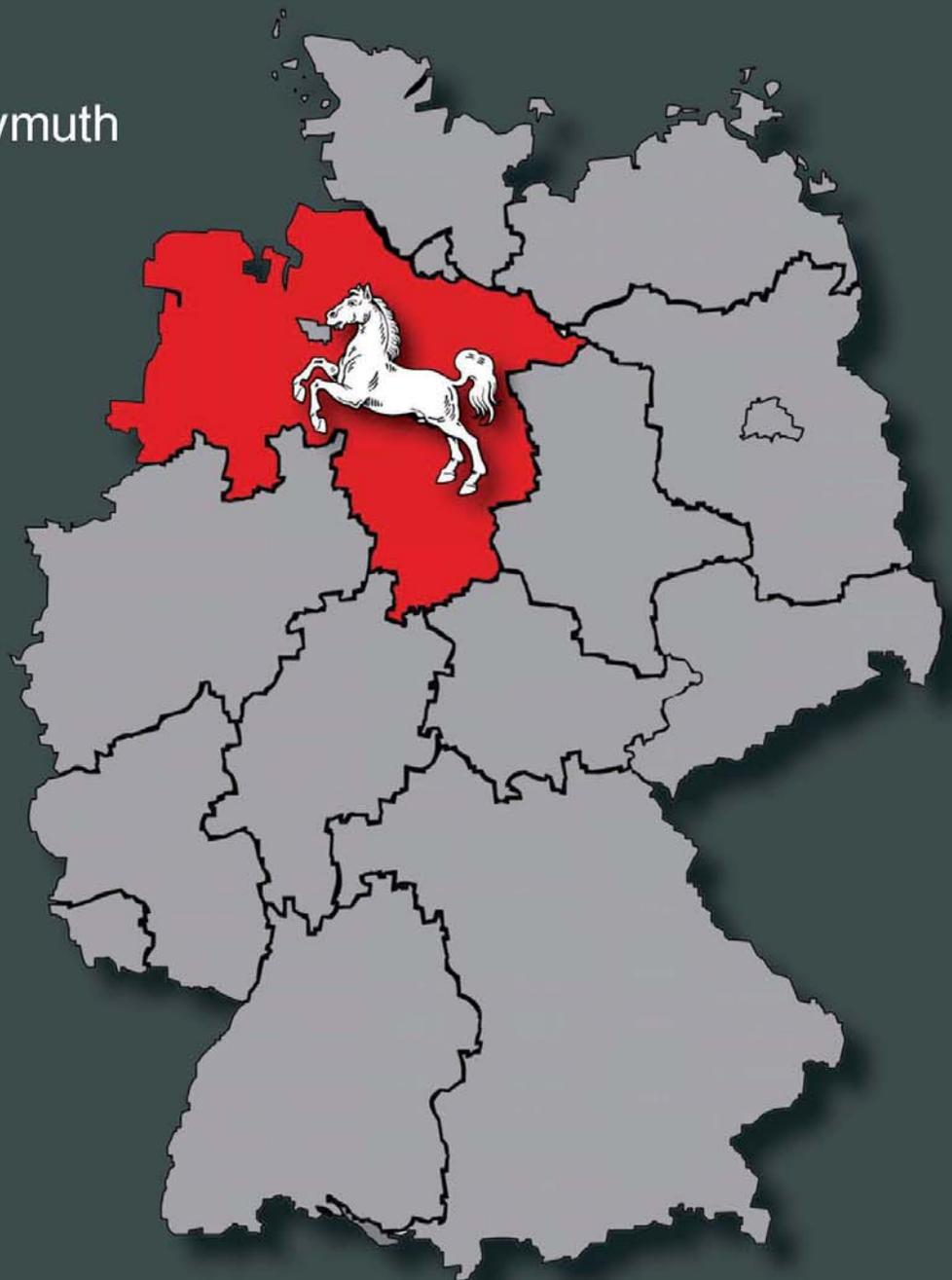


# Umstellung von der Kameralistik auf das „Neue Kommunale Rechnungswesen“ für Niedersachsen:

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 doppischen 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 Nettosition .....	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 gemeindegewirtschaftlicher 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:

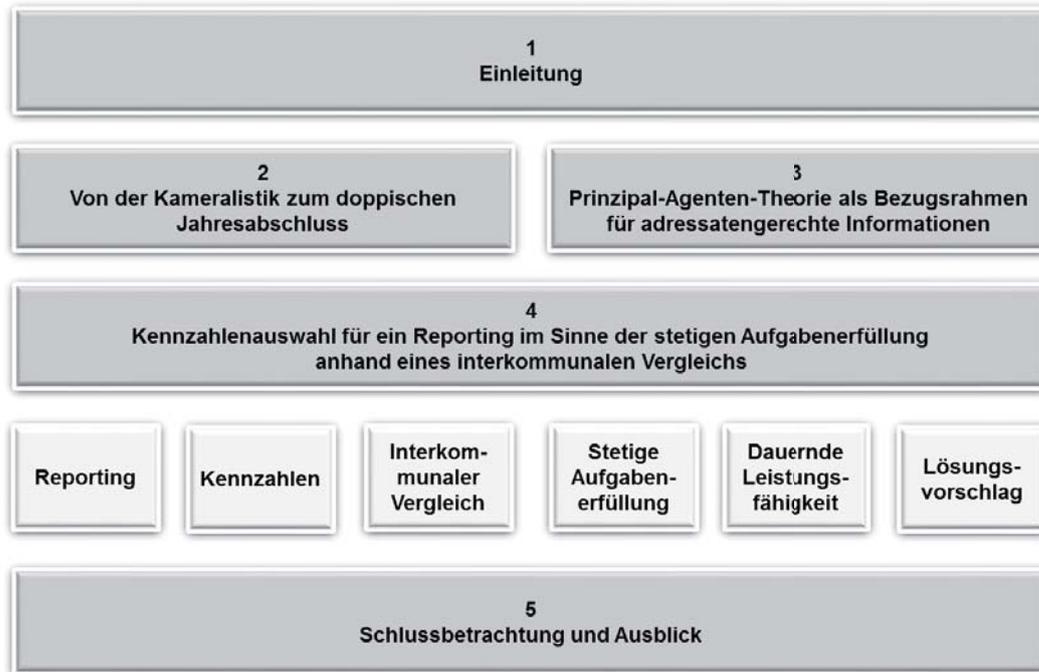


Abb. 1: Aufbau und Gang der Untersuchung

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.