

Die Behandlung des Fehlbetrages in der Verwaltungskameralistik bei Überleitung in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

1. Vorbemerkung

In der Verwaltungskameralistik (kamerale Haushaltswirtschaft) werden Instrumente und Verfahrensweisen genutzt, die in den Kommunen letztmalig in der Jahresrechnung für das Haushaltsjahr vor der Eröffnungsbilanz Anwendung finden. Die Ergebnisse daraus müssen, soweit sie in die Jahre nach der Eröffnungsbilanz hineinwirken, unter Berücksichtigung des neuen Rechnungsstils der doppelten Buchführung in die Komponenten des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens „Ergebnisrechnung“, „Finanzrechnung“ und „Vermögensrechnung (Bilanz)“ übergeleitet werden.

2. Deckung von Fehlbeträgen in der Verwaltungskameralistik aus Vorjahren

Die Ausführung eines Haushaltsplanes kann zum Jahresende mit einem Fehlbetrag abschließen. Nach § 46 Nr. 7 GemHVO (kameral) ist ein Fehlbetrag der Betrag, um den unter Berücksichtigung der Haushaltsreste die Soll-Ausgaben in der Haushaltsrechnung höher sind als die Soll-Einnahmen. Der Fehlbetrag kann im Verwaltungshaushalt oder Vermögenshaushalt entstehen. Die getrennte Ausweisung der Fehlbeträge in den beiden Teilhaushalten ist für die Beurteilung der Finanzlage der Kommune eine sehr wichtige Information.

Die im Rahmen des Rechnungsabschlusses ermittelten Fehlbeträge sind im Verwaltungs- bzw. Vermögenshaushalt auszuweisen. Kassentechnisch werden sie am Jahresende auf den Hilfskonten 920.290 „Abwicklung der Vorjahre/Verwaltungshaushalt“ und 920.390 „Abwicklung der Vorjahre/Vermögenshaushalt“ gebucht und als Kasseneinnahmereste in die Bücher des nächsten Jahres vorgetragen (§ 34 Abs. 2 GemKVO, kameral).

Die Bestimmung des § 23 GemHVO (kameral) gibt an, dass der entstandene Fehlbetrag unverzüglich gedeckt werden soll, spätestens im zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahres. Diese Verpflichtung gilt auch, wenn in dem entsprechenden Haushaltsjahr kein Ausgleich der Einnahmen und Ausgaben herbeigeführt werden kann, so dass dann ein erneuter Fehlbetrag entsteht. Die Fehlbeträge einzelner Haushaltsjahre können sich somit durchaus addieren.

Die im Verwaltungshaushalt oder Vermögenshaushalt entstandenen Fehlbeträge sind auch in dem jeweiligen Teilhaushalt abzuwickeln. Haushaltstechnisch ist ein Fehlbetrag des Verwaltungshaushaltes bei der Haushaltsstelle 920.892 „Deckung von Sollfehlbeträgen des Verwaltungshaushaltes“ und ein Fehlbetrag des Vermö-

genshaushaltes bei der Haushaltsstelle 920.992 „Deckung von Sollfehlbeträgen des Vermögenshaushaltes“ auszuweisen.¹

3. Überleitung der Fehlbeträge in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen

Die Fehlbeträge, die in der Verwaltungskameralistik entstanden sind, können nicht unmittelbar in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen übertragen werden. Den Begriff des Fehlbetrages gibt es dort nur, wenn die Aktivseite der Schlussbilanz einer Kommune durch die Position „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ (s. § 46 Abs. 3 Nr. 4 GemHVO-Doppik) zu ergänzen ist. Dieser Fehlbetrag ergibt sich, wenn die Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Vermögensrechnung (Bilanz) höher sind als die Vermögenswerte der Aktivseite oder das Eigenkapital in den Nachfolgejahren aufgezehrt ist. Durch die Bildung dieses Postens auf der Aktivseite wird verhindert, dass auf der Passivseite ein Negativbetrag ausgewiesen werden muss.²

3.1. Überleitung der Fehlbeträge des Verwaltungshaushaltes

Ein Fehlbetrag im Verwaltungshaushalt, der in der Verwaltungskameralistik vorzutragen ist, stellt sich im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen als negatives Jahresergebnis der Ergebnisrechnung dar, das mit dem Unterkonto des Eigenkapitals „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ausgebucht wird. Eine Übernahme des Fehlbetrages des letzten kameralistisch geführten Haushaltsjahres als Verlustvortrag in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen ist nicht möglich, da es sich bei den Rechnungssystemen um unterschiedliche Bezugsgrößen „Einnahmen-Erträge“, „Ausgaben-Aufwendungen“ handelt.

Die Finanzierungslücke wird durch Kassenkredite (künftig besser Liquiditätskredite) ausgeglichen, die im kameralen Haushaltsrecht keine Kredite (§ 46 Nr. 18 GemHVO, kameral) darstellen. Sie sind in der Eröffnungsbilanz als „Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung“ (§ 46 Abs.4 Nr. 4 Buchst. c GemHVO-Doppik) anzusetzen. Dieser Ausweis verringert das Eigenkapital entsprechend. Im Ergebnisplan bzw. Finanzplan sind im ersten Haushaltsjahr nach dem Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen die Zinsaufwendungen bzw. Zinsauszahlungen zu veranschlagen.

3.2 Überleitung der Fehlbeträge des Vermögenshaushaltes

Ein Fehlbetrag im Vermögenshaushalt, der in der Verwaltungskameralistik vorzutragen ist, hat insoweit Auswirkungen auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen, als er durch aufgenommene Kassenkredite finanziert wurde. Wenn es sich um erworbene Vermögensgegenstände handelt, werden diese in der Eröff-

¹ Grimberg, Bernhardt, Schünemann, Schwingeler, Kommunales Haushaltsrecht Sachsen-Anhalt, Witten, 3. Auflage 2002, S. 412 f.

² Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW, Neues Kommunales Finanzmanagement“, Freiburg, 2. Auflage 2003, S. 248

nungsbilanz der Kommune im Anlage- oder Umlaufvermögen aufgeführt. Eine Finanzierung über das in § 2 der Haushaltssatzung der Kommune festgesetzte Kreditvolumen (s. § 100 Abs. 1 GO, kameral) findet sich in der Eröffnungsbilanz auf der Passivseite unter der Position „Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen“ wieder. Die Finanzierung des Vermögenshaushaltes über Liquiditätskredite ist unter der Position „Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung“ (§ 46 Abs.4 Nr. 4 Buchst. c GemHVO-Doppik) auszuweisen.

Das unter Gliederungspunkt 3.1. Ausgeführte gilt hier entsprechend.

3.3. Zusammenfassung

Fehlbeträge und Überschüsse als Teil der kameralen Rechnungslegung können nicht unmittelbar in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen übertragen werden. Durch die Finanzierung der Fehlbeträge aus Liquiditätsreserven oder über Kassenkredite ergibt sich folgende Auswirkung auf die Bilanz im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen:

- Die Kassenkredite sind in der Bilanzposition „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ in der Kontengruppe 331 zu buchen.
- Mit der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven – kameralistische Allgemeine Rücklage – vermindern sich die liquiden Mittel und damit das Vermögen.

Beide Verfahren wirken damit direkt (mindernd) auf das kommunale Eigenkapital. Eine zusätzliche Abbildung der Fehlbeträge würde demnach zu einem unzulässigen Doppelausweis in der kommunalen Bilanz führen.

4. Rückführung von Altfehlbeträgen

Eine Aussage über die in der kommunalen Bilanz enthaltenen kameralen Altfehlbeträge kann aus dieser Darstellung jedoch nicht abgeleitet werden. Insbesondere den Anforderungen der Kommunalaufsicht genügt dieser Ausweis als Verbindlichkeit deshalb nicht. Die erforderliche Transparenz lässt sich demnach nur über einen verpflichtenden Ausweis der kameralen Altfehlbeträge im Vorbericht des Haushaltsplanes nach § 6 GemHVO-Doppik erreichen. Im Anhang der Bilanz, also im Jahresabschluss, sollten nach Auffassung des MI keine näheren Informationen gegeben werden, da es sich bei den in § 47 GemHVO-Doppik genannten Erläuterungen um eine abschließende Aufzählung handelt³. Die Informationen sind auch deshalb notwendig, weil die veranschlagten kameralen Altfehlbeträge als Finanzmittelverbrauch aus Vorperioden in die Gegenwart wirken. Ein Ausgleich erfolgt nach Umstellung des Rechnungswesens auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen durch die Rückführung der ausgewiesenen kurzfristigen Verbindlichkeiten (Kontengruppe 331). Die dafür benötigten liquiden Mittel können indirekt durch die Erwirtschaftung entsprechender Überschüsse in der Ergebnisrechnung oder durch Vermögensveräußerungen generiert werden.

³ RdErl. des MI v. 9.6.2006, nicht veröffentlicht, KNSA 434/2006

5. Fazit

Die Überleitung von Werten aus der Verwaltungskameralistik in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen führt in vielen Fällen dazu, dass nur die Aktivseite oder die Passivseite der Eröffnungsbilanz berührt ist. Ist bei einigen Sachverhalten eine Bilanzseite betroffen, kann dies dazu führen, dass ein anzusetzender Wert sich nicht unmittelbar auf der Gegenseite der Bilanz widerspiegelt. Dies stellt keinen Fehler in der vorgenommenen Überleitung dar, sondern ist systembedingt. Erst in der vollständigen Eröffnungsbilanz, die ein tatsächliches Bild über das Vermögen und die Verbindlichkeiten der Gemeinde vermitteln soll, sind die vorher ggf. aufgetretenen „Ungereimtheiten“ bzw. „Differenzen“ beseitigt.⁴

⁴ vergleiche auch „Entwurf der Überleitungsvorschriften von kameralen Haushaltsdaten in das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)“, der im Rahmen der Begabtenförderung von StudentInnen des Fachbereichs Verwaltungswissenschaften an der Hochschule Harz nach Gegenüberstellung der (geplanten) Regelungen in Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen erstellt wurde. Da sich Sachsen-Anhalt grundlegend am Referenzmodell des Handelsgesetzbuches orientiert, sind die Regelungen des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF)“ aus Nordrhein-Westfalen mit geringen Abweichungen übernommen worden.