

Der Rechenschaftsbericht in der kommunalen Doppik

Grundlagen, Funktion, Aufbau

Von
Prof. Dr. Mark Fudalla
und
Prof. Dr. Gunnar Schwarting

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 11437 5](http://ESV.info/9783503114375)

ISBN 978 3 503 11437 5

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2009

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: Druckerei Strauss, Mörlenbach

Vorwort

Zum 1.1. 2009 haben einige Bundesländer den endgültigen Umstieg auf die Doppik vollzogen. In Nordrhein-Westfalen, aber auch in Rheinland-Pfalz gehört die Kameralistik in den Kommunen der Vergangenheit an. Zum 31.12. 2009 werden dort alle Kommunen einen doppelischen Jahresabschluss aufstellen, zu dem in allen Bundesländern ein Rechenschafts- bzw. Lagebericht zählt. Dieser Bericht unterscheidet sich ganz wesentlich von dem zur kameralistischen Jahresrechnung erforderlichen Rechenschaftsbericht. Die höheren rechtlichen Anforderungen an die Berichterstattung aber auch die großen Spielräume, die der Kommune bei der Gestaltung des Berichts gegeben sind, machen ihn zu einem interessanten Instrument der Steuerung. Das gilt sowohl für die umfassende Beschreibung der Lage der Kommune, die die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln muss, als auch für den Prognoseteil, der im Wesentlichen eine Chancen-Risiko-Analyse enthält.

Mit dem vorliegenden Buch wollen wir einen Leitfaden für die Erstellung, aber auch für das Verständnis von Lageberichten liefern. Dabei haben wir nicht allein die haushaltsrechtlichen Regelungen aufgegriffen sondern jeweils auch den Bezug zum Handelsrecht bzw. den für privatwirtschaftliche Unternehmen geltenden Standards hergestellt. Denn auch wenn das doppelische Haushaltsrecht eigenen Regeln folgt, so sind doch viele Bestimmungen in Anlehnung an die für den unternehmerischen Bereich gängigen Vorschriften entstanden. Nach einer kurzen Einführung wird daher zunächst der Rechtsrahmen für die Unternehmen dargestellt; daran schließt sich der Rechtsrahmen für die Kommunen an.

Wiederum zunächst für den privatwirtschaftlichen Sektor folgen die Anforderungen an die Berichtsinhalte, die im folgenden Kapitel dann für die Kommunen beleuchtet werden. Das sechste Kapitel ist dem Gesamtlagebericht im „Konzern Kommune“ gewidmet – dabei ist zu berücksichtigen, dass die Verpflichtung zur Aufstellung konsolidierter Abschlüsse erst in einigen Jahren eintritt. Im 7. Kapitel geht es um die Organisation des Berichtswesens und den Umgang mit dem Bericht gegenüber den Adressaten. Abschließend wird dann noch der Blick auf die Rechnungsprüfung und ihren Umgang mit dem Lage- bzw. dem Gesamtlagebericht geworfen.

Zwar haben wir uns bemüht, die Regelungen der einzelnen Bundesländer darzustellen; dies konnte – um die Verständlichkeit des Textes nicht zu gefährden – natürlich nur in gewissem Rahmen erfolgen. Insofern sind einzelne Aussagen vor dem Hintergrund der landesspezifischen Vorschriften zu sehen. Zum besseren Verständnis haben wir, insbesondere für die „kommunalen“ Kapitel, viele Beispiele aus der Praxis herangezogen. Damit wollen wir zum einen die Vielfalt der Berichterstattung verdeutlichen, zum anderen aber auch Anregungen für den jeweils eigenen Lagebericht geben. Allerdings ist die Zahl der veröffentlichten Lageberichte (noch) recht gering, so dass nur ein kleinerer Kreis von Kommunen in die Darstellung Eingang finden konnte. Diese kom-

men – auf Grund des sehr frühzeitigen Beginns in diesem Bundesland – vor allem aus Nordrhein-Westfalen.

Das Buch ist ein Gemeinschaftswerk, gleichwohl haben sich die Verfasser schwerpunktmäßig auf einzelne Kapitel konzentriert. So hat Mark Fudalla vor allem die „handelsrechtlichen“ Kapitel 2 und 4 sowie die Ausführungen zur Prüfung in Kapitel 8 gestaltet. Gunnar Schwarting zeichnet vor allem für die „kommunalen“ Kapitel 3, 5 und 6 verantwortlich. Bei der Konzeption des Buches und der Formulierung des Textes haben wir aus Gesprächen mit Kolleginnen und Kollegen viele wertvolle Anregungen erhalten. Alle Fehler gehen aber selbstverständlich zu unseren Lasten.

Nordhausen und Mainz im Frühjahr 2009

Mark Fudalla

Gunnar Schwarting

Inhalt

	Seite	Randziffer
Vorwort	5	
Verzeichnis der Übersichten	11	
Verzeichnis der Abkürzungen	13	
Kapitel 1 Einführung	17	
1. Der Lagebericht als Element der Doppik.	19	1–5
2. Der Lagebericht als Steuerungsinstrument	21	6–7
Kapitel 2 Lageberichtserstattung nach HGB	23	
1. Pflicht zur Aufstellung sowie Inhalt und Zweck des Lageberichts	25	8–12
2. Bilanzrechtsreformgesetz und DRS 15	29	13–14
3. Der Deutsche Standardisierungsrat.	31	15–17
4. Berichtsinhalte im Einzelnen	33	18–38
4.1 Wirtschaftsbericht	33	19–28
4.1.1 Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage	33	19–23
4.1.2 Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage ...	35	24–28
4.2 Prognosebericht, einschließlich Risiken und Chancen.	38	29–34
4.3 Nachtragsbericht	40	35–37
4.4 Finanzrisikobericht	41	38
Kapitel 3 Der Lagebericht im kommunalen Haushaltsrecht	43	
1. Der Rechenschaftsbericht der Kameralistik als Ausgangspunkt.	45	39–42
2. Rechtsvorschriften im neuen kommunalen Haushaltsrecht	46	43–62
2.1 Stellung des Berichts zum Jahresabschluss	46	43–46
2.2 Zwecksetzung des Berichts	49	47–50
2.3 Berichtsinhalte	52	51–62
2.3.1 Abgrenzung zum Anhang.	52	51
2.3.2 Bild der tatsächlichen Verhältnisse	54	52–56
2.3.3 Zukunftsorientierung	61	57–60
2.3.4 Fortentwicklung	63	61–62

	Seite	Randziffer
Kapitel 4		
Handelsrechtliche Grundsätze der Lageberichterstattung..	65	
1. Einführung und Überblick.....	67	63–65
2. Die Grundsätze im Einzelnen.....	68	66–78
2.1 Der Grundsatz der Vollständigkeit.....	68	66–67
2.2 Grundsatz der Verlässlichkeit.....	69	68–70
2.3 Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit.....	70	71–74
2.4 Grundsatz der Informationsvermittlung aus Sicht der Unternehmensleitung.....	71	75–76
2.5 Grundsatz der Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung.....	72	77–78
Kapitel 5 Inhalte kommunaler Lageberichte.....	73	
1. Anforderungen an die Berichterstattung.....	75	79–82
2. Bericht über das abgelaufene Haushaltsjahr.....	77	83–86
3. Analyse der Haushaltswirtschaft.....	79	87–109
3.1 Einführung.....	79	87–88
3.2 Lage der Gemeinde.....	80	89–109
3.2.1 Lagebeschreibung.....	80	89–90
3.2.2 Ziele und Kennzahlen.....	82	91–95
3.2.2.1 Einführung.....	82	91–93
3.2.2.2 Kennzahlen in der Praxis.....	83	94–95
3.2.3 Finanzwirtschaftliche Analyse.....	85	96–106
3.2.3.1 Einführung.....	85	96–98
3.2.3.2 Finanzkennzahlen in der Schweiz.....	86	99–102
3.2.3.3 Finanzkennzahlen in Deutschland.....	89	103–106
3.2.4 Probleme von Kennzahlen.....	95	107–109
4. Nachtragsbericht.....	96	110–111
5. Chancen und Risiken.....	97	112–129
5.1 Risiken im kommunalen Sektor.....	97	113
5.2 Klassifikation von Risiken im Lagebericht.....	99	114–122
5.2.1 Umfeld- und strategische Risiken.....	100	117
5.2.2 Personal- und Organisationsrisiken.....	102	118
5.2.3 Risiken aus wirtschaftlicher Betätigung.....	103	119–120
5.2.4 Finanzwirtschaftliche Risiken.....	105	121–122

	Seite	Randziffer
5.3 Risikomanagement	107	123–126
5.4 Chancen	109	127
5.5 Neue Sichtweisen für die Finanzwirtschaft	110	128–129
Kapitel 6 Berichterstattung im „Konzern“	111	
1. Einführung	113	130–131
2. Der Rechtsrahmen für den Gesamtlagebericht	114	132–138
3. Verhältnis zum Lagebericht der Kernverwaltung	119	139–140
4. Verhältnis zum Beteiligungsbericht	120	141–142
Kapitel 7		
Organisation der Berichtserstellung und Berichtspolitik ..	123	
1. Jahresabschluss	125	143–145
2. Gesamtabschluss	126	146–149
3. Rechtliche Anforderungen an die Berichterstattung	128	150
4. Grundzüge der Berichtspolitik	129	151–153
5. Grenzen und Möglichkeiten der Berichtspolitik	131	154–159
Kapitel 8 Prüfung des kommunalen Lageberichts	135	
1. Vorbemerkungen	137	160–167
2. Gegenstand der Prüfung	142	168–170
3. Prüfungsumfang	143	171–172
4. Zusammenhang mit der Prüfung des Jahresabschlusses ..	143	173–174
5. Prüfungshandlungen	144	175–180
6. Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk	146	181–184
Literatur	151	
Stichwortverzeichnis	155	

Verzeichnis der Übersichten

Nr.	Titel	Seite	Randziffer
1	Schwerpunkte der Umstellung auf die Doppik	20	5
2	Rechnungslegung nach § 264 Abs. 1 HGB.	25	8
3	Bestandteile des (Konzern)Lageberichts gemäß §§ 289 und 315 HGB.	27	10
4	Zweck des Lageberichts	29	12
5	Formulierung des § 289 HGB nach und vor dem BilReG	30	14
6	Vorschriften zum Lagebericht in den Gemeindeordnungen.	47	44
7	Adressaten des Lageberichts in der Privatwirtschaft und in der Kommune	51	50
8	Pflichtangaben im Anhang zum Jahresabschluss in den Bundesländern	52	51
9	Rechtsvorschriften zum Inhalt des Lageberichts in den Gemeindehaushaltsverordnungen	55	53
10	Vorschläge zur Berichtsstruktur.	57	55
11	Struktur von Berichten – 3 praktische Beispiele	59	55
12	Länderspezifische Anforderungen an den Lagebericht. . .	60	56
13	Entwicklung des Eigenkapitals der Stadt Essen 2007–2013	77	82
14	Kommunale Schlüsselkennzahlen in Schweden	83	94
15	Ziele und Zielerreichung der Stadt Stockholm 2007	84	95
16	Schweizer Finanzkennzahlen	87	99
17	Finanzkennzahlen in Nordrhein-Westfalen und Rheinland-Pfalz.	89	103
18	Finanzkennzahlen in der Praxis.	94	105
19	Bedeutung von Risikofaktoren aus der Sicht der öffentlichen Verwaltung	98	113
20	Beispiele für Umfeldrisiken	101	117
21	Typische Organisationsrisiken	103	118
22	Kommunal- und Konzernabschlüsse schwedischer Kommunen	103	119
23	Risiken aus wirtschaftlicher Betätigung.	104	120
24	Beispiele für finanzwirtschaftliche Risiken	105	121
25	Einschätzung der Bedeutung des Risikomanagement. . . .	108	124

Nr.	Titel	Seite	Randziffer
26	Allgemeiner Kreislauf des Risikomanagements.....	109	126
27	Stand der Einführung eines Gesamtabschlusses	114	131
28	Vorschriften zum Gesamtlagebericht in den Kommunalverfassungen der Bundesländer	115	133
29	Anforderungen an den Inhalt des Gesamtlageberichts in den Bundesländern.....	116	136
30	Gesamtlage- und Beteiligungsbericht.....	120	141
31	Das Zusammenwirken für den Jahresabschluss der Kernverwaltung	125	143
32	Das Zusammenwirken für den Gesamtabschluss	127	147
33	Vorschriften zur Veröffentlichung von Lage- und Gesamtlagebericht	129	150
34	Rechtsvorschriften zur Prüfung des Lageberichts.....	137	160
35	Rechtsvorschriften zur Prüfung des Gesamtlageberichts.	138	161
36	Rechtsvorschriften zur Beteiligung von sachverständigen Dritten an der Prüfung.....	141	167