

Editorial

Sehr geehrte Leserin,
sehr geehrter Leser,

der Reformprozess hat auch die Bundes – und Landesebene erreicht. Für das Land Sachsen-Anhalt soll in einem ersten Schritt - neben der Einführung einer flächendeckenden Basis-KLR - eine Vermögensrechnung aufgebaut werden. Der nachfolgende Leitartikel stellt den Stand und die Vorgehensweise auf Landesebene dar. Neben dem Stand der Gesetzesüberarbeitung und den durch die Unternehmensteuerreform eingeführten Neuerungen bei den GWG's wird auch die Ausübung des Wahlrechts zur Einführung des NKHR für Eigenbetriebe und Zweckverbände dargestellt.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre und würden uns über Hinweise oder Anregungen sowie interessante Beiträge sehr freuen.

Dr. Michael Grimberg

Erik Gebauer

Reformbewegungen auch auf Landesebene

Einführung einer Vermögensrechnung im Land Sachsen – Anhalt



1. Aktuelle Entwicklungen

Das Thema der Einführung von Neuen Steuerungsinstrumenten (Kosten- und Leistungsrechnung, Doppik, Controlling) in Bundes- und Landesverwaltung wird derzeit sehr intensiv diskutiert. Der Entwurf eines Haushaltsgrundsätze-Modernisierungsgesetzes (HGrGMoG), der in einer Bund – Länder – Arbeitsgruppe (BLAK II) entwickelt und im Dezember 2008 vom Bundeskabinett beschlossen wurde, war nicht zuletzt auch deswegen erarbeitet worden, weil

man erkannt hatte, dass es eines gewissen verbindlichen Rechtsrahmens für die Modernisierungsmodelle bedarf, um diesen einen gewissen Bestandsschutz zubilligen zu können. Gerade vor dem Hintergrund des umfassenden Aufwandes, der mit der konzeptionellen und praktischen

Einführung derartiger Instrumente verbunden ist (man denke allein an die notwendige IT-Struktur!), kommt dem Schutz der getätigten Investitionen eine zentrale Rolle zu.

Inhaltsverzeichnis

„Reformbewegungen auch auf Landesebene - Einführung einer Vermögensrechnung im Land Sachsen - Anhalt“	2
„Informationen zum Stand der Gesetzesüberarbeitung - Evaluierung“	3
„Geringwertige Wirtschaftsgüter im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen - Neuregelung“	4
„NKHR: Wahlrecht für Eigenbetriebe und Zweckverbände“	6
„Bilanzielle Behandlung von Altersteilzeitverpflichtungen in der Eröffnungsbilanz“	9
„Produkte vs. Organisation oder doch gemeinsam? Der Weg von Dessau-Roßlau!“	11
„Behandlung von Leasingverträgen nach dem Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen LSA (NKHR)“	13
Semesterübergreifendes Projekt	16
„Die Verantwortung bei der Bewertung der Passiva, Teil 1: Sonderposten“	18
Buchvorstellungen und Impressum	1

Fortsetzung: Reformbewegung auch auf Landesebene

Das Thema Vermögensrechnung spielt dabei in den Überlegungen einzelner Bundesländer sowie des Bundes neuerdings eine wesentliche Rolle. Nicht zuletzt diejenigen Bundesländer, die einen flächendeckenden Einstieg in ein doppisches Rechnungswesen scheuen, beabsichtigen über den Aufbau einer Vermögensrechnung zumindest einen ersten Schritt in Richtung einer genaueren Abbildung der Vermögens- und Schuldensituation ihres Bundeslandes zu gehen. Nach dem Konzept des Haushaltsgrundsätze-Modernisierungsgesetzes soll durch die Vermögensrechnung insbesondere eine Vermögensbetrachtung ermöglicht werden, mit der die statische Betrachtung in den öffentlichen Haushalten überwunden werden soll. Gerade der Vergleich der Vermögensentwicklungen verschiedener Perioden wird als wertvoll erachtet. Die weitere Fortentwicklung des Ansatzes der Vermögensrechnung auf Bund – Länder – Ebene wird in den nächsten Jahren Gestalt annehmen.

2. Situation in Sachsen - Anhalt

2.1 Rahmenbedingungen

Die Landesregierung hat am 27. November 2007 beschlossen, dass in der Landesverwaltung von Sachsen – Anhalt verstärkt betriebswirtschaftliche Instrumente eingeführt werden sollen. Dabei soll zunächst in den Bereichen der Landesverwaltung, die bisher noch keine KLR eingeführt haben, eine sog. Basis – KLR eingeführt werden, die als Basis für eine Politikfeldsteuerung dienen soll. Mit der Politikfeldsteuerung soll ein strategisches Instrument für die Führungskräfte des Landes einge-

führt werden. Die Politikfeldsteuerung soll um eine Indikatorsteuerung ergänzt werden.

Weiter soll ein Konzept für den Aufbau einer Vermögensrechnung entwickelt werden. In diesem Kontext soll auch entschieden werden, ob das Land, wie die Kommunen im Land, die Doppik als Rechnungswesen einführen wird.

2.2 Aktuelle Diskussion

Die Vorgehensweise des federführenden Ministeriums der Finanzen ist von dem Gedanken geprägt, dass zunächst die im Land vorhandenen Informationen gebündelt und in der Qualität angereichert werden sollen. Dabei konzentriert man sich auf gewisse im Land existente Vermögens- und Schuldencluster. So gibt es beispielsweise verschiedene Landesbetriebe, die grundsätzlich verpflichtet sind, ein kaufmännisches Rechnungswesen zu betreiben. Hier gibt es erste Ansatzpunkte für den Aufbau einer Vermögensrechnung.

Beim Landesforstbetrieb ist bereits eine Bewertung des Bodens und des stehenden Holzes vorgenommen worden. Die Bestandsbewertung erfolgte dabei auf der Grundlage des Ertragswertverfahrens mit einer unterstellten Kapitalisierung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes. Die Nichtbodenflächen werden bei der Bestandsbewertung nicht berücksichtigt, sondern nur über den Bodenwert abgebildet.

Der Landesbetrieb Bau (LBB) lässt derzeit sein Anlagevermögen und seine eigenen Liegenschaften bilanzieren. Dabei werden unterschiedliche Bewertungsmethoden angewandt. So kommen die Ertragswert- und die Sachwertmethode zur

Anwendung. Die Bewertung des beweglichen Vermögens wird im Verlaufe des Jahres 2009 erfolgen. Der LBB beabsichtigt zum 01.01.2010 eine Eröffnungsbilanz zu erstellen.

Bei dem Liegenschaftsmanagement Sachsen – Anhalt (LIMSA) sieht die Situation folgendermaßen aus. Das Verwaltungsgrundvermögen (auch Ressortvermögen genannt), welches dem LIMSA zur Bewirtschaftung übertragen wurde, ist bereits wertmäßig erfasst worden. Die Bewertung wurde durch den LBB vorgenommen.

Im Zusammenhang mit dem Aufbau eines Controllings für die Landesbeteiligungen erfolgt auch eine Sichtung des Datenmaterials aus den Jahresabschlüssen.

Über die Bewertung der Schulden werden gegenwärtig noch Abstimmungen mit dem zuständigen Referat im Ministerium der Finanzen vorgenommen.

2.3 Ausblick

Auf Bund – Länder – Ebene werden derzeit Mindeststandards für die Doppik entwickelt, mit denen eine Standardisierung der Bewertungsmaßstäbe erreicht werden soll. In diesem Konzept erfolgt eine bedarfsgerechte Modifizierung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches. Der Bund und die Länder vertreten inzwischen die Auffassung, dass es der Entwicklung einer staatlichen Doppik bedarf, um den Besonderheiten der öffentlichen Hand Rechnung zu tragen. Die aktuellen Diskussionsstände werden in die

Fortsetzung auf der nächsten Seite

Entwicklung der konzeptionellen Grundlagen für die Vermögensrechnung auf Landesebene einfließen. Im Jahr 2009 soll die Konzeption der Vermögensrechnung erheblich vorangetrieben werden.

Das Ministerium der Finanzen hat in diesem Kontext eine Kooperationsvereinbarung mit der Hochschule Harz geschlossen. Dabei sollen Studierende und Diplomanden der Hochschule die konzeptionelle Entwicklung unterstützen.

Die Entscheidung über die Einführung der Doppik auf Landesebene wird auch unter Bewertung des Prozesses in den Kommunen getroffen werden. Bei Präsentationen zum Einführungsprozess der Neuen Steuerung im parlamentarischen Raum, wurde das MF durchaus mit kritischen Bewertungen einzelner Abgeordneter zur Einführung der Doppik in den Kommunen konfrontiert. Es wird aber darüber hinaus darauf ankommen, ob aus Sicht der Landesregierung die Steuerbarkeit des Landeshaushaltes durch die

Nutzung der Doppik erhöht werden kann. Die Beurteilung dieser Frage fällt in den einzelnen Bundesländern durchaus unterschiedlich aus.



Steffen Volk,
Ministerium der Finanzen
des Landes Sachsen-Anhalt
0391/5671207
Volk@mf.sachsen-anhalt.de

Informationen zum Stand der Gesetzesüberarbeitung - Evaluierung

1. Grundlage

Nach § 3 des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens für die Kommunen des Landes Sachsen-Anhalt hat die Landesregierung den Auftrag, die Auswirkungen der Vorschriften über die nach den Regeln der doppelten Buchführung geführte Haushaltswirtschaft nach einem Erfahrungszeitraum von zwei Jahren nach Inkrafttreten zu überprüfen und den Landtag über das Ergebnis der Überprüfung zu unterrichten.

2. Verfahren

Die Überprüfung der Vorschriften ist unter Mitwirkung des Lenkungsbeirates Doppik, in dem neben dem Ministerium des Innern, dem Landesverwaltungsamt, dem Statistischen Landesamt und dem Landesrechnungshof die kommunalen Spitzenverbände, der Wasserverbandstag, die Fachhochschule Harz, die SI-KOSA sowie die Modellkommunen Aken, Barleben, Bitterfeld-Wolfen, Magdeburg, Halle und der Landkreis Mansfeld-Südharz vertreten sind, erfolgt. Als Ergebnis ist ein Bericht gefertigt worden, der im Februar 2009 der Landesregierung vorgelegt wird

und im Anschluss daran dem Landtag zugeleitet werden soll.

3. Änderungen

Die wichtigsten beabsichtigten Änderungen sind folgende:

Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt (GO LSA):

- **Gesamtabschluss:** Es wird dem Gesetzgeber vorgeschlagen, den Zeitpunkt der erstmaligen Erstellung eines Gesamtabschlusses bis zum Haushaltsjahr 2016 hinauszuschieben. Mit Rundbrief des Ministers des Innern vom 08. Juli 2008 wurde den Kommunen bereits mitgeteilt, dass es unbeanstandet bleiben soll, wenn Kommunen, die bereits das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen eingeführt haben, zunächst auf die Erstellung eines Gesamtabschlusses verzichten. Eine freiwillige Erstellung und Prüfung ist jedoch jederzeit möglich.
- Die Aufstellung eines Doppelhaushaltes soll ermöglicht werden.
- Redaktionelle Änderungen wie z.B. die Überarbeitung von Begriffen: Begriffe, die mit unterschiedlichen Inhalten sowohl des kamerale als

auch des doppelischen Haushaltsrecht belegt sind, sollen sprachlich bereinigt werden (beispielsweise die Begriffe „Haushaltsreste“ und „Kassenkredite“, die in die Begriffe „Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen“ bzw. „Kredite zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit“ abgeändert werden sollen, sowie die stringenter Verwendung der Begriffe „Anhang“ und „Anlagen“).

Gemeindehaushaltsverordnung Doppik (GemHVO Doppik):

- Die an den Musterentwurf der IMK angelehnte Regelung zu den Rückstellungen soll insbesondere hinsichtlich der sonstigen Rückstellungen mit dem Ziel überarbeitet werden, die Regelung an die Möglichkeiten des HGB anzunähern und damit zu erweitern.
- Die Steuerrechtsänderungen 2008 zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern sowie zum Wegfall der degressiven Abschreibung werden übernommen. Mit Erlass des Ministeriums des Innern vom 07. März

Fortsetzung auf der nächsten Seite

2008 sind die Kommunen hierüber informiert worden und können bereits im Vorgriff danach verfahren.

Änderungen der Erlasse und Richtlinien:

- Die erstmalige Erfassung von beweglichen Vermögensgegenständen soll durch die Einführung einer Wertgrenze (3000 Euro ohne Umsatzsteuer) erleichtert werden, da die Erfassung einen erheblichen Aufwand erfordert, der Gesamtbetrag dieses Vermögens im Verhältnis zur gesamten Bilanzsumme jedoch vernachlässigt werden kann. Auch dies wurde den Kommunen in dem Rundbrief des Ministers des Innern vom 08. Juli 2008 mitgeteilt und eine Anwendung im Vorgriff ermöglicht.
- Zukünftig wird sich der Beginn des Abschreibungszeitraumes an den Regelungen des HGB orientieren

und somit im Monat der Anschaffung statt wie bisher im Monat nach der Anschaffung beginnen.

- Um den Bedürfnissen vor Ort nach ausführlichen Empfehlungen zur Bewertung von Vermögen besser gerecht werden zu können, sollen die Bewertungsregelungen konkretisiert werden.

4. Zeitplanung

Bis zur Sommerpause 2009 ist beabsichtigt, dem Landtag einen Referentenentwurf zur Änderung der Vorschriften der Gemeindeordnung zu übersenden. Parallel zu dem Gesetzesvorhaben sollen die Gemeindehaushaltsverordnung Doppik, die Verbindlichen Muster, die Inventurrichtlinie sowie die Bewertungsrichtlinie überarbeitet werden.

5. Wahlrecht für Eigenbetriebe und Zweckverbände

Der Ausschuss für Inneres des Landtages behandelt zur Zeit im Rahmen des Gesetzentwurfes zur Fortentwicklung des Kommunalverfassungsrechts die vorgeschlagenen Regelungen zur Einführung des Wahlrechts zwischen dem Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen und dem auf das Handelsgesetzbuch verweisenden Eigenbetriebsrecht für Eigenbetriebe und Zweckverbände. Über den Zeitpunkt der Beschlussfassung des Landtages liegen derzeit keine Kenntnisse vor.



Katrin Stöver,
Ministerium des Innern
des Landes Sachsen-Anhalt
0391/5675105

katrin.stoever@mi.sachsen-anhalt.de

Geringwertige Wirtschaftsgüter im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen – Neuregelung

Das System der doppelten Buchführung im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) lehnt sich weitgehend an die Vorschriften des HGB sowie an die einkommensteuerrechtlichen Regelungen an. Für die Besonderheiten in den Kommunen wurden jedoch spezifische, abweichende Regelungen getroffen. Um den kommunalen Teilbereichen, die unabhängig von ihrer Rechtsform aufgrund ihrer Tätigkeit als Betriebe gewerblicher Art zur Steuerzahlung verpflichtet sind, die Erstellung ihrer Bilanzen nicht unnötig zu erschweren sowie aus Gründen der Kompatibilität bei der Bildung des Gesamtabchlusses, sollten nur solche Abweichungen festgelegt werden, die zwingend notwendig sind.



Fortsetzung auf der nächsten Seite

1. Rechtslage

Geringwertige Wirtschaftsgüter sind abnutzbare, bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren jeweilige Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach der derzeitigen Rechtslage in Sachsen-Anhalt 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten. Nach § 40 der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik, ergänzt durch die Vorschriften der Bewertungsrichtlinie und der Inventurrichtlinie, sind diese Wirtschaftsgüter sofort abzuschreiben. Daraus ergibt sich, dass

- Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 60 Euro netto sofort als Aufwand behandelt und nicht im Inventarverzeichnis erfasst werden und
- Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 60 Euro bis 410 Euro netto in einem besonderen Verzeichnis erfasst und zum Jahresabschluss komplett abgeschrieben werden.

Bis zum Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 entsprach diese Regelung dem Steuerrecht.

2. Die Unternehmensteuerreform 2008

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008¹, mit dem die Bundesregierung den Standort Deutschland im internationalen Wettbewerb steuerlich attraktiver machen möchte, wurde § 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) neu gefasst und dadurch die sofortige Abzugsfähigkeit geringwertiger Wirtschaftsgüter für Unternehmen, die der Pflicht zur Zahlung von Unternehmensteuer unterliegen, modifiziert.

2.1 § 6 Abs. 2 EStG

In § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG wurde der Wert der im Wirtschaftsjahr in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzenden Anschaffungs- und Herstellungskosten selbständig nutzungsfähiger Wirtschaftsgüter von 410 Euro auf 150 Euro, jeweils ohne Umsatzsteuer, abgesenkt. Gänzlich aufgehoben wurden die Sätze 4 und 5. Diese enthielten mit der dort geregelten Aufzeichnungspflicht für die geringwertigen Wirtschaftsgüter (Verzeichnis oder gesondertes Konto) eine weitere Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 (410-Euro-Grenze). Zusätzlich regelten die Einkommensteuer-Richtlinien 2005 in R 6.13 Abs. 2 wiederum eine Ausnahme von dieser Aufzeichnungspflicht für Wirtschaftsgüter bis 60 Euro. Da jedoch in den Einkommensteuer-Richtlinien 2005 der nunmehr aufgehobene § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG

in Bezug genommen wird, entfällt diese Regelung automatisch.

Dies hat zur Folge, dass alle geringwertigen Wirtschaftsgüter bis 150 Euro netto ohne Aufzeichnungspflicht sofort als Betriebsausgaben abgesetzt, also sofort als Aufwand verrechnet werden können. Die 60-Euro-Grenze gibt es nicht mehr.

2.2 § 6 Abs. 2a EStG

Darüber hinaus gibt es für alle Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 150 Euro bis maximal 1.000 Euro netto betragen, eine Neuregelung durch Einfügung des § 6 Abs. 2a EStG. Diese müssen jetzt in einen jährlich neu zu bildenden Sammelposten eingestellt werden, der unabhängig von der konkreten Nutzungsdauer der einzelnen Wirtschaftsgüter über fünf Jahre - beginnend im Wirtschaftsjahr der Bildung - vollständig abgeschrieben wird, was einem AfA-Satz von 20 Prozent im Jahr entspricht. Dies gilt auch dann, wenn einzelne Wirtschaftsgüter vor Ablauf dieser Fünf-Jahres-Frist aus dem Betrieb ausscheiden.

3. Änderung der Vorschriften im NKHR

3.1 Geringwertige Wirtschaftsgüter

Sachsen-Anhalt und die Mehrheit der anderen Bundesländer befürwortet die Übernahme der neuen steuerrechtlichen Regelungen. Im Rahmen des Vorhabens zur Evaluierung der Vorschriften zum NKHR² ist beabsichtigt, die o. g. Änderungen des Einkommensteuergesetzes entsprechend umzusetzen. Künftig werden daher

- Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 150 Euro netto sofort als Aufwand behandelt und nicht im Inventarverzeichnis erfasst und
- Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 150 Euro bis 1000 Euro netto in einem jährlich neu zu bildenden Sammelposten erfasst, der dann jeweils einer Abschreibungszeit von fünf Jahren, beginnend im Jahr der Bildung, unterliegt.

Welche konkreten Änderungen der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik, der Bewertungsrichtlinie und der Inventurrichtlinie einschließlich der Änderungen des Kontenrahmenplans erfolgen werden, wird derzeit geprüft.

Fortsetzung auf der nächsten Seite

1) Vgl. Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912).

2) Vgl. Beitrag Stöver, Informationen zum Stand der Gesetzesüberarbeitung, in diesem Newsletter.

3.2 Sonderfall 3000-Euro-Grenze

Des Weiteren ist im Rahmen der Evaluierung der Vorschriften vorgesehen, die erstmalige Erfassung von beweglichen Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz zu erleichtern und eine Wertgrenze von 3000 Euro ohne Umsatzsteuer einzuführen, da die Erfassung zwar einen erheblichen Aufwand erfordert, der Gesamtbetrag dieses Vermögens im Verhältnis zur gesamten Bilanzsumme jedoch vernachlässigt werden kann. Nach der geplanten Regelung haben die Kommunen die Möglichkeit, auf die Bewertung von Vermögensgegenständen mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von bis zu 3000 Euro netto zu verzichten.

Lediglich eine Erfassung dieser Vermögensgegenstände in den – ggf. auch gesonderten – Zähllisten ist erforderlich. In der Eröffnungsbilanz selbst werden diese Vermögensgegenstände entweder überhaupt nicht aufgeführt oder lediglich mit einem Erinnerungswert von einem Euro dargestellt. In diesem zweiten Fall wird auch die Aufnahme in die Inventarlisten aus technischen Gründen erforderlich sein. Eine Abschreibung erübrigt sich und auch eine Buchung als Aufwand ist im Rahmen der Eröffnungsbilanz nicht möglich.

Dies gilt ausschließlich für Vermögensgegenstände, die vor der Einführung des NKHR, also vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz, in den Kommunen angeschafft wurden, und ist nicht mit der unter Nr. 3.1 genannten Regelung zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern zu

vermischen. Es handelt sich hierbei um zwei verschiedene Regelungen, die im Falle der Eröffnungsbilanz alternativ angewandt werden können. Bei allen Folgebilanzen ist dann ausschließlich die unter Nr. 3.1 genannte Regelung zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern anzuwenden.

3.3 Vorgriffsregelung

Da im Rahmen der Evaluierung der Vorschriften zum NKHR neben den genannten diverse weitere Änderungen geplant sind, wird die konkrete rechtliche Umsetzung noch einige Zeit in Anspruch nehmen. Wie in den Erlassen des Ministeriums des Innern vom 7. März 2008³ und vom 8. Juli 2008⁴ bereits mitgeteilt, wird deshalb empfohlen, bereits jetzt im Vorgriff auf die erläuterten Änderungen zu verfahren.



Claudia Meinecke
Ministerium des Innern
des Landes Sachsen-Anhalt
0391/5675315

claudia.meinecke@mi.sachsen-anhalt.de

3) Vgl. Geringwertige Wirtschaftsgüter und degressive Abschreibung; Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen, Rundbrief des Ministeriums des Innern an die Kommunen vom 7. März 2008.

4) Vgl. Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen; Änderung von Vorschriften, Rundbrief des Ministers des Innern 3/2008 an die Kommunen vom 8. Juli 2008.

NKHR: Wahlrecht für Eigenbetriebe und Zweckverbände

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (NKHR) hat der Gesetzgeber des Landes Sachsen-Anhalt auf der Grundlage des Beschlusses der Innenministerkonferenz (IMK) vom 21.11.2003 eine Grundsatzentscheidung für eine nachhaltige, ressourcenorientierte Haushaltswirtschaft getroffen und damit das rein zahlungsorientierte, kamerale Konzept, das lediglich den Geldverbrauch dokumentiert, abgelöst. Herausragendes Ziel der Reform ist die Verbesserung der Effektivität und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandels vor dem Hintergrund der intergenerativen Gerechtigkeit. Jede Generation hat die von ihr verbrauchten Ressourcen wieder zu ersetzen, um nicht die nachfolgenden Generationen damit zu belasten. Produktorientierte Planungsgrundlagen ermöglichen im Rahmen der drei Säulen – Vermögensrechnung (Bilanz), Ergebnisplanung/-rechnung und Finanzplanung/-rechnung – eine Steuerung des kommunalen Haushalts

unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Die Bilanz gibt durch die Gegenüberstellung der bewerteten Vermögensgegenstände und des (Fremd-/oder Eigen-) Kapitals wichtige Informationen zur Vermögensverwendung und -herkunft sowie über den Erhalt, die Mehrung oder Minderung kommunalen Vermögens. In der Ergebnisrechnung spiegelt sich die Nachhaltigkeit der kommunalen Haushaltswirtschaft wider. Erreichen die Erträge die Aufwendungen, ist die stetige Aufgabenerfüllung gesichert. Die dritte Säule dient dem Nachweis der Zahlungsfähigkeit, im Wesentlichen unterschieden nach laufender Verwaltungstätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Sie ist darüber hinaus Ermächtigungsgrundlage für die Durchführung von Investitionen.

Fortsetzung auf der nächsten Seite

Weiteres wesentliches Anliegen der Reform war, das Haushalts- und Rechnungswesen auf der kommunalen Ebene aus Gründen der Transparenz, Vereinfachung und Deregulierung in dem Sinne zu vereinheitlichen, dass nur noch ein einziges Recht für die Kommunen und kommunalen Verbände anzuwenden ist. Es erschien bei der Einführung des NKHR nicht sinnvoll, insbesondere die Eigenbetriebe weiterhin aus dem Kernhaushalt der Kommune auszugliedern, wenn der Grund für die Ausgliederung, die Schaffung einer an betriebswirtschaftlichen Erfordernissen ausgerichteten Wirtschaftsführung, durch die Einführung des NKHR entfallen ist. Die dadurch aufgehobene Zersplitterung des kommunalen Rechnungswesens hat neben dem Vorteil für die politischen Vertreterinnen und Vertreter in den kommunalen Vertretungskörperschaften, sich zukünftig nur noch mit einem Haushaltsrecht auseinandersetzen zu müssen, den weiteren positiven Aspekt, dass dadurch die Kommunen, Kommunalaufsichtsbehörden, Rechnungsprüfungsämter und die Finanzstatistik langfristig fachlich und damit letztlich auch kostenmäßig entlastet werden.

Die oben beschriebenen, mit dem Drei-Säulen-Modell verfolgten Ziele erfordern eine andere als die bisherige Form der Buchführung. Deshalb ist die doppelte Buchführung eingeführt worden, die insoweit lediglich eine Hilfsfunktion wahrnimmt. Sie ist selbst kein Steuerungsinstrument, dient aber dazu, die für die Steuerung relevanten Informationen auf effizientem Weg zu erhalten. Mit Hilfe der im Wege der Buchführung erlangten Informationen sowie weiterer Instrumente wie Controlling, Kosten- und Leistungsrechnung, Produktorientierung und Budgetierung ist die Kommune in der Lage, die Verwaltung effizient zu steuern.

Die Konzeption für die doppelte Rechnungslegung der Kommunen orientiert sich in Ausweis-, Ansatz- und Bewertungsfragen grundlegend an den Regelungen des Handelsgesetzbuches (HGB) für große Kapitalgesellschaften. Die allgemeinen handelsrechtlichen Buchführungs- und Bewertungsgrundsätze nach §§ 252 ff. HGB wurden übernommen. § 106 Abs. 1 Satz 4 GO LSA schreibt bereits die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) vor.

Der wichtigste Unterschied des NKHR zum Handelsrecht liegt darin, dass die Kommunen gehalten sind, laufend die Konten dreier Rechenwerke zu bebuchen: Der Vermögensrechnung (Bilanz), der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung. Der kaufmännische Buchungsbetrieb basiert demgegenüber auf einem zweigliedrigen Rechnungssystem, nämlich der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Finanzrechnung stellt umfassend die detaillierten Zah-

lungsströme dar und bildet die Grundlage für kommunale Investitionen und die Aufnahme von Krediten. Sie kann als Pendant zur handelsrechtlichen Kapitalflussrechnung gesehen werden. Aber anders als diese wird die Finanzrechnung direkt mitgeführt. Der Vorteil der direkten Form der Ermittlung der Finanzrechnung ist, dass sie unabhängig von der Bilanz und der Ergebnisrechnung gebildet wird und für Berichterstattungs-, Überwachungs- und Steuerungszwecke laufend verfügbar ist. Sie stellt die Entwicklung der Haushaltsmittel – einschließlich der Ein- und Auszahlungen für die Investitionstätigkeit – im Haushaltsjahr dar und gibt laufend einen Überblick über die Liquidität. Aus der Finanzrechnung lässt sich beispielsweise ablesen, woher die finanziellen Mittel stammen (laufende Verwaltungstätigkeit oder Kreditaufnahme) und inwieweit sie für konsumtive Zwecke oder für Investitionen eingesetzt worden sind.

Demgegenüber wird die Kapitalflussrechnung im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses aus der Gewinn- und Verlustrechnung rückwirkend abgeleitet. Diese sogenannte indirekte Ermittlung wird nach Anlage 2 zum Beschluss der IMK vom 21.11.2003 für das kommunale Haushaltswesen grundsätzlich ausgeschlossen, weil sie den Anforderungen an den Detaillierungsgrad nicht genügt und keine hinreichende Transparenz über die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nach ihren Arten liefert.

Der Minister des Innern hat sich mit dem Rundbrief 2/2007 vom 10. Oktober 2007 ausführlich mit den Fragen der Praxis anlässlich der Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auseinandergesetzt und insbesondere darauf hingewiesen, dass (auch) die Zweckverbände die Haushalts- und Wirtschaftsführung nach den doppelten Regeln auszurichten haben.

Ausgelöst durch den Antrag der Fraktion DIE LINKE (Drucksache 5/1193 vom 8. April 2008)¹ hat der Landtag von Sachsen-Anhalt in der 37. Sitzung am 17. April 2008 folgenden Beschluss (LT-Drucksache 5/37/1193 B) gefasst:

1. Die Landesregierung ist aufgefordert, den Ausschuss für Inneres über mögliche Auswirkungen der Einführung des neuen kommunalen Haushaltsrechts auf kommunale Zweckverbände und Eigenbetriebe zu unterrichten. Dabei soll insbesondere auf die Unterschiede zwischen dem System der doppelten Buchführung und der kaufmännischen Buchführung eingegangen werden.

Fortsetzung auf der nächsten Seite

¹ Vgl. auch Änderungsantrag der Fraktionen der CDU und der SPD, Drucksache 5/1219 vom 16. April 2008.

Fachbegriffe

Wirtschaftlicher Eigentümer

In der Vermögensrechnung sind nur die Vermögensgegenstände auszuweisen, die der Kommune gehören, wobei nicht das zivilrechtliche Eigentum, sondern das wirtschaftliche Eigentum maßgebend ist.

§ 39 Abgabenordnung (AO)

Wirtschaftlicher Eigentümer ist danach derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand in der Weise ausübt, dass er den rechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes von der Einwirkung auf diesen wirtschaftlich ausschließen kann.

I. d. R. wird der zivilrechtliche Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer sein. In der Praxis ist die Zurechnung u.a. bei folgenden Fällen zu prüfen: Treuhandverhältnisse, dingliche Sicherungsrechte, Kommissionsgeschäfte, Leasinggeschäfte, unterwegs befindliche Waren, Bauten auf fremden Grund und Boden oder Bilanzierung von Gewinnansprüchen im Konzern.

2. Resultierend daraus ist die Landesregierung gebeten, die Einführung einer Wahlmöglichkeit zwischen beiden Formen der Haushaltslegung bei kommunalen Zweckverbänden und Eigenbetrieben zu prüfen.

Dem Plenarprotokoll 5/37, S. 2450 ff. (<http://www.landtag.sachsen-anhalt.de>)², ist zu entnehmen, dass sich eine politische Mehrheit für die Einführung eines Wahlrechts gebildet hat und dergestalt eingeräumt werden soll, die Haushalts- und Wirtschaftsführung an den eigenbetriebsrechtlichen Regeln auszurichten, oder – wahlweise – die Umstellung auf das doppelte Regelwerk zu beschließen.

Mit dem Erlass vom 9. Juni 2008 hat das Ministerium des Innern den Kommunen und kommunalen Verbänden das Ergebnis der Prüfung mitgeteilt. Vor dem Hintergrund der Bitte um Prüfung der Einführung eines Wahlrechtes „und im Vorgriff auf die Einräumung eines Wahlrechtes durch den Gesetzgeber“ wurde mitgeteilt, „dass die kommunalen Verbände und die Kommunen für ihre Eigenbetriebe keine Vorbereitungen zur Umstellung auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen treffen müssen, da sie sich entscheiden werden können, die bisherige Form der Wirtschaftsführung des Rechnungswesens weiter zu führen“.

Zwar kamen im Ergebnis der Prüfung verschiedene, abgestufte Möglichkeiten in Betracht, um dem Anliegen der Eigenbetriebe und Zweckverbände Rechnung zu tragen. Als Möglichkeit, die den geringsten Einschnitt in das bestehende System bedeutet hätte, aber gleichwohl dem Interesse der Eigenbetriebe und Zweckverbände entgegen gekommen wäre, wäre der Verzicht auf die Finanzrechnung verbunden mit der Einführung der Kapitalflussrechnung für die Eigenbetriebe und Zweckverbände in Frage gekommen. Da weder die Innenministerkonferenz noch der Landesgesetzgeber Vorgaben zur Methode der Finanzrechnung formuliert haben, hätte – alternativ dazu auch – für die Wasser- und Abwasserverbände, die die indirekte Ermittlung bevorzugen, mit der direkten derivaten Methode eine Variante zur Verfügung gestanden, die dem Anliegen der Verbände gerecht geworden wäre.

Mit dem (zurzeit im Gesetzgebungsverfahren³ befindlichen) Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Fortentwicklung des Kommunalverfassungsrechts wird die Einräumung des Wahlrechtes gesetzestechnisch umgesetzt.

Im Einzelnen werden dazu die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit, das Eigenbetriebsrecht und insbesondere im Artikel 2 – Änderung der Gemeindeordnung – die §§ 110, 113 und 118 GO LSA einer erneuten Änderung unterzogen. Darüber hinaus erfährt das Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens für die Kommunen des Landes Sachsen-Anhalt vom 22. März 2006 (GVBL. LSA S. 128), geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 14. Februar 2008 (GVBL. LSA S. 40, 48) eine Änderung dergestalt, dass in § 1 Abs. 1 Satz 1 die Wörter „und kommunale Verbände“ gestrichen und folgende Sätze 2 und 3 „Dies gilt nicht für das Sondervermögen der Eigenbetriebe. Zweckverbände, die ihren Haushalt kameral führen, haben spätestens ab dem Haushaltsjahr 2013 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag eine Eröffnungsbilanz aufzustellen oder ihre Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen nach den Vorschriften des Eigenbetriebsgesetzes bis zu diesem Stichtag auszurichten“ angefügt werden.



Manfred Kirchmer,
Ministerium des Innern
des Landes Sachsen-Anhalt
0391/5675314

manfred.kirchmer@mi.sachsen-anhalt.de

2) Zu finden über die Recherche „Landtagdokumente“, Dokumentationsdatenbank, fünfte Wahlperiode“ und dem Stichwort „Doppik“.

3) Anhörung der Spitzenverbände am 12. Februar 2009.

Bilanzielle Behandlung von Altersteilzeitverpflichtungen in der Eröffnungsbilanz

Am Beispiel der Personalübertragung von einer Kommune an ihren Eigenbetrieb

In der öffentlichen Verwaltungspraxis treten verstärkt - auch aufgrund der aktuellen Gebietsreform - geänderte Personalzuordnungen auf, da z.B. strukturelle Veränderungen (Ausgründung eines Eigenbetriebs, Verschmelzung etc.) geplant sind.

Fälle aus der Praxis belegen, dass hiervon Beschäftigte betroffen sein können, die

- vor Personalübertragung	- vor Gründung eines Eigenbetriebs
- mit Personalübertragung	- mit Gründung eines Eigenbetriebs
- nach Personalübertragung	- nach Gründung eines Eigenbetriebs

mit der Kommune eine Altersteilzeitregelung eingegangen sind.

Die bilanziellen Einflussgrößen und Voraussetzungen hierzu möchten wir nachfolgend auszugsweise beleuchten:

1. Gesetzliche Grundlagen und Altersteilzeitmodelle

Auf Basis des Altersteilzeitgesetzes und des Bundesanstellungsentarifvertrages können kommunale Arbeitnehmer für den Zeitraum ab Vollendung des 55. Lebensjahres Altersteilzeitverhältnisse mit ihren kommunalen Arbeitgebern vereinbaren, die von der Bundesagentur für Arbeit unter bestimmten Voraussetzungen finanziell gefördert werden.

In der Praxis existieren zwei Altersteilzeitmodelle, wobei das zweite Modell dominiert:

Der Arbeitnehmer wird während des gesamten Zeitraums der Altersteilzeit bis zum Renteneintritt mit einer reduzierten täglichen Arbeitszeit tätig (= Gleichverteilungsmodell).

Der Arbeitnehmer wird in der ersten Phase der Altersteilzeit (sog. Beschäftigungsphase) weiterhin in dem ursprünglich vereinbarten Umfang tätig und ist in der zweiten Phase (sog. Freistellungsphase) vollständig von seiner Tätigkeit entbunden (= Blockmodell).

Für die Phasen der Altersteilzeit erhält der Arbeitnehmer ein entsprechend gemindertes Arbeitsentgelt und einen vom Arbeitgeber zu leistenden Aufstockungsbe-

trag. Beide Modelle sehen eine gleichmäßige Verteilung des Arbeitsentgeltes und des Aufstockungsbetrags über den gesamten Zeitraum vor.

2. Bilanzielle Behandlung von Altersteilzeitverpflichtungen im Allgemeinen

Kommunen in Sachsen-Anhalt sind aufgrund der Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung (§ 35 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO) verpflichtet, Rückstellungen für vereinbarte Altersteilzeitverhältnisse zu bilden.

In der Eröffnungsbilanz einer Kommune sind sämtliche bis zu diesem Zeitpunkt abgeschlossenen Altersteilzeitarbeitsverhältnisse als Verpflichtung mittels Rückstellungsbildung zu passivieren.

Rückstellungen im Allgemeinen dienen der Erfassung dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewissen Verbindlichkeiten. Sie müssen am Stichtag der Eröffnungsbilanz (sowie an den folgenden Abschlussstichtagen) entweder rechtlich bereits entstanden oder aber schon wirtschaftlich verursacht sein sowie eine wirtschaftliche Belastung darstellen. Unter Beachtung des handelsrechtlichen Imparitätsprinzip als Teil des Vorsichtsprinzips ist eine Verpflichtung unabhängig von gegebenenfalls zukünftigen Erträgen zu erfassen (Bilanzierung dem Grunde nach). Die Bewertung (Bilanzierung der Höhe nach) berücksichtigt, dass der voraussichtliche (ggf. abzuzinsende) Erfüllungsbetrag über die Altersteilzeit verteilt angesammelt wird.

Der Aufstockungsbetrag als Teil der vereinbarten Vergütung stellt keinen Bestandteil des Entgeltes dar, sondern ist eine einseitige Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung einer Abfindung, die im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung der Altersteilzeitvereinbarung als ungewisse Verbindlichkeit und damit als Rückstellung zu passivieren ist, vgl. Hauptfachausschuss der Wirtschaftsprüfer (IDW RS HFA 3).

Im Blockmodell erbringt der Arbeitnehmer in der ersten Phase des Altersteilzeitzeitraumes die volle Arbeitsleistung, während er in dieser Phase nur anteilig entsprechend der Teilzeitvereinbarung entlohnt wird. Durch

Fortsetzung auf der nächsten Seite

diese nur anteilige Entlohnung baut sich beim Arbeitgeber in Höhe des noch nicht entlohnnten Anteils der Arbeitsleistung ein Erfüllungsrückstand auf, der speziell für das Blockmodell neben dem Aufstockungsbetrag in die Rückstellung einfließen muss. Nach dem Grundsatz der Periodengerechtigkeit wird daher während der Beschäftigungsphase eine Rückstellung aufwandswirksam aufgebaut, die über die Freistellungsphase, in der der Arbeitnehmer entsprechend der Altersteilzeitregelung eine Entlohnung ohne eine Arbeitsleistung erhält, ergebnisneutral verbraucht wird.

3. Bilanzielle Behandlung von Altersteilzeitverpflichtungen bei Personalübertragung

Zur Verdeutlichung der bilanziellen Auswirkungen sei folgendes Beispiel angeführt:

Herr Muster erfüllt die Voraussetzungen nach dem Altersteilzeitgesetz und hat mit der Kommune Musterstadt eine Altersteilzeitvereinbarung im Jahr 2006 mit folgenden Eckdaten abgeschlossen:

Beschäftigungsphase:	Januar 2006 bis Dezember 2009 (48 Monate)
Freizeitphase:	Januar 2010 bis Dezember 2013 (48 Monate)
Aufstockungsbeträge gesamt:	EUR 48.000 (96 Monate x EUR 500)
Erfüllungsrückstand	48 Monate x EUR 1.300 (Ansammlung zeitanteilig während der Arbeitsphase)

Die Personalübertragung von der Kommune zu ihrem Eigenbetrieb erfolgt mit Wirkung zum 1. Januar 2008 in der Art, dass der Eigenbetrieb die Personalkosten ab 1. Januar 2008 für Herrn Muster aus eigenen Mitteln ohne eine dafür vereinbarte Ausgleichsverpflichtung der Kommune zu tragen hat. Herr Muster wird ab 1. Januar 2008 im Stellenplan des Eigenbetriebs ausgewiesen. Die Eröffnungsbilanz für die Kommune Musterstadt nach den Grundsätzen des NKHR wird auf den 1. Januar 2007 aufgestellt.

Lösung: Mit Abschluss der Altersteilzeitvereinbarung im Jahr 2006 ist bei der Kommune nach doppischen Gesichtspunkten eine Rückstellung für Altersteilzeitverpflichtungen zu bilden.

Diese Rückstellung ist im Rahmen der kommunalen Eröffnungsbilanz zu ermitteln und als Passivposten auszuweisen. Die Rückstellung für Herrn Muster ergibt sich zum 1. Januar 2007:

- die Aufstockungsbeträge gesamt	EUR 48.000,00
- abzgl. der bereits in Anspruch genommenen Aufstockungsbeträge 01/06 bis 12/06	EUR - 6.000,00
- den anteiligen Erfüllungsrückstand für 01/06 bis 12/06 (12 Monate x EUR 1.300)	EUR 15.600,00
	EUR 57.600,00

Bei der Rückstellungshöhe ist zu beachten, dass aus Vereinfachungsgründen die gesetzlich definierte Abzinsung des Rückstellungsbetrages mit einem Zinssatz von 5,5% vernachlässigt wird.

Mit Personalübergang zum 1. Januar 2008 geht aus der bilanziellen Sicht (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise) die Altersteilzeitverpflichtung für Herrn Muster von der Kommune auf den Eigenbetrieb über. Damit ist letztendlich zum 31. Dezember 2007 eine Rückstellung bei der Kommune zu bilden, die aus der Rückstellung in der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2007 fortzuentwickeln ist.

Aufgrund der weiterhin gegenüber dem Beschäftigten bestehenden Altersteilzeitverpflichtung ist zum 1. Januar 2008 die Passivierungspflicht der entsprechenden Rückstellung auf den Eigenbetrieb übergegangen.

Mit dem Wegfall der Verpflichtung bei der Kommune erfolgt zum 1. Januar 2008 die ertragswirksame Auflösung der Rückstellung, d.h. die Kommune zeigt einen

Gewinn in Höhe der bisherigen Rückstellung, und die aufwandswirksame Bildung bei dem Eigenbetrieb.

Diese bilanziellen Effekte bilden zwar sachgerecht die vereinbarten Geschäftsvorfälle ab, dies führt jedoch zu einer nicht verursachungsgerechten Ergebnisverteilung zwischen Kommune und Eigenbetrieb. Die Ursache hierfür wird noch zu zeigen sein.

Abwandlung: Nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung - vereinfacht gemessen an der zeitlichen Personalzugehörigkeit zur Kommune oder zum Eigenbetrieb - empfehlen wir, im Zusammenhang mit Personalübertragung eine Ausgleichsvereinbarung. Hintergrund dieser Ausgleichsvereinbarung ist die bei bestehenden Altersteilzeitverhältnissen nur noch anteilig zu erbringende Arbeitsleistung bei baldigem Übergang des Beschäftigten in die Freistellungsphase.

Fortsetzung auf der nächsten Seite

Fragen aus dem Forum

Frage

Wie bewertet man Straßenschilder? Festwert- oder Gruppenverfahren?

Lösungsvorschlag

In **Cuxhaven** sind die Kosten für Straßenschilder in den Baukosten der Straßen enthalten und werden auch mit diesen aktiviert. Die Ampelanlagen werden separat aktiviert, wegen des großen Anschaffungswertes. Die übrigen Schilder sind bereits alle abgeschrieben und werden nicht mit einem Erinnerungswert aktiviert. Cuxhaven entschied sich dazu auf einen Restwert von Null abzuschreiben und bereits abgeschriebene Gegenstände nicht zu aktivieren. Das hat den Effekt, dass die Anlagenbuchhaltung nicht zu sehr aufgebläht wird. Die Stadt Cuxhaven will die Anlagenbuchhaltung nicht als ein Bestandsverzeichnis ansehen, sondern eher als ein Vermögensverzeichnis.

In **Haldensleben** werden für die Erstbewertung sämtliche Straßenschilder erfasst und mit einem Festwert aktiviert. Neuangeschaffte Straßenschilder werden zukünftig sofort als Aufwand verbucht.

Weitere Anregungen zu den diskutierten Problemen sind jederzeit erwünscht und werden in der nächsten Ausgabe abgedruckt.

Ausgehend vom obigen Beispiel trifft die Kommune Musterstadt im Zeitpunkt der Personalzuordnung mit ihrem Eigenbetrieb die Vereinbarung, die Altersteilzeitverpflichtungen des Herrn Muster wie verursacht zu übernehmen.

Die sich daraus ergebende Forderung des Eigenbetriebs zum 1. Januar 2008 an die Kommune Musterstadt betrifft die bei der Kommune anteiligen Altersteilzeitverpflichtungen bis zum 1. Januar 2008:

- anteilige Aufstockungsbeträge 01/08 bis 12/13 (72 Monate x EUR 500)	EUR 36.000,00
- sowie den anteiligen Erfüllungsrückstand 01/06 bis 12/07 (24 Monate x EUR 1.300)	EUR 31.200,00

Korrespondierend zum Ausweis der Forderung im Eigenbetrieb an den Einrichtungsträger hat die Kommune im Zeitpunkt der getroffenen Vereinbarung eine Verpflichtung zu zeigen, deren Rechtscharakter wohl rückstellungsähnlich sein dürfte bzw. eventuell als Verbindlichkeit gegenüber ihrem Eigenbetrieb auszuweisen wäre.

Damit erfolgt bei der Kommune ein ergebnisneutraler Tausch der Verpflichtungen (anstatt Verpflichtung gegenüber Arbeitnehmer nunmehr Verbindlichkeit gegenüber Eigenbetrieb) sog. Passivtausch, und bei dem Eigenbetrieb ein ergebnisneutraler Zuwachs an Verpflichtung und Forderung, sog. Bilanzverlängerung.

Allein diese Vorgehensweise:

1. Ausgleichsverpflichtung vereinbaren
2. richtige bilanzielle Darstellung

führt zu einer verursachungsgerechten Vermögens- und Schuldenzuordnung sowie Bilanzdarstellung. Leider ist diese Vorgehensweise in der doppelischen Praxis nicht stets akzeptiert, so dass finanzielle und bilanzielle Verwerfungen in der Folgezeit auftreten (müssen) und hierdurch

entsprechende Fragen vom Stadtrat / Betriebsausschuss oder Rechnungsprüfungsamt ausgelöst werden dürften.

Noch klarer wird dies im Falle der „kommunalen Konzernbilanz“, wo die kommunale Verpflichtung gegenüber dem Eigenbetrieb mit der Forderung des Eigenbetriebs (in der sog. HB II) verrechnet wird, so dass die Rückstellung des Eigenbetriebs originär verbleibt.

Dr. Michael Böhmer,
Claudia Scheller
Dr.Böhmer und Partner
0340/26036-0
rtg.dessau@drboehmer.de

DR. BÖHMER

Produkte vs. Organisation oder doch gemeinsam? Der Weg von Dessau-Roßlau!

Der folgende Beitrag stellt lediglich eine Zusammenfassung aus einer 2teiligen Beitragsreihe dar. Der vollständige 1. Teil ist unter dem nachfolgenden Link abrufbar: www.doppik.hs-harz.de

Ein wesentliches Ziel der Einführung der Doppik ist es, das kommunale Handeln wirtschaftlicher und transparenter als unter kameralen Gesichtspunkten zu gestalten. Ein notwendiges Instrument dafür sind die zu bildenden Produkte. Bei der Produktbildung ist dazu die Vereinheitlichung von Fach- und Ressourcenver-

antwortung anzustreben. Nur wenn der Produktverantwortliche selbst Zugriff auf alle Ressourcen hat, kann er für die Zielerreichung und wirtschaftliches Handeln verantwortlich gemacht werden. Deshalb gilt es im Rahmen der Produktbildung mögliche organisatorische Hemmnisse abzubauen. Zur Darstellung dieser bestehenden verwaltungsinternen Ver-

Fortsetzung auf der nächsten Seite

flechtungen dient der Stadt Dessau-Roßlau das Instrument der Schnittstellenübersicht. Im Rahmen dieser Schnittstellenübersicht werden die Arbeitszeitannteile sämtlicher Stellen der bestehenden Struktur in der jeweiligen Organisationseinheit den einzelnen Leistungen und damit den gebildeten Produkten (Zielstruktur) zugeordnet. Dadurch wird transparent, welche Stellen an der Erstellung welcher Produkte und Leistungen beteiligt sind. Folglich bringt die nachfolgende Matrix (**siehe Anlage zum Newsletter**) zum Ausdruck, ob die bestehende Organisationsstruktur ergebnis(produkt)orientiert ausgerichtet ist oder organisatorische Veränderungen erforderlich sind.

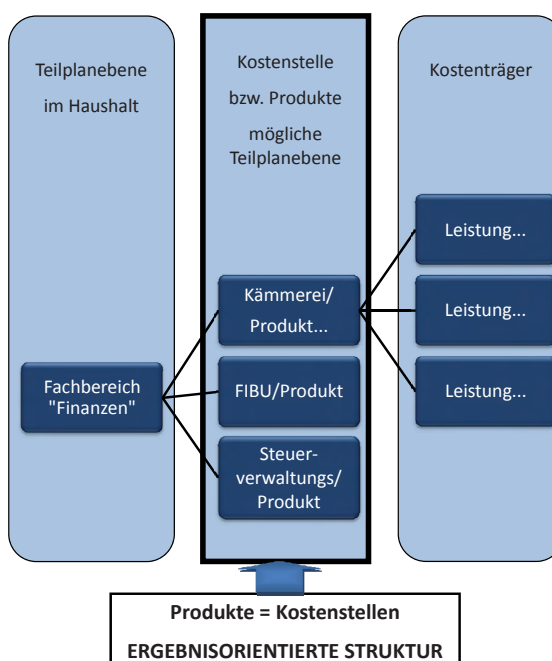
Im Kopf der Schnittstellenübersicht sind die mit dem jeweiligen Amtsleiter abgestimmten Produkte und Leistungen farblich dargestellt. Für jede Stelle wurde der entsprechende Arbeitszeitannteil den einzelnen Leistungen zugeordnet (geschätzt). Im Bereich „Overhead“ werden Zeiten für Dienstberatungen, Mitarbeitergespräche etc. aufgeführt. Ziel ist es, zu erkennen, welche Organisationseinheiten bzw. Stellen an welcher Leistungserstellung beteiligt sind. Hier gilt es im Anschluss mögliche organisatorische Hemmnisse zu beseitigen, um eine ergebnisorientierte und damit produktorientierte Verwaltungsstruktur zu erreichen. Aus der dargestellten Schnittstellenübersicht geht hervor, dass zwei Mitarbeiter (die beiden letzten Stellen) zu 100 v.H. für das Produkt „Rettungsdienst“ arbeiten, organisatorisch aber einem ganz anderen Sachgebiet (Katastrophenschutz) zugeordnet sind. Um hier eine Vereinheitlichung der Produkt- und Ressourcenverantwortung für das Produkt „Rettungsdienst“ zu erreichen,

sind organisatorische Veränderungen unabdingbar. Sollte dies nicht gelingen, werden aufwendige Verrechnungen im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung bzw. die Abbildung nicht unerheblicher interner Leistungsverrechnungen in den Teilplänen notwendig. Dies ist erforderlich, um den tatsächlichen Ressourcenverbrauch für die Erstellung von Leistungen zu ermitteln, nämlich da wo sie verursacht wurden und nicht da, wo sie entstanden sind. Dies stellt jedoch „nur“ ein technisches Problem dar. Das eigentliche organisatorische Problem - keine klaren Verantwortlichkeiten nach außen und nach innen, uneffektive Arbeitsabläufe und Prozesse, erhöhter Abstimmungsbedarf zwischen beteiligten Ämtern, Kompetenzgerangel, ein hoher Anteil an Ressourcenverbrauch, welcher der Verantwortliche nicht beeinflussen kann – wird nicht beseitigt. Soweit die Vereinheitlichung von Produkt- und Ressourcenverantwortung gelingt, können die Produkte überschneidungsfrei einer Organisationseinheit zugeordnet werden. D.h. in der Folge, dass

eine Organisationseinheit eine Kostenstelle ist, welche ein oder mehrere Produkte erstellt und für diese ein entsprechender Teilplan im Haushalt abgebildet wird. Das Ziel einer ergebnisorientierten Struktur wäre erreicht. Dies wird anhand der nachfolgenden Übersicht deutlich.

Auch künftig wird es jedoch nicht der Fall sein, dass jede Organisationseinheit alle Leistungen zur Produkterstellung selbst erbringen kann. Zentrale Dienste wie z.B. das Grundstücks- und Gebäudemanagement oder die Druckerei werden als separate „Vor“-Produkte/Leistungen abgebildet und via interner Leistungsverrechnung mit den „Produzenten“ externer Produkte verrechnet, soweit diese Leistungen nicht unerheblich sind (vgl. §§ 4 Abs. 3 S.3, 15 Abs. 4 S.1 GemHVO).

Die Abbildung der Produkte im Haushaltsplan und die damit erforderliche produktorientierte Ausrichtung der Verwaltungsstruktur stellt eine große Herausforderung für jede Verwaltung dar. Um diesen Aufgabenschwerpunkt gerecht zu werden, wurde bei der Stadt Dessau-Roßlau neben dem Teilprojekt „Eröffnungsbilanz“ ein weiteres Schwerpunktteilprojekt „Produkte/KLR“ eingerichtet. Die Prüfung der Schnittstellen wird durch eine externe Untersuchung unterstützt.



Projektgruppe Doppik
Stadt Dessau-Roßlau
0340/204-1820
doppik@dessau-rosslau.de

Behandlung von Leasingverträgen nach dem Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen LSA (NKHR)

Im Rahmen der Einführung des NKHR wird vermehrt die Frage aufgeworfen, inwieweit Leasingverträge in der Vermögensrechnung abzubilden sind. In den nachfolgenden Ausführungen soll anhand der vorliegenden Gesetze und Verordnungen aufgezeigt werden, wie Leasingverträge im NKHR zu behandeln sind. Dabei wird weitestgehend – soweit kommunalrechtliche Regelungen dem nicht entgegenstehen – auf das Handelsgesetzbuch (HGB) zurückgegriffen, welches als Referenzmodell für das NKHR dient. Nicht Gegenstand dieser Ausarbeitung sind kommunalrechtliche Vorschriften (§ 100 Abs. 5 GO LSA) und die Darstellung der Vor- und Nachteile von Leasinggeschäften, die vor Abschluss von Leasing-Verträgen zu beachten sind.

1. Allgemeine Ausführungen

1.1 Grundsätze der Zurechnung von Vermögensgegenständen

Gem. § 104a Abs. 1 der doppelischen Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt (GO) i. V. m. § 32 Abs. 1 der doppelischen Gemeindehaushaltsverordnung für das Land Sachsen-Anhalt (GemHVO) hat die Gemeinde „ihre“ Vermögensgegenstände und Schulden vollständig in einem Inventar (Verzeichnis der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert) und in einer Bilanz genau zu verzeichnen und auszuweisen. Die Vorschriften orientieren sich an den Regelungen des HGB (§§ 240 Abs. 1, 242 Abs. 1 und § 246). Danach hat jeder Kaufmann „seine“ Vermögensgegenstände und Schulden in einem Inventar und in einer Bilanz genau zu verzeichnen.

Die Vorschriften im NKHR – wie auch im HGB – knüpfen im Regelfall an das bürgerlich-rechtliche Eigentum an. Auch im Steuerrecht werden Wirtschaftsgüter grds. dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet (§ 39 Abs. 1 AO).

Da ein Hauptzweck der Vermögensrechnung (Bilanz) in der zutreffenden Darstellung der tatsächlichen Vermögenslage des Kaufmanns besteht, muss sich die Vermögenszugehörigkeit darüber hinaus aber auch nach wirtschaftlichen Kriterien bestimmen¹. Danach sind Vermögensgegenstände einem Unternehmen zuzuordnen, wenn zwar ein anderer Eigentümer ist, aber der Gegenstand dem Unternehmen auf Grund einer wirtschaftli-

chen Betrachtungsweise als zu dessen (bilanzrechtlichem) Eigentum gehörig angesehen werden kann². Dies ist der Fall, wenn dem Unternehmen dauerhaft, d.h. für die wirtschaftliche Nutzungsdauer, Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten zustehen³. Man spricht in solchen Fällen vom sog. „wirtschaftlichem Eigentum“.

Wenn sich bürgerlich-rechtliches und wirtschaftliches Eigentum nicht decken, hat der wirtschaftliche Eigentümer die Vermögensgegenstände zu bilanzieren. Diese Ausnahme vom Grundsatz der Zurechnung beim zivilrechtlichen Eigentümer gilt ebenfalls im Steuerrecht (§ 39 Abs. 2 AO).

Auch im NKHR ist für die Zurechnung von Vermögensgegenständen das wirtschaftliche Eigentum maßgebend. Anderslautende Regelungen können weder aus den vorliegenden Gesetzen und Verordnungen entnommen werden, noch aus den Beschlüssen der Innenministerkonferenz abgeleitet werden⁴.

1.2 Leasingverträge

Beim „Leasing“ handelt es sich um die entgeltliche Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung von Gegenständen, die (früher) üblicherweise nicht gemietet, sondern gekauft wurden. Leasingverträge sind demnach Mietverträge mit besonderen Ausgestaltungsmerkmalen. Dabei können diese – je nach Vertragsgestaltung – vom normalen Mietvertrag bis hin zum verdeckten Ratenkaufvertrag reichen. Die zivilrechtliche Einordnung der Leasingverträge bestimmt sich nach Auffassung des BGH in erster Linie nach den mietvertraglichen Bestimmungen der §§ 535 ff. BGB⁵. Danach ist zivilrechtlicher Eigentümer des Leasingobjektes grds. der Leasinggeber.

Daneben lässt sich das Leasing nach verschiedenen Kriterien unterteilen. Diese können u. a. nach der Art des Leasing-Gegenstandes oder aber auch nach der Vertragsdauer und Kündbarkeit des Leasingvertrages vorgenommen werden.

Fortsetzung auf der nächsten Seite

² siehe Winnefeld, Bilanz-Handbuch, D Rn. 2076 ; ADS, 1998, Rn. 145 zu § 246; Budde/Karig in BeBi-Komm., 1999, Rn. 4 zu § 246
³ ADS, § 246 Anm. 263

⁴ siehe Neues Kommunales Finanzmanagement, 2003, S. 444
⁵ vgl. Urteil des BGH v. 09.10.1985 VIII ZR 217/84

¹ Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (ADS), § 246 Anm. 262

- Unterteilung und Kennzeichnung nach der Art des Leasing-Gegenstandes⁶

Kennzeichen	Mobilien-Leasing	Immobilien-Leasing
Objektarten	- alle mobilen Objekte	- Grundstücke - Gebäude - Betriebsanlagen, die an einem festen Standort gebunden sind
Grundmietzeit	- überwiegend 2 bis 9 Jahre	- häufig bis zu 20 Jahren und mehr
Vertragsformen	- Vollamortisationsvertrag - Teilamortisationsvertrag	- Teilamortisationsvertrag i.e.S. - Mietdarlehensvertrag
Standardisierungsgrad	- hauptsächlich standardisierte Verträge	- hauptsächlich individualbezogene Verträge
Optionen	- teilweise Kauf- und/oder Mietverlängerungsoptionen	- fast immer Kauf- und/oder Mietverlängerungsoptionen
Zusatzverpflichtungen nach Vertragsende	- vor allem bei Teilamortisationsverträgen	- regelmäßig keine (Ausnahme: Verträge mit Andienungsrecht)
Fungibilität	- eher positiv	- eher negativ

- Unterteilung nach der Vertragsdauer und Kündbarkeit⁷

Nach der Vertragsdauer und der Kündbarkeit der Leasingverträge wird zwischen dem Operating-Leasing und dem Finanzierungs-Leasing unterschieden.

Beim Operating-Leasing ist das Vertragsverhältnis kurzfristig oder jederzeit kündbar. Der Leasing-Geber ist regelmäßig der Hersteller des Leasing-Gegenstandes. Ihn treffen auch die objektbezogenen Risiken bezüglich des Leasing-Gegenstandes. Außerdem wird der lfd. Service (Wartung usw.) häufig durch den Leasing-Geber übernommen. Gegenstand des Operating-Leasings sind im Allgemeinen Wirtschaftsgüter, die kurzfristig auswechselbar sind bzw. nach Vertragsablauf ohne große Schwierigkeiten weitervermietet oder verkauft werden können z. B. Telefonanlagen, Computer etc.

Anders als beim Operating-Leasing stellt sich der Zweck des Finanzierungs-Leasings dar. Hier dient der Leasing-Vertrag in erster Linie als Finanzierungsinstrument. Dabei handelt es sich hauptsächlich um Investitionsgüter-Leasing und zwar regelmäßig in der Form des sog. indirekten Leasings. Der typische Leasingvorgang stellt sich so dar, dass die Leasing-Gesellschaft das Objekt im eigenen Namen und auf eigene Rechnung beschafft und es anschließend als Leasing-Geber dem Leasing-Nehmer zur Nutzung überlässt, wobei dieser über die Leasing-Raten das Objekt finanziert und amortisiert.

Zur Abgrenzung des Finanzierungs-Leasings von anderen Leasingarten sind bestimmte Merkmale ausschlaggebend.

1. Der Leasing-Vertrag wird über eine bestimmte mehrjährige Zeit (Grundmietzeit) abgeschlossen, die i.d.R. kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des überlassenen Objektes.
2. Der Vertrag kann während dieser Zeit vom Leasing-Nehmer nicht gekündigt werden. Auch der Leasing-Geber ist gebunden, solange der Leasing-Nehmer den Vertrag einhält.
3. Die Leasing-Raten sind so bemessen, dass nach Ablauf der Grundmietzeit die dem Leasing-Geber entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich aller Nebenkosten voll abgedeckt werden und daneben dem Leasing-Geber eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals bzw. ein Gewinnzuschlag verbleibt. Auf Grund der unkündbaren Grundmietzeit des Vertrages wird also bewirkt, dass auf den Leasing-Nehmer fast alle Risiken übergehen.
4. Die Gefahr des Untergangs und der Verschlechterung der Sache wird in aller Regel auf den Leasing-Nehmer abgewälzt, der daher auch i.d.R. zum Versicherungsschutz verpflichtet ist.
5. Im Falle des Zahlungsverzuges oder der Insolvenz des Leasing-Nehmers hat der Leasing-Geber das Recht,

Fortsetzung auf der nächsten Seite

⁶ siehe Dr. Kroll, Leasing-Handbuch für die öffentliche Hand

⁷ siehe auch BFH v. 26.01.1970, BStBl 1970 II S. 264

den Gegenstand zurückzunehmen und/oder alle noch nicht fälligen Leasinggebühren in einer Summe vom Leasing-Nehmer zu verlangen, wobei ein Verwertungserlös für den Leasing-Gegenstand anzurechnen ist.

2. Wirtschaftliche Zurechnung von Leasing-Gegenständen

2.1 Rechtliche Grundlagen

Für die Zurechnung und Bilanzierung von Leasing-Gegenständen ist die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum maßgebend. In den Gesetzes- und Verordnungsentwürfen zum NKHR ist der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums“ nicht näher definiert, so dass zur Beantwortung der Frage nach der wirtschaftlichen Zurechnung auf die handelsrechtlichen Regelungen zurückgegriffen werden muss, wobei auch diese eine gesetzliche Zuordnungsregel nicht enthalten. In der betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Literatur sind zur Frage der wirtschaftlichen Zuordnung von Leasinggegenständen bisher keine einheitlichen und praktikablen Kriterien entwickelt worden. Basierend auf der Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofes (BFH)⁸ hat der Bundesminister der Finanzen (BMF) die ertragsteuerliche Behandlung von Leasingverträgen und damit die wirtschaftliche Zurechnung von Leasinggegenständen in Erlassen⁹ (sog. „Leasing-Erlasse“) geregelt, die als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) anerkannt sind. Danach werden die einzelnen Leasing-Verträge wie folgt behandelt:

2.2 Behandlung der einzelnen Leasing-Vertragstypen

2.2.1 Operating-Leasing

Beim Operating-Leasing handelt es sich nach herrschender Auffassung um gewöhnliche Mietverträge, so dass diese Leasing-Verträge entsprechend den Miet- und Pachtverträgen zu behandeln sind. Miet- oder Pachtverträge sind sog. schwebende Geschäfte, welche nach den GoB nicht bilanziert werden¹⁰. Der Leasing-Gegenstand ist deshalb regelmäßig dem Leasing-Geber zuzurechnen. Die Leasing-Raten sind bei ihm lfd. Einnahmen und beim Leasing-Nehmer lfd. Ausgaben.

2.2.2 Finanzierungs-Leasing

2.2.2.1 Begriff

Anders als beim Operating-Leasing lässt sich die Frage der wirtschaftlichen Zuordnung beim Finanzierungs-Leasing nicht ohne weiteres beantworten. Ob überhaupt ein Finanzierungs-Leasing i.S. der steuerrechtlichen Bestimmungen vorliegt, ist anhand folgender Kriterien

⁸ BFH v. 26.01.1970, BStBl. 1970 II S. 264

⁹ BMF v. 19.04.1971, BStBl. 1971 I S. 264; BMF v. 21.03.1972, BStBl. 1972 I S. 188; BMF v. 22.12.1975; BMF v. 23.12.1991, BStBl. 1992 I S. 13 und BMF v. 09.06.1987, BStBl. I S. 440

¹⁰ siehe Berger/M. Ring in BeBiKomm., 2003, Rn. 57 zu § 249

zu bestimmen:

- Der Leasing-Vertrag ist über eine bestimmte Zeit abgeschlossen, während der Vertrag bei vertragsmäßiger Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (sog. unkündbare Grundmietzeit), und
- der Leasing-Nehmer mit den innerhalb der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers deckt.

2.2.2.2 Vertragstypen

Soweit danach ein Finanzierungs-Leasing vorliegt unterscheidet man folgende Typen:

- a. Leasing-Vertrag ohne Kauf- oder Verlängerungsoption
(Der Leasing-Nehmer hat nicht das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit den Leasing-Gegenstand zu erwerben oder den Leasing-Vertrag zu verlängern.)
- b. Leasing-Vertrag mit Kaufoption
(Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die regelmäßig kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, den Leasing-Gegenstand zu erwerben.)
- c. Leasing-Vertrag mit Mietverlängerungsoption
(Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die regelmäßig kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, das Vertragsverhältnis auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zu verlängern.)
- d. Vertrag über ein Spezial-Leasing
(Es handelt sich hierbei um Verträge über Leasing-Gegenstände, die speziell auf die Verhältnisse des Leasing-Nehmers zugeschnitten und nach Ablauf der Grundmietzeit regelmäßig nur noch beim Leasing-Nehmer wirtschaftlich sinnvoll verwendbar sind. Die Verträge kommen mit oder ohne Optionsklausel vor.)

Artikel wird Fortgesetzt in Ausgabe 3 des Newsletters.



Erik Gebauer,
Schuber & Partner
03941/5663-23
e.gebauer@freenet.de

SCHUBER & PARTNER
Steuerberatungsgesellschaft

Hinweise

Semesterübergreifendes Projekt:

Auch nach dem Wechsel von Dipl. Kfm. Matthias Knödler Mitte Januar 2009 zum Ministerium der Justiz des Landes Sachsen-Anhalt wird das Forschungsprojekt „NKHR/Doppik“ am Fachbereich Verwaltungswissenschaften der Hochschule Harz weitergeführt.

Folgende Aktivitäten werden im Projekt in den nächsten Monaten im Vordergrund stehen:

- „Gesamtabschluss NKHR“, Modellprojekt der kommunalen Spitzenverbände LSA
- Entwicklung einer Lernsoftware zum NKF für das Bundesland Thüringen
- Beteiligung an der Praxismesse 2009 „Change-Management in öffentlichen Verwaltungen“ im Rahmen eines Workshops

Darüber hinaus erfolgt weiterhin die Unterstützung der Kommunen in LSA durch Fortbildungsveranstaltungen, Semesterübergreifende Projekte und Diplomarbeiten.

Die nächste Sitzung des „Doppik-Forums“ wird voraussichtlich Mitte September 2009 stattfinden.

Weitere Informationen zum Doppik-Forum finden Sie unter folgender Webadresse.

www.doppik.hs-harz.de

„Aufstellung des Produkthaushaltes und Einführung der KLR im Rahmen des NKHR - LSA bei der Verwaltungsgemeinschaft Gernrode/Harz“

Im Zuge eines Semesterübergreifenden Projektes, welches einen praktischen Bestandteil des Studiums an der Hochschule Harz (Fachbereich Verwaltungswissenschaften) darstellt, war es Aufgabe der Studierenden, bei der Einführung der KLR im Rahmen des NKHR-LSA bei der Verwaltungsgemeinschaft Gernrode/Harz unterstützend mitzuwirken. Zu Beginn des Projektes wurden den teilnehmenden Studenten Produktklassen zugewiesen, welche von ihnen in eigenständiger Teamarbeit bearbeitet wurden. Die Aufgabe bestand darin, die Produktrahmenpläne des Verwaltungsamtes sowie der Mitgliedsgemeinden zu erstellen. Daraufhin wurden die in Frage kommenden Produkte beschrieben und mit Kennzahlen ergänzt. Als Hilfsmittel dienten das unverbindliche Muster des Produktrahmens für das Bundesland Sachsen-Anhalt, Vorgaben des Vorreiters Nordrhein-Westfalen sowie die kameralistischen Haushaltspläne 2007 der Verwaltungsgemeinschaft Gernrode/Harz und deren Mitgliedsgemeinden. Schwierigkeiten bei der Überarbeitung bzw. der Erstellung der Produktpläne ergaben sich u.a. aus der Zuordnung der Produkte sowie aus dem zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden Produktplan des Verwaltungsamtes zu den Mitgliedsgemeinden, insbesondere in der Produktklasse 1 - Zentrale Verwaltung.

Die dort anfallenden Produkte sind jedoch vielmehr in den Produktplan des Verwaltungsamtes als in die der Mitgliedsgemeinden einzuordnen. Dies wird dadurch begründet, dass durch die Bildung von Verwaltungsgemeinschaften die Aufgabenerfüllung der einzelnen Gemeinden zentralisiert und kostengünstiger gestaltet werden sollte. Aus diesem Grund wurden die Produktklassen 2 - 6 in den Produktplänen der einzelnen Mitgliedsgemeinden

stärker untergliedert.

Nach Fertigstellung der Produktbeschreibungen folgte im abschließenden Semester des Projektes die Unterstützung bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2009 der Stadt Gernrode/Harz. Die Aufgabenstellung gegenüber der ursprünglichen Thematik musste modifiziert werden, da aufgrund der Problematik der Einheitsgemeinden in Sachsen-Anhalt die Umstellung auf das NKHR bei der Verwaltungsgemeinschaft Gernrode/Harz verschoben wurde. Somit konnte die Aufstellung des Produkthaushaltes mit der KLR-Einführung nicht geleistet werden. Die Aufgabe der Studierenden bestand nunmehr darin, einen Erläuterungsbericht zur vorläufigen Eröffnungsbilanz zum 01.01.2009 der Stadt Gernrode/Harz zu erstellen. Weiterhin sollte eine grafische Darstellung der Bilanz angefertigt werden. Zur Vorbereitung und Erstellung dienten den Studierenden bereits bestehende Erläuterungsberichte sowie die Bewertungsrichtlinie des Landes Sachsen-Anhalt. Der Erläuterungsbericht basiert auf der Gliederung der Eröffnungsbilanz und dient den Ratsmitgliedern zum besseren Verständnis der einzelnen Bilanzposten.

Die Studierenden begleiteten so im Zuge ihres Semesterübergreifenden Projektes, welches sich über einen Zeitraum von drei Semestern erstreckte, die Verwaltungsgemeinschaft Gernrode/Harz von der Erstellung der Produktrahmenpläne, über die Beschreibung der Produkte sowie der Kennzahlenerstellung bis hin zur Anfertigung eines Erläuterungsberichtes zur vorläufigen Eröffnungsbilanz zum 01.01.2009.

**HOCHSCHULE
harz**
Hochschule für angewandte
Wissenschaften (FH)
FB Verwaltungswissenschaften

Dr. Michael Grimberg
Heike Muthmann
03943/659406
mgrimberg@hs-harz.de

Buchvorstellung

Das Bundesland Sachsen-Anhalt hat mit dem „Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens für die Kommunen des Landes Sachsen-Anhalt“ den konsequenten Weg zu einem doppelischen Haushalts- und Rechnungssystem für die kommunalen Verwaltungen ab dem 01.01.2006 eingeschlagen. Da mittlerweile einige Kommunen in Sachsen-Anhalt auf das NKHR umgestellt haben, besteht für diese die Notwendigkeit, für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres den Jahresabschluss aufzustellen.

Um die wirtschaftliche Lage der Kommune interpretieren zu können, ist es erforderlich, bei der Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mit Kennzahlen zu arbeiten. Grundlage für die untersuchten Kennzahlen sind die in der einschlägigen betriebswirtschaftlichen Literatur zur Bilanz- bzw. Jahresabschlussanalyse gebildeten Kennziffern.

Der Aufbau eines Kennzahlen-Sets für Sachsen-Anhalt würde eine Bewertung der Haushalte und der wirtschaftlichen Lage jeder Kommune möglich machen. Inwieweit diese Kennzahlen dann auch für den Gesamtabschluss der Kommunen anwendbar sind, ist zu überdenken.

Die Studierenden in den Studiengängen „Öffentliche Verwaltung“ und „Verwaltungsökonomie/Öffentliches Dienstleistungsmanagement“ am Fachbereich Verwaltungswissenschaften der Hochschule Harz haben nach dem Studienverlaufsplan vom 5. Semester bis einschließlich 7. Semester ein „Semesterübergreifendes Projekt“ (SüP) zu belegen.

Thema des SüP

„Aufstellung des Produkthaushaltes und Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung im Rahmen des NKHR-LSA bei der Verwaltungsgemeinschaft Gernrode/Harz“

Ziel des studentischen Projektes war es, für das Verwaltungsamt und den Mitgliedsgemeinden der Verwaltungsgemeinschaft Gernrode/Harz die Produktrahmenpläne mit den jeweiligen Produktinformationen zu erstellen.

Besonderer Dank gilt Frau Muthmann, die die Koordination übernahm, die notwendigen Abstimmungen mit den Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen der Verwaltungsgemeinschaft übernahm und die erarbeiteten Grundlagen der Studierenden in die Softwarelösung der Verwaltungsgemeinschaft eingab.

Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen Sachsen-Anhalt

Grimberg

Analyse des kommunalen Jahresabschlusses

Verlag Karla Grimberg - Ostbevern

Dr. Michael Grimberg
ISBN 978-3-9810896-9-1

Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen Sachsen-Anhalt

Grimberg

Produktplan der VG Gernrode/Harz

Semesterübergreifendes
Studentenprojekt

an der Hochschule Harz
Fachbereich Verwaltungswissenschaften

Verlag Karla Grimberg - Ostbevern

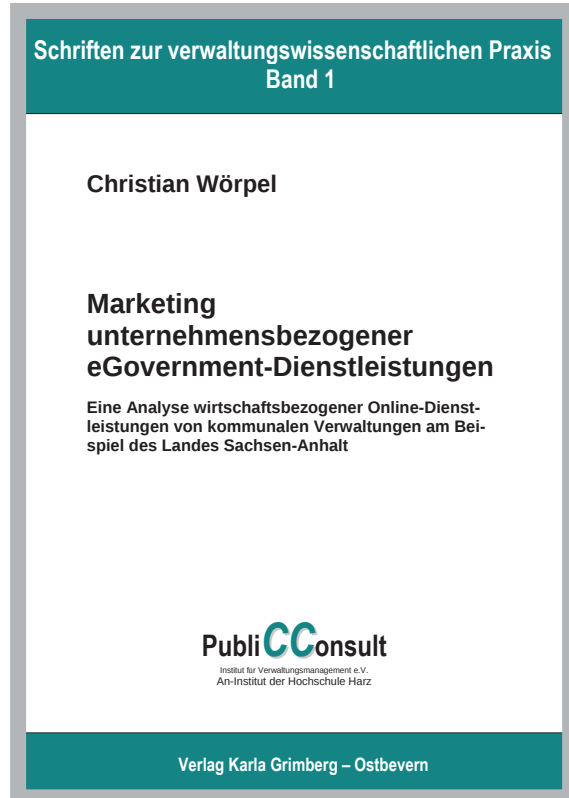
Dr. Michael Grimberg
ISBN 978-3-941636-00-2

Buchvorstellung

Mit dem vorliegenden ersten Band der neuen Wissenschaftsreihe „Schriften zur verwaltungswissenschaftlichen Praxis“ hat der Fachbereich Verwaltungswissenschaften der Hochschule Harz sein Veröffentlichungs-Portfolio nunmehr komplettiert.

Diese Schriftenreihe ist darauf ausgerichtet, besonders ausgezeichnete wissenschaftliche, aber vor allem immer auch praktisch ausgerichtete Abschlussarbeiten am Fachbereich Verwaltungswissenschaften einer breiteren Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Nicht zuletzt reagieren der Fachbereich wie auch das An-Institut PubliC-Consult damit auf die steigende Nachfrage aus der Praxis, deren Vertreter sich die Veröffentlichung der teils beispielhaften und sehr praktischen Ergebnisse der Studierenden gewünscht haben.

Der Start dieser Reihe erfolgt mit einer besonders ausgezeichneten Diplomarbeit von Christian Wörpel und verweist mit dem Thema „Marketing unternehmensbezogener eGovernment-Dienstleistungen“ auf die hohe Aktualität der auch in Zukunft zu wählenden thematischen Ausrichtungen. Denn gerade dieses Thema beschäftigt sich mit den Grundlagen der für die Umsetzung der EU-Dienstleistungsrichtlinie so wichtigen eGovernment-Anwendungen in den Verwaltungen.



Christian Wörpel
ISBN 978-3-941636-01-9

Die Verantwortung bei der Bewertung der Passiva Teil 1: Sonderposten

Projektmitarbeiter, die sich mit der Bewertung von Vermögen beschäftigen, haben die Auswahl aus einer großen Zahl von Seminaren aller Preisklassen, die über wenige Stunden bis zu mehreren Tagen gehen können. Dabei spielt jedoch die Bewertung der Passiva meist nur eine sehr untergeordnete Rolle. Fehler, die bei der Ermittlung der Passiva entstehen, können in der Zukunft aber eine nicht zu unterschätzende Rolle beim Ausgleich der Erfolgsrechnungen spielen. Dies soll hier näher beleuchtet werden.

In der Kameralistik ist die Jahresrechnung ausgeglichen, wenn die Einnahmen zumindest die Höhe der Ausgaben erreicht haben. Da die Kameralistik vor allem ein „Geldverbrauchs-konzept“ darstellt, geht es hier um tatsächlich geflossene Einzahlungen im Vergleich mit tatsächlich getätigten Auszahlungen.

In der Doppik ist die Erfolgsrechnung Grundlage der Ermittlung eines Jahresüberschusses oder -fehlbetrages. Die Erfolgsrechnung bildet dabei den Ressourcenverbrauch

innerhalb einer Periode (Haushaltsjahr) ab. Veränderungen des Ressourcenbestandes, die zu keiner Geldbewegung führen, sind Interne Leistungsverrechnungen, Abschreibungen, Forderungsverluste, Bestandsveränderungen, Zuführungen und Auflösungen von Rückstellungen, Aktivierung von Eigenleistungen u.a. mehr.

Fortsetzung auf der nächsten Seite

Termine

06.05.2009**Praxismesse**

Standort Halberstadt
Domplatz 16
38820 Halberstadt

www.hs-harz.de/vw.htm

16.05.2009**Tag der offenen Tür**

Standort Halberstadt
Domplatz 16
38820 Halberstadt

www.hs-harz.de/vw.htm

**Städte und Gemein-
debund****04.06.2009****11.11.2009****Modellprojekt-Ge-
samtabschluss**

Magdeburg
Sternstraße 3
39104 Magdeburg
Postfach 4009, 39015

Der Ausgleich der Erfolgsrechnung wird als schwierig angesehen, da sich die Kommunen nicht in der Lage sehen, im laufenden Haushalt auch noch die Abschreibungen zu erwirtschaften.

Einfluss der Sonderposten auf die Erfolgsrechnung:

Gegenposition des Aufwandes aus Abschreibungen sind die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten. Und über die Höhe dieser Erträge lässt sich die Erfolgsrechnung gravierend beeinflussen.

Dazu muss sich die Erkenntnis durchsetzen, dass die Fördermittel, Zuschüsse und Beiträge, die bei der Anschaffung von Anlagegütern geflossen sind, genau so akribisch aufgelistet werden müssen, wie die Anlagegüter selbst.

Dabei ist Folgendes zu beachten:

- Baudenkmäler, deren Erhalt gefördert wurde, die jedoch nach Bewertungsrichtlinie mit 1,00 Euro Erinnerungswert in die Eröffnungsbilanz eingebucht wurden, können in der Passiva nicht mit Sonderposten unterlegt werden,
- Bauliche Anlagen, die nach NHK 2000 bewertet wurden, deren größere Sanierungsmaßnahmen jedoch mehrfach gefördert wurden, können nicht höhere Sonderposten ausweisen, als der Restbuchwert des Anlageobjekts ausweist. Hier sollte man sich am Prozentsatz der Förderung orientieren und am Umfang der Sanierung zum Gesamtobjekt.
- Anlageobjekte, die vor Beendigung der Nutzungsdauer in Abgang gestellt wurden, können nicht mit Sonderposten unterlegt werden.
- Sonderposten sollen nach Möglichkeit zum selben Zeitpunkt und mit der gleichen Nutzungsdauer aktiviert werden,

wie das Anlageobjekt. Bei Beiträgen, die nachträglich erhoben werden, sollte zumindest das Ende der Auflösung des Sonderpostens mit dem Ende der Nutzungsdauer des Anlageobjektes im gleichen Jahr liegen.

- Wenn bei Baumaßnahmen Anlageobjekte mit unterschiedlichen Nutzungsdauern entstehen, dann sollten auch entsprechend viele Sonderposten, die diese Nutzungsdauern widerspiegeln, angelegt werden. Allerdings darf man das Aufwand-Nutzen-Verhältnis nicht aus den Augen verlieren, sonst bucht man sich „tot“! Man könnte sich auch an der Einzelmaßnahme mit dem höchsten Wert oder dem prozentualen Verhältnis der wertmäßig größten Einzelmaßnahmen orientieren.
- Und ganz wichtig: Vergessen Sie nicht, Ihre Entscheidungen zu dokumentieren! Eine Prüfung findet oft erst Jahre später statt und dann wird Auskunft nach dem Zustandekommen der Werte verlangt.

Bund und Länder bieten den Kommunen umfangreiche Förderprogramme an, die sich in den Bilanzen nicht nur in der Aktiva sondern, auch in der Passiva widerspiegeln müssen.



Evelyn Klee
Stadt Aken (Elbe)
034909/80451
e.klee@aken.de

Redaktion



Dr. Michael Grimberg

03943/659406
mgrimberg@hs-harz.de



Erik Gebauer

03941/5663-23
e.gebauer@freenet.de

Der NKHR-Newsletter
erscheint
halbjährlich
als Informationsdienst
der o.g. Herausgeber.

Impressum

Verlag:

PubliCConsult e.V.,
Domplatz 16, 38820 Halberstadt,
Vorsitzender: Prof. Dr. Jürgen Stember
03943/659400
jstember@hs-harz.de
<http://publicconsult.hs-harz.de>

Herausgeber:

Städte- und Gemeindebund LSA,
Landkreistag LSA
0391/5924372
a.pankrath@sgsa.komsanet.de
www.komsanet.de

Innenministerium Sachsen-Anhalt
0391/5675314
manfred.kirchmer@mi.lsa-net.de
www.mi.sachsen-anhalt.de

Hochschule Harz
03943/659406
mgrimberg@hs-harz.de
www.hs-harz.de

Schuber und Partner
03941/5663-0
stb-schuber@t-online.de
www.stb-schuber.de

Dr. Böhmer und Partner
0340/260360
c.scheller@drboehmer.de
www.drboehmer.de

Urheberrechte:

Der NKHR-Newsletter und alle darin enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Mikroverfilmungen und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Haftungsausschluss:

Die Autoren übernehmen keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen den Autor, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens der Autoren kein nachweislich vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt. Der Haftungsausschluss bezieht sich auch auf weiterführende Links.

Zurück

Stplnr.	Bezeichnung	vbE	Produkte und Leistungen "Zielstruktur" Stellen verhandene Struktur																											
			Overhead	P - abw. Brandschutz, technische Hilfeleistungen	L - Brandbekämpfung	L - technische Hilfeleistungen	L - Mitwirkung beim Rettungsdienst	L - Dienstleistungen für Dritte	L - Sicherstellung der Einsatzbereitschaft aller Mittel	L - Mitwirkung beim Katastrophenschutz	L - sonstige Leistungen abw. Brands., techn. Hilfel.	P - vorbeugender Brandschutz	L - Brandsicherheitsschauen	L - Bauordnungsrechtliche Mitwirkung	L - planungsrechtliche Mitwirkung	L - Mitwirkung im Veranstaltungsrecht	L - sonstige Leistungen vorbeugender Brandschutz	P - Rettungsdienst	L - Abrechnungsstelle	L - Leitstelle	L - Rettungswagen	L - Notarzteinsatzfahrzeug	L - Qualifizierte Krankentransport	L - sonstige Leistungen Rettungsdienst	P - Katastrophenschutz	L - verb. und planerische Maßnahmen	L - Abwehr von Großschadensereignissen	L - sonstige Leistungen Katastrophenschutz		
237.100.3.22	Truppmann/Truppführer/Rettungsassistent	1,000		100	20	20	50		10																					
237.100.3.23	Truppmann/Truppführer/Rettungssanitäter	1,000		100	30	30	30		10																					
237.100.1.21	Truppmann/Truppführer/Rettungssanitäter	1,000		100	35	35		5	25																					
237.100.2.18	Truppmann/Truppführer	1,000		100	35	35		5	25																					
237.????.???	Truppmann/Truppführer zur Ausbildung	1,000		100	35	35	30																							
Sachgebiet Rettungsdienst/Leitstelle (Unterstellung Abteilungsleiter 37-1)																														
237.100.0.02	Sb DOrg/Ausb/ProjBetrLeitstelle	1,000	10	30	15	15											60		33				27							
237.100.1.03	Sb Leitstelle/Schichtführer	1,000															100		100											
237.100.2.03	Sb Leitstelle/Schichtführer	1,000															100		100											
237.100.3.03	Sb Leitstelle/Schichtführer	1,000															100		100											
237.100.1.04	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
237.100.1.05	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
237.100.1.06	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
237.100.2.05	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
237.100.2.06	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
237.100.2.25	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
237.100.3.04	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
237.100.3.05	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
237.100.3.06	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
237.100.3.25	Sb Leitstelle	1,000															100		100											
Sachgebiet Katastrophenschutz/Zivilschutz/Rettungsdienst (Unterstellung zum Abteilungsleiter 37-1)																														
237.000.3.06	Sgl Kat. Schutz/Zivilschutz	1,000	10	30	15	15																		60	60					
237.000.3.02	Sb Zivil- und Kat. Schutz	1,000																					100	90		10				
237.000.3.09	MA Brand- und Kat. Schutz	1,000		55				10	45														45			45				
237.000.3.03	1. Sb Abrechnung Rettungsdienst	1,000															100	100												
237.000.3.04	Sb Abrechnung Rettungsdienst	0,750															100	100												