

Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) des Landes Nordrhein-Westfalen

– eine Betrachtung insbesondere aus der Sicht der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre

Falko Schuster und Hermann Josef Brinkmeier*

Überlegungen zur Umgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens sind nicht neu. Die wohl wichtigste Zwischenbilanz der Diskussion wurde mit der 1987 erschienenen Festschrift für Ludwig Mühlaupt gezogen,¹⁾ die auch die Orientierungspunkte für weitere Suchprozesse vorgibt. In diesem Zusammenhang ist besonders auf den Beitrag von Klaus Lüder hinzuweisen, der die Feststellung beinhaltet, „dass es gute Argumente für eine Entwicklung des staatlichen Rechnungswesens weg von der kameralistischen Finanzrechnung in Richtung auf ein kaufmännisches Rechnungswesen gibt, was freilich nicht bedeuten muß, daß das kaufmännische Rechnungssystem lediglich kopiert werden soll.“²⁾ Inzwischen hat Lüder mit dem Speyerer Verfahren selbst ein detailliertes Konzept zur Umgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens im Bereich der Kommunalverwaltung vorgelegt.³⁾ Seine „Konzeptionellen Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens“ wurden 1996 in der Schriftenreihe des Innenministeriums Baden – Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen veröffentlicht. In Nordrhein-Westfalen wurden die Anwendungsmöglichkeiten bisher nicht erprobt, ohne dass die Gründe deutlich werden. Statt dessen wurde unter Federführung des Innenministeriums NRW in Zusammenarbeit mit mehreren Gemeinden und begleitet von einem Beratungsunternehmen ein eigener Vorschlag zur Umgestaltung des kommunalen Rechnungswesens erarbeitet, der in einer umfangreichen Dokumentation mit dem Titel „Das doppelte Haushaltswesen im Neuen Kommunalen Finanzmanagement“ im August 2000 vorgestellt⁴⁾ und in Großveranstaltungen den nordrhein-westfälischen Gemeinden zur möglichst baldigen Übernahme nachdrücklich empfohlen wurde, da eine entsprechende Änderung des Haushaltsrechts zu erwarten sei. Nachfolgend wird dieses unter den Kurzformulierungen „Neues Kommunales Finanzmanagement“ und „NKF“ bekannte Konzept, um dessen Einführung sich die am Modellprojekt beteiligten Gemeinden gegenwärtig in ausgewählten Bereichen bemühen, insbesondere betriebswirtschaftlich eingeordnet und beurteilt.

1. Die mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement angestrebte Zielsetzung

In der Dokumentation werden zunächst folgende Ziele genannt, die mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement erreicht werden sollen:

- die Darstellung des Gesamtressourcenaufkommens und -verbrauchs,
- die Darstellung des Vermögens der Kommune,
- die Hervorhebung der Ziele und Ergebnisse des Verwaltungshandelns und damit auch eine Outputorientierung,
- die Unterstützung einer flexiblen Mittelbewirtschaftung,
- die Aufhebung der Fragmentierung des Rechnungswesens im „Konzern Kommune“ zwischen der Kernverwaltung und den Sondervermögen bzw. Eigen- und Beteiligungsgesellschaften durch einen einheitlichen Rechnungsstil.⁵⁾

Zusätzlich wird indirekt noch eine weitere Zielsetzung angesprochen: Durch den mit der Anwendung des NKF verbundenen neuen Rechnungsstil, „dem die kaufmännische Buchführung als Buchungssystem zu Grunde liegt“⁶⁾, soll der „Einsatz betriebs-

wirtschaftlicher Standardssoftware ermöglicht“⁷⁾ und sollen damit letztlich „kostensenkende Effekte“⁸⁾ erzielt werden.

Weiterhin werden Grundsätze für das neue kommunale Rechnungswesen genannt, die teilweise auch Zielcharakter haben und die mit folgenden Stichworten zum Ausdruck gebracht werden:

- Vollständigkeit,
- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Verständlichkeit,
- Öffentlichkeit,
- Aktualität,
- Relevanz,
- Stetigkeit,
- Nachweis der Rechts- und Ordnungsmäßigkeit,⁹⁾
- Dokumentation der intergenerativen Gerechtigkeit.⁹⁾

Besonders zu beachten ist der zuletzt genannte Grundsatz, der das Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit anspricht und aus dem eine völlig neue Definition des Ziels „Haushaltsausgleich“ resultiert: „Aufwendungen und Erträge einer Periode sollen ausgeglichen sein.“¹⁰⁾ Für das NKF ist diese Neufassung bzw. Umformulierung des Ziels „Haushaltsausgleich“ von ausschlaggebender Bedeutung. „Jede andere Definition des Haushaltsausgleichs würde das Reformziel des Ressourcenverbrauchs konzepts verfehlen.“¹¹⁾

2. Überblick über die Hauptbestandteile des Neuen Kommunalen Finanzmanagements

Um die oben genannten Ziele zu erreichen, wurde auf „der Basis der Entscheidung für die doppelte Buchführung und für das Referenzmodell des kaufmännischen Rechnungswesens ... ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt, das sich für die Planung bzw. für den Abschluss auf drei Komponenten stützt:

- Ergebnisplan und -rechnung

Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung. Ihr entspricht als Planungsinstrument der Ergebnisplan. Beide weisen Aufwendungen und Erträge nach.

- Finanzplan und -rechnung

Der Finanzplan und die Finanzrechnung beinhalten alle Einnahmen und Auszahlungen.

- Bilanz (nur im Jahresabschluss)

In der Bilanz werden das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital ausgewiesen.¹²⁾

Weiterhin wird auf der Ebene der Planung zwischen Gesamt- und Teilplänen und entsprechend auf der Ebene des Abschlusses zwischen Gesamt- und Teilabschlüssen unterschieden, und zwar werden

- ein Gesamtergebnisplan,
- mehrere Teilergebnispläne,
- ein Gesamtfinanzplan,
- mehrere Teilfinanzpläne,
- eine Gesamtergebnisrechnung

- mehrere Teilergebnisrechnungen,
- eine Gesamtfinanzrechnung und
- mehrere Teilfinanzrechnungen

erstellt.¹³⁾ Die Teilpläne und -rechnungen betreffen die sogenannten Produktbereiche der Kommunalverwaltung, von denen wenigstens rund 40 zu unterscheiden sind.¹⁴⁾ Hinzu kommt noch die Schlussbilanz, die kurz Bilanz genannt wird.¹⁵⁾

Laufend gebucht werden Aufwendungen, Erträge, Einzahlungen und Auszahlungen, die nach Arten unterschieden werden¹⁶⁾, sowie die Zu- und Abgänge des Vermögens, der Schulden und des Eigenkapitals,¹⁷⁾ wobei auch hier in der Regel ebenfalls eine Unterteilung erfolgt.

3. Die grundsätzliche Einordnung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements in das betriebliche Rechnungswesen

Um den Steuerungsbeitrag beurteilen zu können, den das NKF zu leisten vermag, muss zunächst geklärt werden, auf welche Teile des betrieblichen Rechnungswesens es sich überhaupt erstreckt. Insofern ist ein Vergleich des Modellvorschlags mit dem Grundaufbau des betrieblichen Rechnungswesens sinnvoll, der gleichermaßen für die Privatwirtschaft wie für die öffentliche Verwaltung gilt.¹⁸⁾

Demnach sind grundsätzlich drei Zweige des Rechnungswesens zu unterscheiden:

- die pagatorische Rechnung, die man gemeinhin auch als Buchhaltung bezeichnet,
- die kalkulatorische Rechnung, die auch Kosten- und Leistungsrechnung genannt wird, und
- die einzelfallbezogenen Rechnungen, für die sich auch die Bezeichnungen Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Investitionsrechnungen oder Finanzierungsrechnungen finden.¹⁹⁾

Bei der pagatorischen Rechnung handelt es sich um den Zweig des betrieblichen Rechnungswesens, der vom Zahlungsvorgang, also von Einzahlungen und Auszahlungen, ausgeht, was allerdings nicht bedeutet, dass nur Zahlungsvorgänge gebucht werden, sondern auch Größen, die von diesen abgeleitet werden, können bzw. müssen – je nach Art der Buchhaltung – erfasst werden. Das gilt beispielsweise in der kaufmännischen Buchhaltung für die Buchung der Aufwendungen und Erträge.²⁰⁾

In der kalkulatorischen Rechnung löst man sich teilweise vom Zahlungsvorgang. Erfasst werden der sachzielbezogene (betriebszweckbezogene) bewertete Güterverzehr, d.h. die Kosten, und die sachzielbezogene (betriebszweckbezogene) bewertete Güterentstehung, die Leistung, unabhängig davon, ob man die verbrauchten Güter bezahlt hat oder nicht, bzw. unabhängig davon, ob man für die erstellten Güter Zahlungsmittel erhalten hat oder nicht.²¹⁾

Während es sich bei der Buchhaltung und der Kosten- und Leistungsrechnung um Rechnungen handelt, die einen Betrieb bzw. Teilbetrieb mehr oder weniger insgesamt betreffen und in denen in der Regel das Zahlenmaterial einer Rechnungsperiode, meist eines Jahres, verarbeitet wird, handelt es sich bei den einzelfallbezogenen Rechnungen um Mehrperiodenrechnungen, also um Rechnungen, in die Größen einfließen, die einen mehrere Jahre umfassenden zukünftigen Zeitraum betreffen, und die im Hinblick auf eine spezielle betriebliche Entscheidung von Bedeutung sind.²²⁾

Die drei Zweige des Rechnungswesens stehen nicht in Konkurrenz zueinander, sondern ergänzen sich. Jeder Zweig liefert steuerungsrelevante Informationen, welche die beiden anderen Zweige nicht bereitstellen können.²³⁾ Hierauf

werden wir in Verbindung mit der Beurteilung des NKF noch eingehen.

An dieser Stelle reicht es zunächst aus, wenn wir die grundsätzliche Einordnung des NKF vornehmen:

Das Neue Kommunale Finanzmanagement erstreckt sich ausschließlich auf den 1. Zweig des betrieblichen Rechnungswesens, d.h. auf die pagatorische Rechnung (die Buchhaltung). Die kalkulatorische Rechnung, d.h. die Kosten- und Leistungsrechnung, wird in dem Modellvorschlag nur am Rande erwähnt.²⁴⁾ Ihr zusätzlicher Einsatz wird den Gemeinden lediglich empfohlen.²⁵⁾ Der 3. Zweig des betrieblichen Rechnungswesens ist ebenfalls nicht Gegenstand des Konzepts.

4. Vergleich des Neuen Kommunalen Finanzmanagements mit dem System der kaufmännischen Buchhaltung

Nach dieser grundsätzlichen Einordnung des NKF in das betriebliche Rechnungswesen erscheint ein Vergleich mit der pagatorischen Rechnung der Privatwirtschaft, d.h. mit der kaufmännischen Buchhaltung, die üblicherweise als doppelte Buchführung oder Doppik bezeichnet wird, sinnvoll, da man sich auf diese als Referenzmodell bezieht.

Die kaufmännische Buchführung ist dadurch gekennzeichnet, dass, wenn wir das System etwas vereinfacht darstellen, zunächst die für das anstehende Rechnungsjahr relevanten Größen geplant, dann im Verlauf des Rechnungsjahres die betreffenden Größen gebucht und schließlich am Ende des Rechnungsjahres diese Größen im Rahmen des Jahresabschlusses zusammengestellt werden.²⁶⁾

- Auf der Ebene der Planung wird zwischen drei Komponenten (Zweigen) unterschieden, und zwar zwischen erstens der Planbilanz, die das geplante Vermögen, die geplanten Schulden und das geplante Eigenkapital aufnimmt, zweitens dem (pagatorischen) Erfolgsplan, den man auch als Plan-Gewinn- und -Verlust-Rechnung bezeichnen kann, und der die geplanten Aufwendungen und Erträge sowie den geplanten Gewinn bzw. Verlust beinhaltet, und drittens dem Finanzplan, der die geplanten Einzahlungen (=Einnahmen) und Auszahlungen (=Ausgaben) erfasst. Dabei wird die Planung in der Regel nicht nur für ein Jahr vorgenommen, sondern werden neben der Jahresplanung auch Planungen für kürzere und längere Zeiträume erstellt.
- Im Verlauf des Jahres werden dann Einzahlungen (= Einnahmen) und Auszahlungen (= Ausgaben), Aufwand (=Aufwendungen) und Ertrag (=Erträge) sowie die Veränderungen des Vermögens, der Schulden und des Eigenkapitals auf den entsprechenden Konten, die als Vorkonten bezeichnet werden, gebucht. Im Grunde handelt es sich hierbei um eine Drei-Komponenten-Rechnung, und zwar um eine Aufwands- und - Ertragsrechnung, eine Vermögens- und - Schuldenrechnung und eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung, wobei allerdings nicht zwischen verschiedenen Zahlungsarten unterschieden wird.
- Am Jahresende werden dann die Vorkonten in Richtung auf zwei Konten abgeschlossen, und zwar zunächst die Aufwands- und Ertragskonten zum Konto „G.-u.-V.“ sowie anschließend dieses Konto und alle anderen Konten zur Bilanz. Es werden also in anderen Worten die Gewinn- und - Verlust-Rechnung und die Schlussbilanz erstellt. Dass die Einnahmen- und - Ausgabenrechnung, d.h. die Finanzrechnung, nicht Teil des Jahresabschlusses ist, sondern lediglich ihr Ergebnis, das letztlich vorhandene Geldvermögen, in der Bilanz erfasst wird, liegt daran, dass die Geldbewegungen im Hinblick auf die Sicherung der ständigen

Zahlungsfähigkeit laufend betrachtet und saldiert werden müssen und nicht nur am Jahresende.

Die Notwendigkeit der Liquiditätssicherung hat zur Folge, dass die Finanzrechnung zusätzlich und damit in technischer Hinsicht losgelöst von der laufenden Buchhaltung betrieben wird, um einerseits ständig den vorhandenen Zahlungsmittelbestand erkennen und andererseits die Konfrontation mit der Finanzplanung vornehmen zu können.

Was das gegenwärtig praktizierte System der kaufmännischen Buchführung anbelangt, so gilt bezüglich der doppelten Buchungstechnik Folgendes:

- Der doppelte Verbund erstreckt sich lediglich auf die laufende Buchführung der Geschäftsvorfälle und den aus zwei Komponenten bestehenden Jahresabschluss (Schlussbilanz und G.-u.-V.-Rechnung).
- Die Finanzrechnung wird außerhalb des doppelten Verbundes durchgeführt.
- Auch besteht zwischen der Planungsebene und den laufenden Buchungen kein doppelter Verbund.
- Das gleiche gilt für die Planungsebene selbst. Planbilanz, Erfolgsplan und Finanzplan werden zwar nicht unabhängig voneinander, aber in der Regel ohne Einsatz der doppelten Buchungstechnik erstellt.
- Hinzu kommt, dass mehrere Nebenrechnungen durchgeführt werden, wie beispielsweise die Anlagenbuchhaltung und die Lagerbuchhaltung, die außerhalb des doppelten Rechnungskreises stehen.

Vergleicht man das NKF mit der traditionellen kaufmännischen Buchhaltung so werden besonders folgende Unterschiede deutlich:

Mit dem Ergebnisplan und Finanzplan werden zwar Pläne erstellt, die in etwa dem Erfolgsplan und Finanzplan der kaufmännischen Buchhaltung entsprechen, es fehlt jedoch die Planbilanz. Damit trifft die Behauptung, man habe „ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt, das sich für die Planung bzw. für den Abschluss auf drei Komponenten stützt“²⁷⁾ nicht zu. Wegen dieser Lücke auf der Planungsebene kann auch zwischen dem Finanzplan und dem Ergebnisplan, selbst wenn man dies wollte, kein doppelter Verbund hergestellt werden. Insofern ist es zumindest irreführend von einem „doppelten Kommunalhaushalt“²⁸⁾ zu sprechen.

Wie bei der traditionellen kaufmännischen Buchführung werden im NKF zwar Einnahmen, Ausgaben, Aufwand, Ertrag, Vermögens-, Schulden – und Eigenkapitaländerungen nach den Regeln der Doppik gebucht, allerdings erfolgt die Erfassung der Einnahmen und Ausgaben auf Vorkonten, die das kaufmännische Rechnungswesen bisher nicht kennt. Folglich hat man für die Kommunen einen Kontenrahmen entwickelt, der von den Kontenrahmen der Unternehmen erheblich abweicht.²⁹⁾ Weiterhin präferiert das NKF die Einbeziehung des Finanzplans in den doppelten Verbund³⁰⁾. Letztlich entstehen Buchungssätze, die von der kaufmännischen Buchführung abweichen.

- So soll im Rahmen des NKF z.B. der Personalaufwand wie folgt gebucht werden:

VARIANTE 1³¹⁾

| | | |
|---|----|---|
| 60111 (Soll) | an | 8011 (Haben) |
| Regelauszahlung an Beamte (Dienstaufwand) | an | Bezüge der Beamten (Dienstauszahlungen) |

Um die Zahlungsart des Vorganges nachzuweisen, sind bei der Gemeindegasse – wie bisher – gemäß § 30 Abs. 1 GemKVO³²⁾ Kontogegenbücher zu führen.

- Demgegenüber wäre bei der kaufmännischen Buchführung wie folgt zu buchen:

VARIANTE 2

| | | |
|-------------|----|--------------|
| 6300 (Soll) | an | 2800 (Haben) |
| Gehälter | an | Bank |

Von der in der kaufmännischen Buchhaltung üblichen und in der Variante 2 dargestellten Buchung geht das NKF in der Vorgabe nicht aus³³⁾. Für die von der kaufmännischen Buchführung abweichende Praxis plädieren auch die ersten Erfahrungswerte der kommunalen Praxis³⁴⁾.

Mit der Variante 1 ist der doppelte Verbund zwischen Ergebnis- und Finanzplan aber nicht komplett geschlossen: Es gibt immer wieder Vorgänge, die ausschließlich im Ergebnisplan zu erfassen und zu buchen sind, etwa die Abschreibungen oder Rückstellungen oder ausschließlich im Finanzplan erfasst und gebucht werden, etwa die Investitionsauszahlungen.

Durch die Einbeziehung der Finanzrechnung in das doppelte System (Drei-Komponenten-System) ergibt sich auch eine andere Vorgehensweise beim Jahresabschluss. Es wird der Liquiditätssaldo in die Bilanz eingestellt³⁵⁾ und damit auf die in der kaufmännischen Bilanz übliche Unterscheidung nach der Art der Zahlungsmittel (Bank, Kasse usw.) verzichtet. Will man dies vermeiden, muss auf die Einbeziehung einer Finanzrechnung, die verschiedene Zahlungsarten berücksichtigt, in den doppelten Verbund verzichtet und damit das Drei-Komponenten-System aufgegeben werden.

Besonderheiten entstehen weiterhin dadurch, dass neben der Gesamtergebnisrechnung und neben der Gesamtfinanzzrechnung Teilergebnis – und Teilfinanzrechnungen durchgeführt werden müssen. Das traditionelle System der doppelten Buchführung kennt solche Abschlüsse nicht.³⁶⁾

Im Hinblick auf eine betriebswirtschaftliche Beurteilung des soeben im Überblick dargestellten Neuen Kommunalen Finanzmanagements erscheinen uns besonders zwei Fragen von Bedeutung, die wir nachfolgend klären werden:

Verfolgt man erstens mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement überhaupt die richtigen, d.h. die für die Kommunalverwaltung sinnvollen, Zielsetzungen und können zweitens mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement, soweit man die richtigen Ziele anstrebt, diese überhaupt erreicht werden?

5. Vereinbarkeit der Ziele des Neuen Kommunalen Finanzmanagements mit den Zielen der Kommunalverwaltung

Die von einer Kommunalverwaltung anzustrebenden Ziele lassen sich zwar nicht ausschließlich, aber zu einem erheblichen Teil der Gemeindeordnung des betreffenden Bundeslandes entnehmen. So finden sich beispielsweise in der nordrhein-westfälischen Gemeindeordnung³⁷⁾ die folgenden Vorgaben:

- Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Dabei ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen.
- Die Haushaltswirtschaft ist sparsam und wirtschaftlich zu führen.
- Der Haushalt muss in jedem Jahr ausgeglichen sein.

Ergänzt man diese Vorgaben um die anderen allgemein anerkannten Grundsätze, die für das Handeln der öffentlichen Verwaltung gelten, so kann man „die oberste Zielsetzung eines kommu-

nalen Verwaltungsbetriebs kurz als wirtschaftliche, rechtmäßige, bürgernahe, umweltverträgliche bzw. nachhaltige, den Haushaltsausgleich und die Belange der Beschäftigten beachtende Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben definieren.⁷³⁸⁾

Das Rechnungswesen als Stabsfunktion hat diesen obersten Zielen zu dienen, in dem es unter anderem über das Ausmaß der Zielerreichung informiert.

Überprüft man die Zielsetzung des NKF im Hinblick auf diese teilweise in der Gemeindeordnung verankerte oberste Zielsetzung der Kommunalverwaltung, so fällt Folgendes auf:

Das Ziel „stetige Aufgabenerfüllung“ erscheint nicht in den unter 1. zitierten Zielkatalogen

Das NKF nennt zwar – abgeleitet aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung für Kommunen (GoB-K)39 – den Grundsatz der Stetigkeit. Im Kern zielt dieser Begriff auf die formelle Bilanzkonformität⁴⁹⁾, d. h. die Beibehaltung der Gliederung von Bilanz und GuV und die materielle Bilanzkontinuität (=Bewertungsstetigkeit), d. h. die im vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungs- und Abschreibungsmethoden sollen beibehalten werden⁴¹⁾.

Demgegenüber unterstellt § 75 Abs. 1 Satz 1 GO NRW einen ganz anderen Zusammenhang: Die Gemeinde ist durch § 1 Abs. 1 Satz 2 GO NRW zur Gemeinwohlmaximierung verpflichtet. In Verfolgung dieser Zielsetzung hat sie eine Vielzahl von Bundes- und Landesgesetzen auszuführen, z. B. im Bereich der Sozial- oder Bauverwaltung, aber auch durch kraftvolle Entfaltung ihrer Selbstverwaltung, etwa im Kulturbereich, das Wohl der Einwohner zu fördern. Die gesamte Aufgabenpalette findet jährlich ihren Niederschlag im Haushaltsplan als Ausgabe-, aber auch als Einnahmeansatz: Der Rat legt mit der Beschlussfassung zur Haushaltssatzung die einzelnen Ansätze des Haushaltsplans fest, sie haben für den Bürgermeister und seine Verwaltung Rechtsnormcharakter⁴²⁾. Die Einnahme- und Ausgabeansätze sind somit das „finanzielle“ Spiegelbild der gemeindlichen Aufgaben.

Die Stetigkeit läßt sich aus der Zeitreihe im Haushaltsplan erkennen und ebenso für die zukünftigen Jahre aus der Finanzplanung „alter Art“.

Das NKF vermag mit Bezug auf die Aufgabenerfüllung und deren Stetigkeit keinen erkennbar neuen (verbesserten) Steuerungsbeitrag zu leisten: Die Finanzplanung „alter Art“ wird nunmehr in den Ergebnisplan und den Finanzplan integriert. Dies entspricht zunächst nur einer optischen Verbesserung, könnte andererseits aber den Mitgliedern des Rates die Übersicht über den Fortgang der Aufgabenerfüllung erleichtern, weil der gesonderte Blick in die Finanzplanung „alter Art“ entfällt. Die Neugestaltung des Haushaltsplans⁴³⁾ verbessert demgegenüber deutlich die Sicht auf die Aufgabenerfüllung: Einerseits ist der Haushaltsplan nach Produkten gegliedert⁴⁴⁾ und lenkt so die Betrachtung auf das Wesentliche bei der Aufgabenerfüllung. Andererseits verknüpft der Haushaltsplan die Erträge/Aufwendungen bzw. Einzahlungen/Auszahlungen mit den Zielen/Zielvereinbarungen, Leistungsmengen/Kennzahlen und Planstellen und verschafft so eine deutlich verbesserte Beurteilung der Aufgabenerfüllung gegenüber dem bisherigem Haushaltsplan.

Beide Aspekte sind keine spezifischen Errungenschaften eines doppisch orientierten Rechnungswesens, sie lassen sich vielmehr auch in einem erweiterten kameralistischen System verwirklichen⁴⁵⁾.

Insgesamt bleibt unverständlich, warum das NKF dieses dem Rechnungswesen fundamental zugrundeliegende Ziel⁴⁶⁾ nicht als solches anspricht.

Hingegen stärkt das NKF den Blick auf die Aufgabenerfüllung in ihrer Komplexität insofern, als angedacht ist, auch die gemeindli-

che Aufgabenerfüllung etwa durch Gesellschaften des Privatrechts – z. B. Stadtwerke AG – in einen Konzernbericht mit einem Konzernabschluss einzubeziehen⁴⁷⁾. Hierdurch würde der Überblick über die Aufgabenerfüllung der Gemeinde zumindest für die Bürgerinnen und Bürger komplettiert; hierzu liegt derzeit nur ein Grobkonzept⁴⁸⁾ vor. Eine Verwirklichung des Grobkonzeptes würde den heute durch § 112 Abs. 3 GO NRW vorgeschriebenen Beteiligungsbereich erweitern.

Auch zum zweiten, im § 75 Abs. 1 Satz 2 GO NRW genannten Ziel leistet das NKF keinen neuen Beitrag. Insofern deckt sich offensichtlich die Einschätzung der Schöpfer des NKF mit der in der Politik seit längerem vorherrschenden Auffassung zum konjunkturegerechten Verhalten gemäß der Konzeption des StWG⁴⁹⁾.

War dieses Ziel bei der Haushaltsreform der sechziger und siebziger Jahre noch an herausragender Stelle positioniert⁵⁰⁾ und damit einer der wesentlichen Gründe für die Reform selbst, findet sich im NKF keine Nennung dieses Ziels und kein neuer Steuerungsbeitrag. Zwar geht das NKF von der Beibehaltung der Vorschriften zur Kreditaufnahme aus⁵¹⁾ und damit auch von einer möglichen Beschränkung der Kreditaufnahme⁵²⁾ aufgrund des § 19 StWG, spricht sich konkret aber nur für eine Verstetigungsfunktion des neuen Haushaltsplans bei der Investitionstätigkeit der Kommunen aus⁵³⁾. Ob dies unter der angestrebten Fortgeltung des heutigen § 75 Abs. 1 Satz 2 GO NRW i. V. mit § 16 Abs. 1 StWG ausreicht, muss bezweifelt werden.

Das Ziel „Wirtschaftlichkeit“ wird in den unter 1. wiedergegebenen Zielkatalogen des NKF gar nicht aufgeführt.

Dies ist offensichtlich kein Zufall. Es kann auch vom Neuen Kommunalen Finanzmanagement kein überzeugender Beitrag zu Wirtschaftlichkeitskontrolle bzw. Wirtschaftlichkeitssteuerung geleistet werden, da, wie wir oben gezeigt haben, es sich bei dem NKF um eine pagatorische Rechnung, d. h. um ein Buchhaltungssystem, handelt. Die Tatsache, dass man die kaufmännische Buchhaltung als Referenzmodell herangezogen hat, vermag diesen Mangel nicht zu beseitigen.

Doppik und Kameralistik weisen eine gemeinsame Schwäche auf: Über die Wirtschaftlichkeit vermögen sie nicht bzw. nicht hinreichend zu informieren.⁵⁴⁾

„Dies ist in der Privatwirtschaft hinreichend bekannt. Fraglich ist allerdings, ob dies den Entscheidungsträgern in der öffentlichen Verwaltung und besonders denjenigen, die eine Änderung der bisher gültigen rechtlichen Vorschriften anstreben, ebenfalls bewusst ist.“⁵⁵⁾ Traditionelles Instrument zur Wirtschaftlichkeitssteuerung und -kontrolle ist der 2. Zweig des Rechnungswesens, die kalkulatorische Rechnung, die, wie bereits erwähnt, üblicherweise als Kosten- und Leistungsrechnung bezeichnet wird.⁵⁶⁾ Mit Hilfe dieses Instrumentariums versucht man, unwirtschaftliches Verhalten und damit Verschwendung aufzudecken und letztlich zu vermeiden. Dass die Buchhaltung hierzu keinen hinreichenden Beitrag leisten kann, ist unter anderem darauf zurückzuführen, dass sie den Ressourcenverbrauch nicht vollständig erfasst. Der nicht mit Zahlungen in Verbindung stehende Güterverzehr kann in der Buchhaltung nicht berücksichtigt werden. Hinzu kommt, dass in der Buchhaltung Grundsätze gelten, die zu einer niedrigen Bewertung des Ressourcenverbrauchs führen können. Das gleiche gilt spiegelbildlich für die Güterentstehung. Diese kann in der Buchhaltung nur berücksichtigt werden, wenn entsprechende Zahlungen vorliegen. Aber selbst wenn Zahlungen vorliegen, müssen diese nicht dem Güterwert entsprechen. Rechtliche Vorschriften können dazu führen, dass die Güterentstehung in der Buchhaltung möglicherweise zu niedrig bewertet wird.

Das NKF als Buchhaltungssystem kann somit im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit keinen hinreichend Steuerungsbeitrag leisten und damit nicht entscheidend zur Erfüllung dieser in der Gemein-

deordnung verankerten hochrangigen Zielsetzung beitragen. Es ist in diesem Punkt dem System der Erweiterten Kameralistik, das klar auf eine Kostenermittlung ausgerichtet ist,⁵⁷⁾ eindeutig unterlegen.

Dies ist umso bedauerlicher, als es im kommunalen Finanzmanagement darum geht, die von der Allgemeinheit anvertrauten Finanzmittel quasi treuhänderisch entgegenzunehmen, sie für die zuvor beschriebene Aufgabenerfüllung einzusetzen und dabei dem ökonomischen Prinzip⁵⁸⁾ zu folgen. Das Grundgesetz selbst unterstellt die Wirtschaftlichkeit und weist dem Bundesrechnungshof⁵⁹⁾ die Aufgabe zu, die Wirtschaftlichkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung zu prüfen. Alle nachfolgenden Rechtsvorschriften greifen dieses Gebot erneut als Rechtsverpflichtung auf⁶⁰⁾. In den Gemeinden ist das Gebot in allen Phasen der Finanzwirtschaft zu beachten⁶¹⁾; dem Gebot wird sogar Verfassungsrang zuerkannt⁶²⁾.

Vergessen werden darf nicht, dass aufgrund der zuvor beschriebenen Gemeinwohlbindung der Gemeinden auch die Auswirkungen des Verwaltungshandelns bei den Bürgern und Unternehmen (externe Kosten) zu berücksichtigen sind: Wirtschaftlich handeln unter dem Blickwinkel der Gemeinwohlorientierung bedeutet, alle Vorteile (Nutzen) und alle Nachteile (Kosten) zu beachten, und zwar nicht nur die im Gemeindehaushalt unmittelbar auftretenden⁶³⁾.

Von den Befürwortern eines doppischen Rechnungssystems wird regelmäßig nur allgemein unterstellt, dieses System führe zur Zielerreichung Wirtschaftlichkeit⁶⁴⁾. Da im Ergebnisplan/Ergebnisrechnung die finanzwirtschaftliche Seite – Darstellung des Aufwandes und Ertrages – mit der güterwirtschaftlichen Seite – Leistungsziele und Leistungsmengen – verknüpft wird, ist die Erwartung⁶⁵⁾ berechtigt, eine gewünschte Verhaltensänderung im Sinne des wirtschaftlichen Ressourceneinsatzes herbeizuführen. Wie zuvor schon betont, wäre dieses Ergebnis nicht dem doppischen Rechnungssystem zu verdanken sondern der produktorientierten Budgetierung.

Ein weiterer wichtiger Bestandteil der obersten Zielsetzung des kommunalen Verwaltungsbetriebs ist das Ziel, den Haushaltsausgleich sicherzustellen. Diese Zielsetzung wird vom NKF auch anerkannt, allerdings wird, worauf wir bereits hingewiesen haben, dem Begriff ein völlig anderer Inhalt gegeben.

Der in der Gemeindeordnung verankerte Grundsatz „Der Haushalt muss in jedem Jahr ausgeglichen sein“⁶⁶⁾ läßt keine unterschiedlichen Interpretationen zu und ist eindeutig zu verstehen. „Die laufenden Ausgaben müssen immer durch laufende Einnahmen gedeckt werden!“⁶⁷⁾ Dabei sind mit Ausgaben Auszahlungen, also Geldabflüsse, und mit Einnahmen Einzahlungen, also Geldzuflüsse, gemeint.

Um diesen Ausgleich zu garantieren, ist schon bei der Planung darauf zu achten, dass die geplanten Ausgaben nicht höher ausfallen als die geplanten Einnahmen. Das Ziel des Haushaltsausgleichs wirkt sich somit bereits auf den Haushaltsplan aus.⁶⁸⁾ „Eine geordnete Haushaltswirtschaft setzt daher voraus, daß nicht mehr Ausgaben veranschlagt werden, als Einnahmen zur Verfügung stehen. Nur in besonderen Fällen darf die Gemeinde bei Aufstellung des Haushaltsplans Fehlbeträge ausweisen.“⁶⁹⁾ Der Haushaltsausgleich dient dem Liquiditätsziel. Durch die Beachtung dieser Vorgabe bei der Aufstellung des Haushaltsplanes kann zwar die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde im nächsten Jahr nicht garantiert werden, da die bei der Planung unvermeidbaren Prognosen immer mit Unsicherheiten verbunden sind, die Gefahr, dass man in Zahlungsschwierigkeiten gerät, wird jedoch begrenzt.

Was man unter dem Haushaltsausgleich zu verstehen hat, ist im übrigen auch eindeutig dem Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland zu entnehmen: „Alle Einnahmen und Ausgaben des

Bundes sind in den Haushaltsplan einzustellen ... Der Haushaltsplan ist in Einnahme und Ausgabe auszugleichen.“⁷⁰⁾ Diese Vorschrift gilt zwar „nur“ für den Bund, es ist jedoch kein Grund ersichtlich, weshalb diese klare Definition des Haushaltsausgleichs nicht auch für die anderen Gebietskörperschaften gelten sollte bzw. weshalb für die einzelnen Gebietskörperschaften völlig unterschiedliche Definitionen des Haushaltsausgleichs verwendet werden sollten.

Alles in allem ist also der Begriff „Haushaltsausgleich“ klar definiert. Gleichwohl haben sich die Vertreter und Vertreterinnen des NKF für die folgende, bereits genannte, völlig andere Definition entschieden. „Aufwendungen und Erträge einer Periode sollen ausgeglichen sein“.⁷¹⁾

Die Entscheidung für eine völlig neue Definition des Begriff „Haushaltsausgleich“ ist von großer Tragweite: Die Übernahme des NKF in das Haushaltsrecht ist nur möglich, wenn gravierende Änderungen der Gemeindeordnungen vorgenommen werden. Sollen weiterhin für alle Gebietskörperschaften einheitliche Haushaltsgrundsätze gelten, muss letztlich auch der Artikels 110 des Grundgesetzes neu gefasst werden.

Es liegt auf der Hand, dass diese tiefgreifenden rechtlichen Änderungen nur dann eine Realisierungschance haben, wenn von der Neufassung des Begriffs „Haushaltsausgleich“ tatsächlich eine bessere Orientierung ausgeht als von der bisherigen Definition.

Dies ist jedoch nicht der Fall. Es handelt sich im Gegenteil um einen Irrweg. Jeder Betrieb muss neben dem Erfolgsziel das Liquiditätsziel beachten.⁷²⁾ Die beiden Zielsetzungen können nicht gegeneinander ausgetauscht werden. So muss eine privatwirtschaftliche Unternehmung bei der Verfolgung des Gewinnziels immer darauf achten, zahlungsfähig zu sein, und somit stets auch das Liquiditätsziel vor Augen haben, da auch bei hohen Gewinnen die Existenz des Unternehmens gefährdet ist, wenn man den anstehenden Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommen kann.⁷³⁾ Insofern kann das mit Hilfe von Einnahmen und Ausgaben ermittelte Rechnungsergebnis nicht einfach durch ein mit Aufwand und Ertrag ermitteltes Rechnungsergebnis ausgetauscht werden.⁷⁴⁾

Die Überlegungen lassen sich ohne weiteres auch auf den kommunalen Verwaltungsbetrieb übertragen.

Die bisherige, der Zahlungsfähigkeit der Kommunalverwaltung dienende Definition des Haushaltsausgleichs, die auf die Übereinstimmung der Ausgaben mit den Einnahmen abstellt, kann nicht durch eine erfolgsorientierte Definition ersetzt werden, die auf die Übereinstimmung von Ertrag und Aufwand ausgerichtet ist. Die im NKF vorgenommene Definition des Haushaltsausgleichs ist somit aus betriebswirtschaftlicher Sicht eindeutig abzulehnen.

Zu überprüfen wäre allenfalls, ob man die Zielsetzung, dass in einem Jahr der Aufwand so hoch sein soll wie der Ertrag, neben das bisherige Ziel des „Haushaltsausgleichs“ stellen sollte, wie dies bezüglich des kalkulatorischen Erfolgsziels, d.h. bezüglich des Ziels „Wirtschaftlichkeit“, in den Gemeindeordnungen bereits geschehen ist. Auch die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren ist in der Frage „Haushaltsausgleich“ noch keineswegs festgelegt⁷⁵⁾: Es soll noch untersucht werden, ob das Ergebnis aus ordentlichen Erträgen und ordentlichen Aufwendungen auszugleichen ist und ob der Finanzplan/Finanzhaushalt in Einzahlungen und Auszahlungen auszugleichen ist; offen ist auch, ob alternativ oder nebeneinander.

Um die Frage zu beantworten, ob eine solche zusätzliche Vorschrift sinnvoll ist, wollen wir uns mit dieser Zielsetzung etwas genauer beschäftigen. Der auf ein Rechnungsjahr bezogene

angestrebte Ausgleich von Aufwand und Ertrag bedeutet, dass man das (pagatorische) Erfolgsziel vorgibt, weder einen Gewinn noch einen Verlust entstehen zu lassen. Die Verfolgung dieser Zielsetzung ist gleichbedeutend mit dem Streben nach Reinvermögenskonstanz, wobei das Reinvermögen sich ergibt, wenn man vom Vermögen die Schulden abzieht.⁷⁶⁾ Da das Reinvermögen den gleichen Wert hat wie das Eigenkapital,⁷⁷⁾ ergibt sich als Zielsetzung gleichzeitig die Vorgabe, das Eigenkapital konstant zu halten. Das NKF spricht an dieser Stelle von nominaler Eigenkapitalerhaltung und leitet daraus ein nominales Substanzerhaltungsziel als gesetzliche Mindestvorschrift ab⁷⁸⁾.

Wie fragwürdig eine solche Zielsetzung ist, macht das folgende einfache Beispiel deutlich:

Nehmen wir an, man würde einen Eigenbetrieb gründen, das Stammkapital auf 1.000.000 Euro festsetzen und dem Betrieb auch den entsprechenden Betrag bar zur Verfügung stellen. Um die Reinvermögenskonstanz (= Eigenkapitalkonstanz) zu erreichen, müßte man den Betrag im wahrsten Sinne des Wortes in den Sparstrumpf stecken; denn würde man ihn zinsbringend anlegen, würde ein Zinsertrag und letztlich ein Gewinn entstehen und sich demzufolge, das Reinvermögen bzw. das Eigenkapital erhöhen.

Im Eigenbetriebsrecht, findet sich daher auch eine solche Vorgabe nicht. Es ist nicht der Ausgleich von Aufwand und Ertrag anzustreben, sondern der Ertrag soll den Aufwand übersteigen, d.h. es soll ein „Jahresgewinn“⁷⁹⁾ entstehen. Es handelt sich dabei um eine Maßnahme „zur Erhaltung des Vermögens und der Leistungsfähigkeit“⁸⁰⁾. Dieses Problems war sich das NKF offenbar bewusst; findet sich doch die „weiterführende Überlegung für eine langfristige Fortentwicklung des Haushaltsausgleichs“⁸¹⁾, dass eine angemessene Eigenkapitalverzinsung definiert werden könnte.

Die Substanzerhaltung eines Betriebes kann durch den Ausgleich von Aufwand und Ertrag nicht garantiert werden. Sobald eine Inflationsrate vorliegt, ist die Reinvermögenskonstanz gleichbedeutend mit einem Substanzverlust.

Auch dies wird wieder anhand des obigen einfachen Beispiels deutlich. Gehen wir von einer durchschnittlichen Inflationsrate von 2 % aus, dann kann eine Person eventuell noch selbst erleben, dass das im Sparstrumpf „konstant gehaltene“ Reinvermögen so gut wie nichts mehr wert ist.

Im Hinblick auf das Ziel, Aufwand und Ertrag zum Ausgleich zu bringen, ist weiterhin zu beachten, dass ein Kommunalverwaltung häufig auf den Gebieten tätig ist, bei denen der Markt versagt. Die Preisbildung funktioniert nicht. Damit entstehen, auch wenn eine Gemeinde ihre Aufgaben erfüllt, eventuell keine Erträge oder Erträge, die nicht dem Wert der Güter entsprechen. Die Aussagekraft der kaufmännischen Gewinn- und - Verlust - Rechnung ist in diesen Fällen eingeschränkt. Man denke beispielsweise an positive Effekte, die den Umweltschutz, soziale Gesichtspunkte sowie die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreffen⁸²⁾. Eine zu starke Orientierung an dem Ergebnis des kaufmännischen Rechnungswesens, d.h. am pagatorischen Erfolg, muss, egal in welcher Höhe man diesen anstrebt, in diesen Fällen zu Fehlleistungen führen.

Angesichts der soeben erläuterten Gefahren der Fehlsteuerung, sollte man das Ziel, in jedem Jahr einen Ausgleich von Aufwand und Ertrag herzustellen, nicht im Haushaltsrecht als Verpflichtung verankern:

6. Eignung des NKF zur Erfüllung der selbst gesteckten Ziele

Die zahlreichen Ziele, die mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement verfolgt werden, haben wir zu Beginn unseres Bei-

trags zusammengestellt. Nachfolgend wollen wir einige dieser Ziele auf ihre Realisierungschancen überprüfen, falls das NKF zum Einsatz kommt.

Ein Ziel, dem das Neue Kommunale Finanzmanagement dienen soll, ist „die Darstellung des Gesamtressourcenaufkommens und -verbrauchs“⁸³⁾. Dieses Ziel läßt sich bei Anwendung des Konzepts nicht erreichen. Wir haben bereits nachgewiesen, dass es sich beim Neuen Kommunalen Finanzmanagement um eine pagatorische Rechnung handelt. Damit wird nur der mit einem Zahlungsvorgang in Verbindung stehende Ressourcenverbrauch erfasst. Das ist aber nicht der gesamte Ressourcenverbrauch. Kosten, denen keine Zahlungen gegenüberstehen, d.h. die Zusatzkosten, werden nicht berücksichtigt. Darüber hinaus kann auch ein Ressourcenverbrauch entstehen, der nicht unter den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff fällt, man denke beispielsweise an die Zerstörung einer Landschaft, Verschmutzung der Luft usw. Auch dieser kann in einer betriebswirtschaftlichen Buchhaltung nicht erfasst werden. Alles in allem kann es also durch Einsatz des NKF nicht gelingen, den Gesamtressourcenverbrauch, den eine Kommunalverwaltung in einem Jahr hervorruft bzw. hervorgerufen hat, zu erfassen.

Als weitere Zielsetzung wird „die Aufhebung der Fragmentierung des Rechnungswesens im „Konzern Kommune“ zwischen der Kernverwaltung und den Sondervermögen bzw. Eigen- und Beteiligungsgesellschaften durch einen einheitlichen Rechnungsstil genannt“⁸⁴⁾. Ohne Zweifel ist das Rechnungswesen im Bereich der Kommunalverwaltung bisher uneinheitlich. Das wird besonders deutlich, wenn man die bisher kameralistisch buchende Kernverwaltung und die kaufmännisch buchenden kommunalen Eigenbetriebe und Eigengesellschaften betrachtet. Wenn die Kernverwaltung das NKF übernehmen muss, wird der Abstand zum Rechnungswesen der kommunalen Eigenbetriebe und Eigengesellschaften jedoch kaum geringer. Im Gegensatz zu den Eigenbetrieben bzw. Eigengesellschaften würde die Kernverwaltung dann

1. ein Drei-Komponenten-System praktizieren, das die traditionelle kaufmännische Buchhaltung bisher nicht kennt,
2. völlig neue Vorkonten und damit einen völlig anderen Kontenrahmen als die kommunalen Unternehmen einsetzen,
3. neben den Gesamtplanungen und -abschlüssen produktbereichsbezogene Teilpläne und -abschlüsse erstellen,
4. die handelsrechtlichen Regelungen nicht uneingeschränkt übernehmen⁸⁵⁾
5. nach wie vor Elemente der kameralistischen Buchhaltung einsetzen, was nachfolgend noch verdeutlicht wird.

Eine weitere Zielsetzung, die mit dem NKF angestrebt wird, besteht darin, die Voraussetzung für den „Einsatz betriebswirtschaftlicher Standardssoftware“⁸⁶⁾ zu schaffen, um letztlich hierdurch kostensenkende Effekte zu erzielen. Wegen der soeben aufgelisteten Unterschiede gegenüber der traditionellen kaufmännischen Buchhaltung kann auch dieses Ziel nicht erreicht werden. Die Kommunen benötigen für den Einsatz des NKF eine spezielle Software, die es bisher nicht gibt. Folglich werden in den am Modell beteiligten Gemeinden unterschiedliche Wege beschritten, um eine solche Software zu entwickeln. Wie bei einer solchen Vorgehensweise, die erhofften kostensenkenden Effekte entstehen sollen, ist fraglich⁸⁷⁾.

Das NKF geht davon aus, dass im Jahresabschluss – zusätzlich zur Erfolgs-/Finanzrechnung und zur Bilanz – auch die Plan- und Ist-Beträge gegenüber zu stellen sind⁸⁸⁾. Dies ist auch notwendig, muss doch der Rat als das beherrschende (steuernde) Organ der juristischen Person Gemeinde erkennen können, ob die geplanten Einzahlungen/Erträge und Auszahlungen/Aufwendungen realisiert worden sind; ggfls. hat der Rat auch darüber zu entscheiden, ob Haushaltsreste zu bilden sind.

Derartige Informationen benötigt der Rat nicht nur zum Stichtag 31.12. = Jahresabschluss, sondern bereits während des Haushaltsjahres. Auch der Bürgermeister und seine Verwaltung müssen prinzipiell täglich über die Information verfügen, wie der Haushaltsplan abläuft. Das bisherige Haushaltsrecht sah zu diesem Zweck eine Haushaltsüberwachung verpflichtend vor⁸⁹⁾, die sicherstellen soll, dass

- die Einnahmen rechtzeitig und vollständig eingezogen werden
- Haushaltsüberschreitungen vermieden werden
- die verfügbaren Mittel während des gesamten Haushaltsjahres für die Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen⁹⁰⁾

Der vollständige Verzicht des NKF auf die Haushaltsüberwachung verstößt gegen die Grundprinzipien des kommunalen Verfassungsrechts: Der Rat – für alle Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zuständig⁹¹⁾ – überwacht die Durchführung seiner Beschlüsse – hier zur Haushaltssatzung und zum Haushaltsplan – sowie den Ablauf der Verwaltungsangelegenheiten⁹²⁾; der Bürgermeister hat den Rat über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zu unterrichten⁹³⁾. Zur Ausübung seiner Kontrollrechte benötigt also der Rat Informationen zum Ablauf des Haushaltsplans, der Bürgermeister zur Erfüllung seiner Unterrichtungspflicht ebenso.

Aber auch alle Mitarbeiter/Innen in der Verwaltungspraxis müssen jederzeit über die Information verfügen, ob die Einzahlungen/Erträge bereits zur Einziehung angeordnet sind; gerade an dieser Stelle muss sich gegenüber dem bisherigen Verhalten mehr Verantwortungsbewusstsein herausbilden, wenn die Budgetierung zum Erfolg führen soll (=volle dezentrale Ressourcenverantwortung⁹⁴⁾). Bei den vom Rat zur Verfügung gestellten Ermächtigungen (=Auszahlungen, Aufwand, Verpflichtungsermächtigungen) bedarf es ebenfalls jederzeitiger Kontrolle im vorstehend beschriebenen Sinne: Die Erfüllung der Aufgaben muss sich jederzeit spiegelbildlich in der Abwicklung der genannten Größen wiederfinden; Minder-Inanspruchnahmen sind im Sinne von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit erwünscht, Mehr-Inanspruchnahmen (=Haushaltsüberschreitungen) grundsätzlich unzulässig, es sei denn, die Bewirtschaftungsgrundsätze gestatten ein Abweichen⁹⁵⁾. All diese Vorgänge bildet die doppelte Buchführung nicht vollständig ab, so dass zum Nachweis des Ablaufs des Haushaltsplans folglich eine Haushaltsüberwachung auch künftig unverzichtbar bleibt. Um den Arbeitsaufwand in den Fachbereichen zu begrenzen, bedarf es der Integration der Haushaltsüberwachung in die DV-Programme; außerdem böte sich eine Verknüpfung⁹⁶⁾ sowohl mit der doppelten Buchführung und mit dem jeweiligen Controllingkonzept in den Gemeinden an. Auch die Ständige Konferenz der Innenminister geht für die Zukunft von der Existenz einer Haushaltsüberwachung aus⁹⁷⁾; ebenso das Innenministerium Baden-Württemberg, das in seiner Genehmigung an die Modellstadt Wiesloch die §§ 25, 26 GemHVO weiterhin als zu beachten vorgibt⁹⁸⁾.

Wie schon zuvor betont, nennt das NKF die Wirtschaftlichkeit nicht ausdrücklich als Zielvorstellung, obwohl die GO NRW diese Ziel ausdrücklich als Gebot formuliert. Das klassische Instrument der privatwirtschaftlichen Unternehmen, Wirtschaftlichkeit zu beurteilen, ist die Kosten- und Leistungsrechnung⁹⁹⁾; sie hat seit vielen Jahren Einzug in die öffentlichen Verwaltungen gehalten¹⁰⁰⁾. Für den kommunalen Bereich existiert keine diesbezüglich verbindliche Rechtsvorschrift¹⁰¹⁾. Möglicherweise von dieser Tatsache ausgehend, widmet das NKF der Kosten- und Leistungsrechnung lediglich drei Seiten mit auch nur einer Empfehlung¹⁰²⁾ zum Einsatz dieses Instruments. Damit korrespondieren Strömungen in der Literatur, die von einer zu starken Reglementierung durch den Staat in Bezug auf ein neues Rechnungswesen abraten¹⁰³⁾.

Die Absicht, die Kosten- und Leistungsrechnung nur als Empfehlung vorzusehen, ist auch die des Innenministeriums NRW¹⁰⁴⁾

Deutlich anders sieht diesbezüglich die Landschaft außerhalb Nordrhein-Westfalens aus:

- Die Ständige Konferenz der Innenminister spricht von einer Pflicht zur Kostenrechnung¹⁰⁵⁾ und hat die Frage, ob eine flächendeckende Kosten- und Leistungsrechnung vorzuschreiben ist, als Prüfauftrag vorgesehen.
- Baden-Württemberg schreibt den Gemeinden schon seit 1994 die Kosten- und Leistungsrechnung vor, und zwar für kostenrechnende Einrichtungen und Hilfsbetriebe sowie zur internen Verrechnung der Kosten ihrer zentralen Dienste. Für alle übrigen Bereiche wurde die Kosten- und Leistungsrechnung durch eine Kann-Vorschrift ermöglicht¹⁰⁶⁾.
- Die Informationsbedarfe im politisch-administrativen System sind unterschiedlich; sie beziehen sich jedenfalls auch auf Kosten/Leistungen, die im Rahmen des internen Rechnungswesens durch die Kosten- und Leistungsrechnung abgebildet werden¹⁰⁷⁾.
- Kosten- und Leistungsdaten erlauben nach Ansicht von Lüder¹⁰⁸⁾ eine wirtschaftlichkeitsorientierte Steuerung des Verwaltungshandelns. Er hält in Abweichung von § 6 Abs. 3 HGrG die Kosten- und Leistungsrechnung selbst bei Behörden mit einem hohen Anteil an Aufsichts-, Genehmigungs-, Transferleistungen und Planungs- und Dokumentationsaufgaben für sinnvoll¹⁰⁹⁾. Auch verweist er auf den Sachverständigenrat „Schlanker Staat“, nach dessen Auffassung eine moderne Haushaltswirtschaft nach...Kosten- und Leistungsrechnung verlangt¹¹⁰⁾.
- Nach einer Studie des Deutschen Städtetages sind in 166 Städten (=79% der Mitgliedsstädte) Kosten- und Leistungsrechnungen im Aufbau¹¹¹⁾.
- International im Rahmen der Verwaltungsrestrukturierung betrachtet steht die Einführung von Kostenrechnungen an vorderster Stelle¹¹²⁾.

Aus alledem läßt sich eine deutliche Tendenz für die Einführung von Kosten- und Leistungsrechnungen ableiten. Unter Bezugnahme auf die Darlegungen zur Wirtschaftlichkeit (siehe unter 5.) ist die Aussage erlaubt, dass derjenige, der unwirtschaftlich handelt, gleichzeitig auch einen Rechtsverstoß begeht¹¹³⁾. Auch verdient der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit mehr Gewicht und muss das Image als „Papiertiger“ ablegen¹¹⁴⁾. Dies sollte den Gesetzgeber nochmals zum Nachdenken bewegen mit dem Ziel, die Kosten- und Leistungsrechnung verbindlich vorzugeben.

Die Aufgabe eines betrieblichen Rechnungswesens ist es, alle im Betrieb auftretenden Geld- und Leistungsströme mengen- und wertmäßig zu erfassen und zu überwachen¹¹⁵⁾. Ausgehend von dieser Grundüberlegung verzichtet das NKF darauf, Aussagen über die Auswirkungen des neuen Rechnungswesens auf die im „Betrieb Verwaltung“ tätigen Menschen zu machen.

Die jetzt anstehende Reform des kommunalen Rechnungswesens ist aber nicht vergleichbar mit vorausgegangenen, insbesondere nicht mit der zu Beginn der siebziger Jahre: Seinerzeit wurde das kameralistische System reformiert, aber prinzipiell beibehalten. Heute geht es um den kompletten Ersatz des traditionellen und in den Köpfen der Mitarbeiter tief eingepägten Rechnungssystems, mehr noch, die Mitarbeiter sollen „unternehmerisch“ denken. Das behördliche Handeln soll nicht mehr ausschließlich durch juristische Überlegungen geprägt sein, sondern in den Mittelpunkt des Handelns der „Unternehmung Gemeinde“ soll der Kunde (=Bürger) stehen. Verwaltungshandlungen werden als Produkterstellung angesehen und die im Prozeß der betrieblichen Leistungserstellung geschaffenen Produkte am Markt abgegeben.

Daraus ergibt sich für rd. 1,58 Millionen Mitarbeiter/Innen bei den Gemeinden (GV) in Deutschland¹¹⁶⁾ ein Sozialisierungsprozeß von gewaltigem Ausmaß in der sog. tertiären Sozialisation¹¹⁷⁾

also in der Form des lebenslangen Lernens, geht es vor allem um Einüben beruflicher Rollen. Genau diese verschiebt sich aus der Position des Generalisten, der aufgrund seiner Rechtskenntnisse an jeder Stelle der Verwaltung einsetzbar ist, in Richtung eines kaufmännisch denkenden und handelnden Mitarbeiters/In, der/die im Rahmen der Kundenorientierung herausfinden muß, welche Bedürfnisse seine/ihre Kundschaft hat und wie diese zu befriedigen sind.

Die kurze Skizzierung mag verdeutlichen, welche Dimension ein NKF und die damit im Zusammenhang stehenden Umwälzungsprozesse aufweisen. Der derzeit vorherrschende und auch vom NKF vermittelte Eindruck, mit einem Austausch der Instrumente sei der Reformprozeß zu bewerkstelligen (technokratischer Ansatz), greift zu kurz; die Implementierung neuer Instrumentarien, auch ein insgesamt vom kaufmännischen Rechnungswesen stark abweichendes NKF, lässt sich innerhalb eines überschaubaren Zeitrahmens leisten. Darüberhinaus muß aber der/die Mitarbeiter/In in den Mittelpunkt gerückt und auf seine/ihre neue Rolle vorbereitet werden. In technokratischer Hinsicht ist diese Vorbereitung bereits angelaufen¹¹⁸⁾, dies darf aber nur der Anfang sein.

Letztendlich geht es nämlich nicht um ein neues Rechnungswesen in der öffentlichen Verwaltung, sondern um eine neue Entscheidungskultur¹¹⁹⁾, ja sicher sogar um eine „Kulturrevolution“, in der der Personalfaktor „Mensch“ bisher viel zu kurz kommt¹²⁰⁾.

7. Abschließende Thesen

- (1.) Die vom Neuen Kommunalen Finanzmanagement angestrebte Neufassung des Begriffs Haushaltsausgleich ist abzulehnen. Man kann nicht eine liquiditätsorientierte Zielsetzung gegen eine erfolgsorientierte Zielsetzung einfach austauschen. Aus Gründen der Liquiditätssteuerung ist die traditionelle Definition des Haushaltsausgleichs und damit die entsprechende Zielsetzung beizubehalten, nach der sich die für ein Jahr geplanten Ausgaben und Einnahmen ausgleichen sollen.
- (2.) Wenn überhaupt könnte man zusätzlich den Kommunen das pagatorische Erfolgsziel vorgeben, dass Aufwendungen und Erträge einer Periode ausgeglichen sein sollen. Hierfür sollte man aus Gründen der Klarheit aber nicht den Begriff „Haushaltsausgleich“ verwenden. Es handelt sich dabei um nichts anders als um das Streben nach Reinvermögens – bzw. Eigenkapitalkonstanz. Wie oben dargelegt, kann dieses Ziel im öffentlichen Bereich eventuell erhebliche Fehlsteuerungen zur Folge haben, so dass es nicht als verbindliche Vorgabe im Haushaltsrecht verankert werden, sondern lediglich im Rahmen des kommunalen Controllings beachtet werden sollte.
- (3.) Die stetige Aufgabenerfüllung, das erste und alle anderen Ziele beherrschende Ziel wird vom NKF nicht genannt. Gleichwohl verschafft die Gestaltung des Haushaltsplans eine verbesserte Beurteilung gemeindlicher Aufgabenerfüllung; dies ist aber kein Spezifikum des doppischen Rechnungswesens und damit des NKF.
- (4.) Im NKF ist kein neuer (verbessertes) Beitrag für die Zielerreichung „gesamtwirtschaftliches Gleichgewicht“ enthalten. Die Vorgabe einer Verstetigungsfunktion für die kommunalen Investitionen könnte der Zielvorstellung zuwider laufen.
- (5.) Das bereits haushaltsrechtlich verankerte kalkulatorische Erfolgsziel „Wirtschaftlichkeit“ wird im Rahmen des NKF so gut wie gar nicht beachtet. Zur Erreichung dieser wichtigen Zielsetzung vermag der Modellvorschlag bisher keinen wesentlichen Beitrag zu leisten. Die Verbindung zur Kosten- und Leistungsrechnung wird nicht hergestellt. Damit ist das NKF in seiner gegen-

wärtigen Form dem System der Erweiterten Kameralistik, das eindeutig auf die Kosten- und Leistungsermittlung und damit auf die Wirtschaftlichkeitssteuerung zielt, eindeutig unterlegen. Eine Ergänzung des Modellvorschlags ist unverzichtbar. (6.) Das NKF kann den Ressourcenverbrauch einer Gemeinde als betriebliches Buchhaltungssystem nicht vollständig erfassen. Es sind entsprechende Ergänzungen vorzunehmen. In diesem Zusammenhang ist zunächst wieder auf die Kosten- und Leistungsrechnung zu verweisen. Darüber hinaus muss von einer Gemeinde als Teil der gesamten öffentlichen Verwaltung aber auch der Ressourcenverbrauch beachtet und erfasst werden, der nicht unter den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff fällt. Auch daran muss man bei einer Änderung des kommunalen Rechnungswesens bzw. Haushaltsrechts denken.

(7.) Beim NKF handelt es sich um ein Buchhaltungssystem, das sich von der gegenwärtig praktizierten doppelten Buchführung in mehreren wesentlichen Punkten unterscheidet. Die „Fragmentierung des kommunalen Rechnungswesens“ wird also nicht beseitigt, sondern es werden neue Unterschiede zwischen der Buchhaltung der sogenannten Kernverwaltung und der der kommunalen Eigenbetriebe und Eigengesellschaften konstruiert.

(8.) Der aus Kostengründen angestrebte Einsatz der betriebswirtschaftlichen Standardsoftware ist in den Modellversuchen wegen der zahlreichen Abweichungen vom traditionellen kaufmännischen Buchhaltungssystem bisher nicht gelungen und auch nicht zu erwarten. Die Anwendung des NKF erfordert eine völlig neue Software. Ob die angestrebte Kostensenkung erreicht werden kann, ist daher fraglich.

(9.) Der Begriff „doppischer Haushalt“ ist irreführend. Es besteht kein doppischer Verbund auf der Planungsebene. Da keine Planbilanz erstellt wird, kann auch der neue Haushaltsplan nicht „doppisch“ erstellt werden.

(10.) Der Verzicht auf die Planbilanz ist nicht nur aus buchungstechnischer, sondern auch aus inhaltlicher Sicht wenig überzeugend. Eine sorgfältige Planung des kommunalen Vermögens und der kommunalen Schulden ist unverzichtbar.

(11.) Die Haushaltsüberwachung bleibt ein unverzichtbarer Baustein auch im künftigen Finanzmanagement. Das Informationsbedürfnis des Rates und die Anforderungen in der Verwaltungspraxis verlangen nach diesem (modifizierten) Instrument.

(12.) Der Druck zu mehr Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung muss sich erhöhen (Ergänzung zu These 7). Instrumente zu ihrer Verwirklichung, vor allem die Kosten- und Leistungsrechnung, sollten für die Gemeinden obligatorisch sein.

(13.) Ein neues Rechnungswesen bedingt nicht nur das Erlernen neuer Instrumente. Alle Mitarbeiter/Innen müssen auf ihre neue Rolle im „Betrieb Verwaltung“ vorbereitet werden. Betriebswirtschaftlich orientierte Seminare sind nur ein Teil einer notwendigen umfassenden Strategie für alle Felder des Personalwesens.

Anmerkungen:

- Dr. Falko Schuster lehrt als Professor für Öffentliche Betriebswirtschaftslehre an der Fachhochschule für öffentliche Verwaltung Nordrhein-Westfalen und Hermann Josef Brinkmeier lehrt als Dozent für Öffentliche Finanzwirtschaft an der Fachhochschule für öffentliche Verwaltung Nordrhein-Westfalen
- 1) Eichhorn, (Hrsg.): Festschrift für Ludwig Mülhaupt zur Vollendung des 75. Lebensjahres, Baden-Baden 1987
- 2) Lüder, Ein kaufmännisches Rechnungswesen für die öffentliche Verwaltung? – Plädoyer für das Überdenken der Zweckmäßigkeit des staatlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland, in: Eichhorn, (Hrsg.): Festschrift für Ludwig Mülhaupt, a.a.O., S. 245-261, hier S. 260
- 3) Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Stuttgart 1996

- 4) Stadt Brühl, Stadt Dortmund, Landeshauptstadt Düsseldorf, Stadt Moers, Stadt Münster, Innenministerium Nordrhein-Westfalen, Mummert + Partner Unternehmensberatung AG: Dokumentation des Konzepts für einen doppischen Kommunalhaushalt im Neuen Kommunalen Finanzmanagement, ohne Ort, August 2000 (Zitierweise: Dokumentation NKF)
- 5) Ebenda, Teil 1., S. 4
- 6) Ebenda
- 7) Ebenda
- 8) Ebenda
- 9) Ebenda, Teil 1., S. 6
- 10) Ebenda, Teil 1., S. 33
- 11) Ebenda
- 12) Ebenda, Teil 1., S. 7
- 13) Ebenda, Teil 1., S. 15
- 14) Vgl. ebenda, Teil 1., S. 12
- 15) Vgl. ebenda, Teil 3., S. 43
- 16) Vgl. ebenda, Teil 1., S. 14
- 17) Vgl. ebenda, Teil 10., S. 3
- 18) Vgl. Schuster/Steffen, Das Rechnungswesen des kommunalen Verwaltungsbezirks, Berlin/Heidelberg/New York 1987, S. 6
- 19) Vgl. ebenda, S. 12
- 20) Vgl. ebenda, S. 7
- 21) Vgl. Schuster, Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung – Controllingorientierte Einführung, München/Wien 1999, S. 8, S. 21 u. S. 24
- 22) Vgl. Schuster/Steffen, a.a.O., S. 9
- 23) Vgl. Schuster, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre der Kommunalverwaltung, Hamburg 2001, S. 112, 116 und 121
- 24) Vgl. Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 1., S. 7
- 25) Vgl. ebenda, S. 54
- 26) Vgl. Schuster, Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden, München/Wien 2001, S. 9
- 27) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 1., S. 7
- 28) Ebenda, Teil 1, S. 1
- 29) Vgl. ebenda, Teil 10, S. 3, insbesondere die Kontenklassen 7 und 8
- 30) Ebenda, Teil 5 – 1, S. 8ff
- 31) zur Buchungstechnik siehe Jahnke, Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) – Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in Nordrhein-Westfalen, in: Meurer/Stephan, Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung – Grundlagen, Beispiele und Erfahrungsberichte für die Verwaltungspraxis, Freiburg, Loseblattzeitschrift, Teil 2, S. 167ff (176f – Tz. 3.3)
- 32) Verordnung über die Kassenführung der Gemeinden – Gemeindekassenverordnung (GemKVO), in: Dresbach, Kommunales Haushalts- und Kassenrecht Nordrhein-Westfalen, 27. Auflage, Köln 2000, S. 179ff (199)
- 33) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 5 – 1, S. 11, letzter Satz
- 34) Behm/Hartmann, Die Rolle der Kommunalkasse im doppisch orientierten Neuen Kommunalen Rechnungswesen, Kommunal-Kassen-Zeitschrift 2001, S. 104ff (104)
- 35) Dokumentation NKF, Teil 11., S. 25
- 36) Vgl. beispielsweise das folgende Grundlagenwerk zur doppelten Buchführung: Engelhardt/Raffée/Wischermann, Grundzüge der doppelten Buchhaltung, 4. Auflage, Wiesbaden 1999
- 37) Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) in der Fassung der Bekanntmachung v. 14.07.1994 (GV. NRW. S. 666), zuletzt geändert durch Gesetz v. 28.03.2000 (GV. NRW. S. 245), hier § 75, in: Dresbach, a.a.O., S. 9ff (25)
- 38) Schuster, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre der Kommunalverwaltung, a.a.O., S. 49
- 39) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 1, S. 6; Teil 2, S. 9
- 40) Wöhe/Döring, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 20. Auflage, München 2000, S. 911
- 41) Ebenda, S. 912
- 42) Brinkmeier, Kommunale Finanzwirtschaft, Band 2, Haushaltsrecht, 6. Auflage, Köln/Berlin/München 1997, S. 33 (Tz. 4.1.1)
- 43) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 1, S. 18
- 44) Ebenda, a.a.O., Teil 3, S. 7ff
- 45) Viele Gemeinden präsentieren schon seit Jahren (als Ergänzung zum Haushaltsplan) das Haushaltsbuch (Budgetierung) mit derartigen Informationen; als Beispiel sei die Stadt Herten genannt.
Die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder hatte das in seiner Billigung vom 10.06.1999 „Konzeption zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts“, KommunalPraxis 1999, S. 244-250, auch für ein partielles Ressourcenverbrauchs ohne Doppik (Alternative 1) vorgesehen
- 46) Krämer in Held/Decker/Kirchhof/Krämer/Wansleben, Kommunalverfassungsrecht NRW – Kommentare, Loseblattausgabe – Stand September 2000, Tz. 1.3 zu § 75 GO NRW
- 47) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 8
- 48) Ebenda, Teil 8, S. 1 – Tz. 1
- 49) Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 08.06.1967, i. d. z. Zt. gültigen Fassung, abgedruckt in: Schuy, Haushaltsrecht – Vorschriftenammlung, 18. Auflage, Heidelberg 2001, Teil IV
- 50) Artikel 109 Abs. 4 GG (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, abgedruckt in Schuy, a.a.O., Teil I, S. 6; § 2 Satz 3 BHO (Bundeshaushaltsordnung), abgedruckt ebenda, Teil III, S. 1; Landtag NRW, Drucksache 7/1143 vom 12.10.71, Gesetzentwurf der Landesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Gemeindeordnung, der Kreisordnung und anderer kommunalverfassungsrechtlicher Vorschriften des Landes Nordrhein-Westfalen, Begründung: Allgemeiner Teil, S. 23 – Tz. 2 und S. 25 – Tz. 3a
- 51) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 1, S. 25 – Tz. 5.4; Teil 3, S. 38 – Tz. 3.4
- 52) siehe § 85 Abs. 3 GO NRW, a.a.O., S. 28
- 53) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 1, S. 33 – Tz. 7; Teil 3, S. 51 – Tz. 5.4
- 54) Schuster, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre der Kommunalverwaltung, a.a.O., S. 116
- 55) Ebenda
- 56) Vgl. ebenda
- 57) Vgl. Schuster, Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung – Controllingorientierte Einführung, a.a.O., S. 103-106
- 58) Brinkmeier, a.a.O., Band 2, S. 109ff; ebenso Pünder, in: Innenministerium NRW, Wissenschaftliches Kolloquium „Offene Fragen zum neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen“ am 04.05.2000 – Dokumentation, S. 4
- 59) Artikel 114 Abs. 2 GG
- 60) § 6 Abs. 1 HGRG, Schuy, a.a.O., Teil II; § 7 Abs. 1 BHO, Schuy, a.a.O., Teil III; Artikel 86 Abs. 2 Landesverfassung NRW, in: Dresbach, a.a.O., S. 243; § 7 Abs. 1 Landeshaushaltsordnung (LHO), in: Landesrechtliche Vorschriften NRW, Stand 01.01.2001, Deutsche Verwaltungspraxis 82.005
- 61) Krämer, a.a.O., Tz. 1.1 zu § 75 GO NRW
- 62) Pünder, a.a.O., S. 5
- 63) Bolay, Betriebswirtschaft und öffentliche Verwaltung – Anmerkungen zu einigen populären Missverständnissen, Deutsche Verwaltungspraxis 2001, S. 179ff (180 – Nr. 4)
- 64) z. B. Budäus in Goller(Hrsg.), Verwaltungsmanagement: Budgetierung und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Stuttgart 1997, F 1.5 Öffentliches Rechnungswesen im Wandel, S. 3 – Tz. 1
- 65) Ebenda S. 14 – Tz. 5.3
- 66) Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO), a.a.O., hier § 75
- 67) Brinkmeier, a.a.O., Band 2, S. 237
- 68) Vgl. ebenda, S. 236
- 69) Fuchs, Der Haushaltsplan nach dem Gemeindehaushaltsrecht, in: Püttner, (Hrsg.): Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Band 6 Kommunale Finanzen, 2. Auflage, Berlin/Heidelberg/New York/Tokyo 1985, S. 399-415(407)
- 70) Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) vom 23. Mai 1949 (BGBl. S. 1), Artikel 110 (1), in: Dresbach, a.a.O., S. 225
- 71) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 1., S. 33
- 72) Vgl. beispielsweise Wöhe/Döring, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 20. Auflage, München 2000, S. 5
- 73) Vgl. ebenda, S. 686
- 74) Vgl. Chmielewicz, Betriebliches Rechnungswesen 1; Finanzrechnung und Bilanz, Reinbek bei Hamburg 1973, S. 21
- 75) Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren, Eckpunkte für ein kommunales Haushaltsrecht zu einem doppischen Haushalts- und Rechnungssystem, der gemeindehaushalt 2001, S. 55ff (58 – Tz. 5); vgl. auch Strobl in Meurer/Stephan (Hrsg.), a.a.O., S. 207ff (229f – Tz. 5.2.5)
- 76) Vgl. Schuster, Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden, a.a.O., S. 17
- 77) Vgl. ebenda, S. 17
- 78) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 3, S. 48ff(50 – Tz. 5.3)
- 79) Vgl. Eigenbetriebsverordnung – EigVO – des Landes Nordrhein-Westfalen – i. d. F. der Bekanntmachung vom 1. Juni 1988 (GV. NW. S. 324), hier § 10 (5), in: Dresbach, a.a.O., S. 212
- 80) Vgl. ebenda, § 10
- 81) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 3, S. 51 – Tz. 5.4
- 82) Bolay, a.a.O., S. 180 (Nr. 4) betont diese Aspekte im Zusammenhang mit der Orientierung am Wirtschaftlichkeitsprinzip und äußert die Befürchtung, soziale, politische und andere Auswirkungen könnten vernachlässigt werden
- 83) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 1, S. 4
- 84) Ebenda
- 85) Vgl. ebenda, Teil 2., S. 13
- 86) Ebenda, Teil 1, S. 4
- 87) Hierauf verweist auch Lüder, Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen – Anforderung, Konzept, Perspektiven, Berlin 2001, S. 101, Tz. 4 (3) und Fiebig, Ergebnisse der „Neuen Steuerung“ aus der Sicht eines Prüfers – Kritische Anmerkungen zur einem sog. Erfolgsmodell, Finanzwirtschaft 2001, S. 173ff (176 – Tz. 7)
- 88) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 3, S. 42ff – Tz. 4.1, 4.1.2 und 4.1.4
- 89) §§ 25, 26 Abs. 2 GemHVO
- 90) Scheel/Steup/Schneider/Lienen, Gemeindehaushaltsrecht NRW – Kommentar, 5. Auflage, Köln 1997, Tz. II.2 zu § 25 und Tz. II.3 zu § 26 GemHVO
- 91) § 41 Abs. 1 S. 1 GO NRW
- 92) § 55 Abs. 3 S. 1 GO NRW
- 93) § 55 Abs. 1 GO NRW
- 94) Bals/Hack, Verwaltungsreform: Warum und wie, Leitfaden und Lexikon, München 2000, S. 31 – Tz. 6.2 und S. 44f – Tz. 8.2
- 95) Dokumentation NKF, a.a.O., Teil 3, S. 29f – Tz. 3.2.2.5 und S. 38f – Tz. 3.5
- 96) Zahradnik, Das kommunale Rechnungswesen – Bestandsaufnahme und Reformbausteine, Düsseldorf 1997, S. 178ff
- 97) Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren, a.a.O., S. 59 – Tz. 7.1
- 98) Innenministerium Baden-Württemberg, Haushaltsrechtliche Neuregelungen für das doppische Haushalts- und Rechnungswesen bei der Großen Kreisstadt Wiesloch, Az. 2-2243.1/1 vom 23.02.99, S. 39f