkapitel widmet sich der erweiterten Kameralistik neuer Fassung als Konglomerat aus Verwaltungskameralistik und kommunaler Doppik; eine Schlussbemerkung rundet die Ausführungen im sechsten Hauptkapitel ab.

Die Ausführungen sind durch einen in sich geschlossenen Aufbau gekennzeichnet, wodurch die Grundlage dafür gelegt wird, dass der Verfasser den Ansprüchen einer derartigen Ausarbeitung in vollem Umfang und uneingeschränkt gerecht wird. Herrn Dr. Jörg Henkes ist eine Pionierleistung im Kontext der kommunalen Doppik zu bestätigen, die ausgeht von einer adäquaten Grundstruktur, getragen ist von größter Innovationskraft und umgesetzt wird durch Heranziehung einer schlüssigen Vorgehensweise und höchst innovativen Gedankengutes. Insofern ist ein ganzheitlicher Lösungsansatz zu verzeichnen, der durch eine klare Darstellungsform auch sehr leserfreundlich gestaltet ist. Trotz einer Liebe zum Detail wird in keiner Weise der inhaltliche Zusammenhang und damit der rote Faden in den Ausführungen vermisst. Die Arbeit von Herrn Dr. Jörg Henkes, die der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation vorgelegt und mit hervorragendem Ergebnis angenommen wurde, verdient eine überaus weite Verbreitung in Theorie und Praxis.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand, an der Universität des Saarlandes in Saarbrücken. Sie wurde im Wintersemester 2007/2008 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen.

Ziel der Arbeit ist es, ein umfassendes Bild von der Umstellung des kommunalen Rechnungswesens von der Kameralistik auf die kommunale Doppik oder die erweiterte Kameralistik zu vermitteln. Zu diesem Zweck werden alle Facetten des neuen doppelischen Rechnungswesens angesprochen und detailliert erläutert.

Mein ganz herzlicher Dank gilt meinem verehrten akademischen Lehrer und Doktorvater, Herrn Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul, nicht nur für die Übernahme des Erstgutachtens, sondern auch für die mir jederzeit und auf verschiedenste Weise gewährte großzügige Unterstützung während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter und im Rahmen meines Promotionsvorhabens. Darüber hinaus war er es, der mein Interesse am Untersuchungsgegenstand weckte. Herrn Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens. Herrn Univ.-Prof. Dr. Stefan Strohmeier danke ich für die Bereitschaft zur Übernahme des Vorsitzes des Disputationsausschusses. Herrn PD Dr. Gregor Krämer danke ich für die Übernahme des Beisitzes.

Für die Aufnahme in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ bin ich den Herren Univ.-Prof. Dr. Karlheinz Küting, Prof. Dr. Claus-Peter Weber und Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul zu Dank verpflichtet.

Mein ganz besonderer Dank gilt meiner Familie, meinen Freunden und Kollegen, die mich in allen Phasen meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter und während der Promotion unterstützt haben. Die Arbeit widme ich meinen beiden Töchtern Anne und Isabel.

Saarbrücken, im April 2008

Jörg Henkes

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	III
Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis.....	IX
Abbildungsverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XIX
1 Einleitung und Gang der Untersuchung	1
2 Die klassische Verwaltungskameralistik a.F.....	2
2.1 Rechtliche Rahmenbedingungen und Haushaltsgrundsätze.....	2
2.2 Der Kreislauf der Haushaltswirtschaft	5
2.3 Begriff und Rechnungsgrößen der Kameralistik.....	8
2.4 Aufbau und Ordnungskriterien des kameraleen Haushalts.....	10
2.5 Bestandteile des Haushaltsplans.....	15
2.5.1 Haushaltssatzung.....	15
2.5.2 Der kamerale Haushaltsplan.....	15
2.6 Die kameralistische Buchführung	18
2.6.1 Das Trennungsprinzip	18
2.6.2 Die Bücher der Verwaltungskameralistik	18
2.6.3 Die Haushaltsüberwachungslisten.....	22
2.6.4 Zweckerfüllung	24
2.7 Bewirtschaftungsgrundsätze und flexible Haushaltsführung.....	25
2.8 Finanzierung der Kommune – Kreditaufnahmebegrenzungen	29
2.9 Die Jahresrechnung	32
2.9.1 Überblick.....	32
2.9.2 Die Kassenrechnung.....	33
2.9.3 Die Haushaltsrechnung	36
2.9.4 Anlagen zur Jahresrechnung	39
2.9.5 Die Rechnungsprüfung.....	40
2.10 Der kamerale Haushaltsausgleich	41
2.10.1 Bedeutung und Bestandteile kameralistischer Rücklagen	41
2.10.2 Das System der Zuführungen.....	43
2.10.3 Haushaltsausgleich und „intergenerative Gerechtigkeit“	48
2.10.3.1 Verstoß gegen den Grundsatz der „intergenerativen Gerechtigkeit“	48
2.10.3.2 Anforderungen an ein künftiges kommunales (öffentliches) Rechnungswesen	57

2.11	Die Erfassung nicht zahlungswirksamer Größen	59
2.12	Die erweiterte Kameralistik a.F.	62
2.13	Das Optionsmodell als Ergebnis der Reformbemühungen	68
3	Die kommunale Doppik	78
3.1	Haushaltsgrundsätze.....	78
3.2	Das Dreikomponentensystem.....	83
3.3	Buchführung in der kommunalen Doppik.....	87
3.3.1	Konten- und Produktrahmen als Haushaltsstellenersatz	87
3.3.1.1	Kommunaler Kontenrahmen	87
3.3.1.2	Kommunaler Produktrahmen	91
3.3.1.3	Buchungsebene.....	97
3.3.1.4	Bildung von Teilhaushalten	100
3.3.1.5	Sonderfälle der Aufteilung.....	106
3.3.2	Organisation der Buchführung und Haushaltsüberwachung.....	111
3.4	Bestandteile und Aufbau von Haushalt und Jahresabschluss.....	113
3.4.1	Haushaltsplanung	113
3.4.1.1	Der Haushaltsplan i.e.S.	113
3.4.1.2	Die Haushaltssatzung	116
3.4.1.3	Die Anlagen zum Haushaltsplan	119
3.4.2	Jahresabschluss.....	125
3.4.3	Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung	128
3.4.3.1	Einführung.....	128
3.4.3.2	Darstellung der Einzelpositionen	135
3.4.3.2.1	Steuern und ähnliche Abgaben.....	135
3.4.3.2.2	Zuwendungen und allgemeine Umlagen.....	140
3.4.3.2.3	Sonstige Transfererträge	143
3.4.3.2.4	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	143
3.4.3.2.5	Privatrechtliche Leistungsentgelte	146
3.4.3.2.6	Kostenerstattungen und -umlagen.....	147
3.4.3.2.7	Sonstige ordentliche Erträge	148
3.4.3.2.8	Aktiviertete Eigenleistungen.....	149
3.4.3.2.9	Bestandsveränderungen.....	151
3.4.3.2.10	Personalaufwendungen.....	151
3.4.3.2.11	Versorgungsaufwendungen.....	152
3.4.3.2.12	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen.....	154
3.4.3.2.13	Bilanzielle Abschreibungen	154

3.4.3.2.14	Transferaufwendungen.....	154
3.4.3.2.15	Sonstige ordentliche Aufwendungen	157
3.4.3.2.16	Finanzerträge.....	158
3.4.3.2.17	Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	158
3.4.3.2.18	Außerordentlicher Bereich.....	158
3.4.3.3	Besonderheiten in anderen Länderkonzepten	160
3.4.3.4	Würdigung.....	161
3.4.4	Finanzhaushalt und Finanzrechnung.....	162
3.4.4.1	Aufbau und Ermittlungsmethoden	162
3.4.4.2	Besonderheiten anderer Länderkonzepte	186
3.4.4.3	Würdigung.....	187
3.4.5	Teilhaushalte und Teilrechnungen	190
3.4.5.1	Einordnung.....	190
3.4.5.2	Teilergebnishaushalt und -rechnung	190
3.4.5.3	Teilfinanzhaushalt und Teilfinanzrechnung.....	199
3.4.5.4	Outputorientierung mittels Zielen und Kennzahlen zur Zielerreichung	219
3.4.6	Die kommunale Bilanz in Nordrhein-Westfalen.....	223
3.4.6.1	Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze für den Dauerbetrieb	223
3.4.6.1.1	Bilanzierungsgrundsätze	223
3.4.6.1.2	Bewertungsgrundsätze	230
3.4.6.2	Bedeutung der Eröffnungsbilanz.....	245
3.4.6.3	Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze für die kommunale Eröffnungsbilanz	249
3.4.6.4	Darstellung der Einzelpositionen der kommunalen Bilanz unter Berücksichtigung der eröffnungsbilanziellen Bewertung.	255
3.4.6.4.1	Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs	255
3.4.6.4.2	Immaterielles Anlagevermögen	256
3.4.6.4.3	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte.....	258
3.4.6.4.4	Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte.....	271
3.4.6.4.5	Infrastrukturvermögen.....	285
3.4.6.4.6	Bauten auf fremdem Grund und Boden	292
3.4.6.4.7	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	292

3.4.6.4.8	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	293
3.4.6.4.9	Betriebs- und Geschäftsausstattung	295
3.4.6.4.10	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	298
3.4.6.4.11	Finanzanlagevermögen.....	298
3.4.6.4.12	Vorräte.....	318
3.4.6.4.13	Forderungen und Sonstige Vermögensgegenstände	320
3.4.6.4.14	Wertpapiere des Umlaufvermögens	325
3.4.6.4.15	Liquide Mittel.....	326
3.4.6.4.16	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten.....	326
3.4.6.4.17	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	329
3.4.6.4.18	Eigenkapital.....	330
3.4.6.4.19	Sonderposten für Zuwendungen.....	335
3.4.6.4.20	Sonderposten für Beiträge	346
3.4.6.4.21	Sonderposten für den Gebührenaussgleich.....	349
3.4.6.4.22	Sonstige Sonderposten	351
3.4.6.4.23	Pensionsrückstellungen	352
3.4.6.4.24	Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und Altlasten.....	362
3.4.6.4.25	Instandhaltungsrückstellungen	368
3.4.6.4.26	Sonstige Rückstellungen	371
3.4.6.4.27	Verbindlichkeiten	386
3.4.6.4.28	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	388
3.4.6.5	Besonderheiten bei Betrieben gewerblicher Art	389
3.4.6.6	Überführung kameraler Positionen	390
3.4.6.7	Überblick über Vorschriften in anderen Ländern	393
3.4.6.7.1	Einführung.....	393
3.4.6.7.2	Besonderheiten der Bilanzierung und Bewertung in den Konzepten Niedersachsens und Baden- Württembergs	394
3.4.7	Anhang	405
3.4.8	Lagebericht.....	417
3.5	Flexible Haushaltsführung	424
3.5.1	Einführung – Gesamtdeckungsprinzip	424
3.5.2	Budgetierung und (echte und unechte) Deckungsfähigkeiten.....	427
3.5.3	Über- und außerplanmäßige Mittelbereitstellungen.....	439
3.5.4	Pflichtnachtragshaushalt und freiwilliger Nachtragshaushalt.....	443
3.5.5	Ermächtigungsübertragungen.....	447

3.6	Der „neue“ Haushaltsausgleich.....	455
3.6.1	Einführung.....	455
3.6.2	Der Wechsel der Wertgrößen.....	456
3.6.3	Haushaltsausgleich und Ergebnisspaltung	464
3.6.4	Haushaltsausgleich und Rücklagenbewegungen.....	465
3.6.5	Der Haushaltsausgleich im Neuen Kommunalen Finanzmanagement des Landes Nordrhein-Westfalen	467
3.6.6	Der Haushaltsausgleich der Kreise im Neuen Kommunalen Finanzmanagement des Landes Nordrhein-Westfalen.....	476
3.6.7	Die Haushaltsausgleichsregelungen anderer Bundesländer	478
3.6.7.1	Hessen	478
3.6.7.2	Niedersachsen und Baden-Württemberg.....	480
3.7	Kreditaufnahmeregelungen in der kommunalen Doppik	483
3.8	Rechnungsprüfung in der kommunalen Doppik	491
3.8.1	Örtliche Prüfung.....	491
3.8.2	Überörtliche Prüfung.....	496
3.8.3	Prüfung der Eröffnungsbilanz	497
3.9	Kommunaler Konzernabschluss.....	498
3.9.1	Ausgangslage – Auslagerung kommunaler Aufgabenbereiche	498
3.9.2	„Konzern Kommune“ und Konzernabschlusspflicht	500
3.9.3	Bestandteile des kommunalen Konzernabschlusses	505
3.9.4	Rechtsformen und Konsolidierungskreise im „Konzern Kommune“	507
3.9.4.1	Rechtsformen kommunaler Aufgabenwahrnehmung.....	507
3.9.4.2	Konsolidierungskreis.....	508
3.9.5	Aufbereitende Maßnahmen i.R.d. kommunalen Konzernabschlusserstellung.....	515
3.9.6	Kapitalkonsolidierung.....	521
3.9.7	Andere Konsolidierungsbereiche	527
3.9.7.1	Einführung.....	527
3.9.7.2	Schuldenkonsolidierung.....	528
3.9.7.3	Zwischenergebniseliminierung	528
3.9.7.4	Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	529
3.9.8	Gesamtanhang	530
3.9.9	Gesamtlagebericht.....	532
3.9.10	Prüfung des Konzernabschlusses	533
3.9.11	Beteiligungsbericht.....	534
4	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	536

4.1	Begriff und Entstehung der IPSAS	536
4.2	Entwicklung von IPSAS.....	538
4.3	Bedeutung der IPSAS in Deutschland	543
5	Die erweiterte Kameralistik n.F.	546
5.1	Einordnung	546
5.2	Ordnungskriterien und Outputorientierung.....	548
5.3	Die Elemente in Planung und Jahresrechnung.....	549
5.4	Die vollständige Vermögens- und Schuldenrechnung.....	550
5.5	Laufende Bewirtschaftung und Übertragbarkeiten	552
5.6	Die Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts	553
5.6.1	Überblick.....	553
5.6.2	Die Verbuchung nicht zahlungswirksamer Beträge.....	555
5.6.3	Die Rückstellungen	556
5.6.4	Abschreibungen im System der „neuen“ Zuführungsbestimmungen	559
5.6.5	Detailanpassungen an die kommunale Doppik	562
5.7	Würdigung der erweiterten Kameralistik n.F.....	563
6	Schlussbemerkung.....	565
	Literaturverzeichnis.....	567
	Stichwortverzeichnis	603