

Die Vermögensbewertung in der Anfangsbilanz einer Kommune

Kritische Untersuchung de lege lata und de lege ferenda
aus betriebswirtschaftlicher Sicht

DIPLOMARBEIT

an der
Verwaltungs- und Wirtschaftsakademie
Göttingen

Vorgelegt von Heinz Zietlow

Aufgabenstellung: Prof. Dr. Helmut Brede

Die Vermögensbewertung in der Anfangsbilanz einer Kommune
Kritische Untersuchung de lege lata und de lege ferenda
aus betriebswirtschaftlicher Sicht

D I P L O M A R B E I T

im

Gebiet Betriebswirtschaftslehre
der öffentlichen Verwaltung
an der
Verwaltungs- und Wirtschaftsakademie
Göttingen

Vorgelegt von

Heinz Zietlow (6. Semester)

aus Northeim

Referent: Prof. Dr. Helmut Brede
Eingereicht am: 26.04.2002
Adresse des Verfassers: Am Roten Stiege 4,
37154 Northeim
Immatrikulations-Nr.: 99.V.005
Telefonisch erreichbar: 0 55 51 / 91 11 56

<u>I N H A L T S V E R Z E I C H N I S</u>	SEITE
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	IV
A. EINLEITUNG	1
B. DIE VERMÖGENSBEWERTUNG IN DER ANFANGSBILANZ EINER KOMMUNE	2
I. Untersuchungsgegenstand	2
a) Betriebswirtschaftliche Sicht	2
1. Prinzipielle Aufgabenstellung	2
2. Öffentliche Ziele und Aufgaben	3
3. Öffentliche Zwecke und Adressaten	5
b) Vermögen	7
1. Definition und Einteilung	7
2. Umfang, Vollständigkeit des Vermögens	8
c) Bewertung	8
d) Anfangsbilanz	9
1. Bilanzbegriff	9
2. Anfangsbilanz / Eröffnungsbilanz	9
e) Kommunen, sachlicher Untersuchungsbereich	10
f) Aktuelle Gesetzgebung und Reformprozess, zeitlicher Untersuchungsbereich	11
II. Vermögen nach geltendem Recht	11
a) Handelsgesetzbuch	11
1. HGB als Referenzmodell	11
2. Vollständigkeit der Bilanz	12
3. Einheitlichkeit der Bewertung	12
4. Weitere Grundsätze für die Bilanzierung	12
b) Niedersächsisches Recht	13
1. Vermögen im Sinne des Haushaltsrecht	13
2. Vermögenseinteilung	14

3. Vermögensansätze	15
aa) Nachweispflicht	15
bb) Bestandsverzeichnisse für Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und bewegliche Sachen	16
cc) Nachweise für Finanzanlagen	16
dd) Anlagenachweise für Sachen und grundstücksgleiche Rechte	16
4. Wertansätze	17
aa) Bestandsnachweise	17
bb) Nachweise für Finanzanlagen	17
cc) Anlagenachweise für Sachen und grundstücksgleiche Rechte	18
5. Zusammenfassung	18
aa) Vollständigkeit	18
bb) Einheitlichkeit	19
III. Aktueller Stand der Haushaltsreform	20
a) Neues kommunales Finanzwesen in Nordrhein Westfalen	21
b) Konzept der KGSt	21
c) Das Speyerer Verfahren	22
IV. Auswertung der zentralen Fragen	22
a) Einführung der Vermögensrechnung	22
1. Grenzaufwand und Grenznutzen	22
2. Grenzaufwand beim geltendes Recht in Niedersachsen	24
3. Grenzaufwand gegenüber früherem Recht und dem Recht in anderen Bundesländern	26
4. Aufwand in Modellprojekten	29
5. Grenznutzen Informationsverbesserung	30
6. Kosten-, Nutzenabwägung	31
b) Vollständigkeit, Aktivierungspflicht	32
1. Vermögensbegriff	32
2. Ausnahmen vom Prinzip der Vollständigkeit	33

c) Einheitlichkeit	34
1. Differenzierte Vermögensansätze	34
2. Differenzierte Bewertungen	36
C. ZUSAMMENFASSUNG	41
ANLAGE 1	43
Kapitalrückzahlung bei Anschaffungs- und Herstellungskosten	
ANLAGE 2	44
Kapitalrückzahlung bei Wiederbeschaffungszeitwerten	
LITERATURVERZEICHNIS	45
GESPRÄCHSVERZEICHNIS	47
RECHTSQUELLENVERZEICHNIS	48
EIGENSTÄNDIGKEITSERKLÄRUNG	50

A B K Ü R Z U N G S V E R Z E I C H N I S

aaO	am angegebenen, angezeigten Ort
Abs.	Absatz
AfA	Abschreibungen für Abnutzungen
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BW	Baden-Württemberg (Bundesland)
CÖV	Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Loseblattsammlung
DM	Deutsche Mark
erg.	ergänzte
erw.	erweiterte
EU	Europäische Union
€	Euro
ff.	fortfolgende
G	Gesetz
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GemKVO	Gemeindekassenverordnung
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GVBl.	Gesetz und Verordnungsblatt
hrsg.	herausgegeben
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
HGRFEG	Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz
IMK	Innenministerkonferenz
IT	Informationstechnik
Jg.	Jahrgang
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung in Köln
KVR	Praxis der Kommunalverwaltung, Loseblattsammlung
MBI.	Ministrialblatt
MI	Ministerium

Mio.	Million
nds.	niedersächsisch
NGO	Niedersächsische Gemeindeordnung
NKAG	Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz
NLO	Niedersächsische Landkreisordnung
NKF	Neues kommunales Finanzwesen in Nordrhein-Westfalen
NRW	Nordrhein-Westfalen (Bundesland)
NSGB	Niedersächsischer Städte und Gemeindebund
RdErl.	Runderlass
RdSchr.	Rundschreiben
RGBl.	Reichsgesetzblatt
S.	Seite
u.a.	unter Anderem
überarb.	überarbeitete
unveränd.	unveränderte
URL	Adresse im Internet
usw.	und so weiter
veränd.	veränderte
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

A. Einleitung

„Kommunen gehen auf Schatzsuche“, so titelt die Zeitschrift Government Computing in ihrer Ausgabe 02/2002 und meint damit die Erfassung und Bewertung des Kommunalvermögens.

Am 28.02.2002 hat Niedersachsens Innenminister Heiner Bartling in Hannover bei der Vorstellung des Uelzener Modellprojektes „Einführung der doppelten kaufmännischen Buchführung“ erklärt¹: Ab 2005, spätestens 2011 wird in Niedersachsen die Kameralistik, das bisherige kommunale Haushaltsrecht, durch eine für den öffentlichen Haushalt modifizierte kaufmännische Buchführung abgelöst.

Das entstehende, bald reformierte Gemeindegewirtschaftsrecht betrifft unmittelbar den Aufgabenbereich des Verfassers als Kämmerer einer 7.600 Einwohner zählenden Gemeinde.

Wesentlicher Bestandteil des kommenden Rechtes ist in allen Modellprojekten in Deutschland die Aufstellung einer Bilanz und damit auch die Bewertung der Aktiva, des Vermögens.

In dieser Arbeit werden Problemstellungen untersucht, die mit der Ersterfassung des kommunalen Vermögens, insbesondere mit der Bewertung, im Zusammenhang stehen.

Im Detail wird auf die Verhältnisse in Niedersachsen eingegangen, die aber im Wesentlichen auf den gesamten deutschen Rechtsraum übertragen werden können.

¹ <http://www.uelzen.de/projekt/contproj417.htm> , S. 5

Die Ersterfassung und Bewertung des Vermögens wird personelle und finanzielle Ressourcen der Gemeinden binden.

Drei Fragen werden dazu gestellt:

1. Sollte eine umfassende Bewertung des Vermögens erfolgen und wenn ja, welchem Konzept gebührt der Vorrang (Fragen der Wirtschaftlichkeit)?
2. Sind alle Vermögensteile zu bewerten (was ist zu bewerten, Frage der Vollständigkeit)?
3. Sind die bewerteten Vermögensteile alle nach den gleichen Methoden zu bewerten (wie ist zu bewerten, Fragen der Einheitlichkeit)?

In der Untersuchung wird unter Kapitel I zunächst die Charakterisierung der Aufgabe mit den zentralen Begriffen (internes Raster) und den Rahmenbedingungen (externer Rahmen) vorgenommen.

Abschnitt II enthält die Beschreibung des geltenden Bewertungsrechts nach HGB und nach niedersächsischem Kommunalrecht. Abschnitt III erläutert die Ansätze der kommunalen Haushaltsreformprojekte.

Schließlich werden unter IV. die zentralen Fragen ausgewertet.

B. Die Vermögensbewertung in der Anfangsbilanz einer Kommune

I. Untersuchungsgegenstand

a) Betriebswirtschaftliche Sicht

1. Prinzipielle Aufgabenstellung

Die Untersuchung wird aus betriebswirtschaftlichem Blickwinkel vorgenommen. Es geht dabei vor allem um die Beurteilung von alternativen Handlungsmöglichkeiten; welche ist im Hinblick auf das angestrebte Ziel die bessere, wie werden die knappen Mittel so

eingesetzt, dass sie dem angestrebten Ziel am meisten nützen².

Soziologische, gesamtwirtschaftliche und juristische Gesichtspunkte haben nur insoweit Bedeutung, als sie für die Entscheidung einengende Bedingungen schaffen³.

Öffentliche Ziele und Zwecke sind das Raster für die Untersuchung.

2. Öffentliche Ziele und Aufgaben

Ziele werden üblicherweise als angestrebte Ergebnisse, Zustände oder Ähnliches beschrieben⁴.

Ein Rechnungsziel wird als Maßgröße für das Ergebnis, das im Rechnungswesen ermittelt werden soll, bezeichnet⁵.

Allgemeine Ziele der Gemeindefinanzwirtschaft sind in den §§ 1 und 3 NGO formuliert:

Gemäß § 1 I der NGO verwaltet die Gemeinde ihre Angelegenheiten mit dem Ziel, das Wohl ihrer Einwohner zu fördern. In dieser Zielbestimmung kommt die Gemeinwohlbindung zum Ausdruck⁶. Bei seiner Verwirklichung kommt die Betriebswirtschaft ins Spiel⁷.

Gemäß § 3 II NGO haben die Gemeinden ihr Vermögen... so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben. Darin sind die Aspekte der Dauer, der Nachhaltigkeit und der Bestandserhaltung enthalten (betriebswirtschaftlich langfristiges Ziel).

Konkreter fixiert § 82 NGO die Zielvorgaben:

Nach § 82 I Satz 1 NGO ist die Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Aufga-

² Brede, Helmut (2001 a), S. 11

³ Brede, Helmut aaO

⁴ Brede, Helmut (2001 b), S. 18

⁵ Schneider, Dieter (1993), S. 194

⁶ Göke, Wolfgang (2001) in KVR-NGO zu § 1 NGO, S. 18

⁷ vgl. Brede, Helmut (2001 a), Vorwort S. 1

benerfüllung gesichert ist (betriebswirtschaftlich langfristiges, strategisches Ziel). Basis für diese Regelung ist Art. 28 II Satz 1 GG, der den Gemeinden das Recht garantiert, alle Angelegenheiten der öffentlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln.

§ 82 I Satz 2 NGO beinhaltet die Verpflichtung, den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichtes im Sinne von § 1 des Stabilitäts- und Wachstumsgesetzes aus dem Jahr 1967 nachzukommen (Gemeinwohlorientierung).

Gemäß § 82 II NGO ist die Haushaltswirtschaft sparsam und wirtschaftlich zu führen (betriebswirtschaftlich kurzfristiges, operatives Ziel).

Nach § 82 III NGO soll der Haushalt in jedem Jahr ausgeglichen sein (betriebswirtschaftlich kurzfristiges, operatives Ziel).

Aus Art. 115 I, 2.Satz, 1.Halbsatz GG wird das Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit abgeleitet⁸.

Jede Generation soll danach die von ihr verbrauchten Ressourcen mittels Abgaben wieder ersetzen, so dass sie das von ihrer Vorgänger - Generation empfangene Vermögen uneingeschränkt an die Nachfolger-Generation übergeben kann. Wegen der Schwierigkeiten, Generationen voneinander abzugrenzen, ist das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit zum Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit weiterentwickelt worden, wonach die Deckung von Ressourcenverbrauch durch Ressourcenaufkommen für jede Rechnungsperiode gefordert wird.⁹

Bei Zielkonflikten gilt als oberstes Ziel die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung¹⁰. So ist

⁸ Lüder, Klaus (1999) S. 7

⁹ Lüder aaO

¹⁰ Beckhof in KVR-NGO zu § 96, S. 3

der Grundsatz der Bestandserhaltung im Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu sehen. Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die stetige Aufgabenerfüllung als öffentlich vorgegebenes, gemeinwohlorientiertes Ziel das Tätigwerden der Kommune dominiert (Sachzieldominanz) im Gegensatz zur freieren Zielbestimmung im erwerbswirtschaftlichen Bereich (Formalzieldominanz)¹¹. Der Ansatz der interperiodischen Gerechtigkeit ist die Anpassung eines kurzfristigen, operativen Ziels an die langfristigen, strategischen Ziele von steter Aufgabenerfüllung und Substanzerhalt.

3. Öffentliche Zwecke und Adressaten

Der Rechnungszweck eines Rechnungssystems stellt auf die Wissenswünsche des Empfängerkreises des Rechnungswesens ab¹².

Von grundlegender Bedeutung ist, dass der Rechnungszweck über das Rechnungsziel den Rechnungsinhalt bestimmt¹³.

Wesentliche betriebswirtschaftliche Funktionen eines Rechnungssystems sind die Informations- und die Zahlungsbemessungsfunktion¹⁴. Im öffentlichen Bereich hat die Zahlungsbemessungsfunktion als Verteiler für Geldauszahlungen nur insoweit Bedeutung, als es um Steuerzahlungen geht.

Damit verbleibt die Informationsfunktion.

Als Rechnungszweck des Rechnungswesens erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen wird die Bereitstellung von Informationen zur Planung, Steuerung und Kontrolle angesehen¹⁵. Diese Zweckbestimmungen sind

¹¹ Brede, Helmut (2001 b), S. 15

¹² Schneider, Dieter (1993), S. 194

¹³ Schneider, Dieter (1997), S. 45

¹⁴ Eisele, Wolfgang (1997), S. 375

¹⁵ Küpper, Hans-Ulrich (2000), S. 349

auf das (kommunale¹⁶) Rechnungswesen übertragbar, da auch dort entsprechende Informationsbedarfe gegeben seien¹⁷.

Zu unterscheiden ist zwischen externem und internem Rechnungswesen. Extern und intern wird dabei nach dem Adressatenkreis definiert.

Externe Bilanzen sind an außerhalb der aufstellenden Stelle stehende gerichtet, die ein gesetzliches oder vertragliches Recht auf Rechenschaftslegung haben oder beanspruchen.¹⁸ Das interne Rechnungswesen mit seiner Kosten- und Leistungsrechnung versorgt das Management mit Informationen zur internen Steuerung des Betriebs¹⁹.

Nach dem Konzept der KGSt²⁰ für ein verändertes kommunales Haushalts- und Rechnungswesen wird sich im Gegensatz zu den Rechnungssystemen der Privatwirtschaft zukünftig ein integriertes Haushalts- und Rechnungswesen ergeben.

Nach § 1 II NGO (Gemeinde als Gebietskörperschaft) sind als externe Empfänger die Einwohner (§ 21 I NGO) und die Eigentümer und sonstigen Berechtigten von Grundstücken im Gemeindegebiet zu nennen.

Weitere externe Adressaten sind der Gemeinderat, die Aufsichtsbehörde und bei Steuererklärungen die Finanzverwaltung.

Interne Adressaten sind z.B. die Verwaltungsführung, die Mitarbeiter und die Personalvertretung.

Im Vergleich zum Privatbetrieb wird der Adressatenkreis weiter eingeschränkt. Nach § 136 II NGO findet über das Vermögen der Gemeinde kein Insolvenzverfahren statt.

¹⁶ Einfügung des Verfassers

¹⁷ Küpper, Hans-Ulrich (2000), S. 349

¹⁸ Eisele, Wolfgang (1997), S. 409

¹⁹ Leitlinien Kostenrechnung BW (1997), S. 12

²⁰ KGSt 1/1995, S. 15

Diese Schutzvorschrift²¹ verdeutlicht die Garantiestellung des Staates für die Gemeinden und beinhaltet damit, dass es bei einem Kredit nicht auf die Vermögenssubstanz der Gemeinde ankommt, so dass Kreditgläubiger kaum Interesse an der Rechnungslegung der Gemeinden haben.

Das Informationsinteresse der Adressaten hat auch finanzielle Hintergründe. Öffentliche Leistungen und Lasten (z.B. Abgaben) haben einen finanziellen Wert für den Interessenten.

b) Vermögen

1. Definition und Einteilung

Vermögen ist die Summe aller geldwerten Rechte einer Person. Dazu gehören das Anlagekapital (Eigentum), das Umlaufvermögen (die Forderungen) sowie alle sonstigen Rechte, die einen in Geld ausdrückbaren Wert haben²².

Beim Eigentum wird in den verschiedenen Konzepten zwischen juristischem und wirtschaftlichem Eigentum unterschieden. Juristisches Eigentum nach § 903 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) ist die unmittelbare rechtliche Herrschaft über eine Sache. Wirtschaftliches Eigentum liegt vor, wenn Gegenstände wie eigene genutzt werden dürfen und für ihren Verlust haftet wird²³. Wirtschaftliches und juristisches Eigentum können auseinanderfallen bei Eigentumsvorbehalten, Sicherungsübereignungen, Kommissionsgeschäften, Treuhandverhältnissen, Factoringverhältnissen, Leasingverträgen, Pensionsgeschäften, Bauten auf fremden Grundstücken und unberechtigtem

²¹ Smollich, Thomas (2001) in KVR-NGO zu § 136 NGO, S. 3

²² Klunzinger, Eugen (2000), S. 49

²³ Baetge, Jörg u.a.(2001), S. 135

Eigenbesitz²⁴. Den beiden Eigentumsbegriffen folgen die Vermögensdefinitionen (juristisches und wirtschaftliches Vermögen).

2. Umfang, Vollständigkeit des Vermögens

In einer Bilanz wird das Vermögen auf der Aktivseite abgebildet. Nach § 247 I HGB wird das Vermögen in Anlage- und Umlaufvermögen unterschieden. Gemäß § 246 I Satz 1 HGB besteht das Vermögen aus den aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen (Sachen und Rechten). Die Aktiva enthalten außerdem Rechnungsabgrenzungsposten.

Eine vollständige Bilanz ist für Kapitalgesellschaften detailliert in § 266 II HGB beschrieben. Der Vergleich mit den in § 266 II HGB aufgeführten Aktiva wird dafür verwendet, ob das Vermögen vollständig dargestellt wird. Die zeitliche Rechnungsabgrenzung wird nicht untersucht.

c) Bewertung

Unter Bewertung versteht man die Zuordnung einer Geldgröße auf bestimmte Güter oder Handlungsalternativen. Höhe und Art des Wertansatzes hängen vom Zweck der Bewertung ab²⁵.

Im Gegensatz zum Bilanzansatz, der Bilanzierung dem Grunde nach, wird die Bewertung als Bilanzierung der Höhe nach definiert²⁶.

In Überlegungen und Vorschriften zur Wirtschaftlichkeit und Rechnungslegung wurden unterschiedliche Bewertungsansätze gefunden. Im Wesentlichen wird zwischen einer Bewertung nach Anschaffungs- / Herstellungswerten und Zeitwerten differenziert.

²⁴ Baetge, Jörg u.a.(2001), S. 136

²⁵ vgl. Baetge, Jörg u.a.(2001), S. 155

²⁶ Eisele, Wolfgang (1997),S. 430

Dahinter stehen die Konzepte Nominalwerterhaltung und Realwerterhaltung.

„Nominale Kapitalerhaltung heißt Erhaltung eines geldziffernmäßig bestimmten Ursprungskapitals“²⁷.

Das Konzept kommt beim Ansatz von Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Ausdruck.

„Reale Kapitalerhaltung bedeutet Erhaltung eines geldziffernmäßig bestimmten Ursprungskapitals in Einheiten gleicher Kaufkraft“²⁸. Berücksichtigt werden Inflation und Deflation. Der Wiederbeschaffungs- oder Tageswert wird als maßgeblicher Ansatz für die Vermögensermittlung und den realen Kapitalerhalt gesehen²⁹.

Die Unterschiede zwischen den Konzepten und ihre Bedeutung in der Anfangsbilanz einer Kommune sind das zentrale Thema dieser Untersuchung.

d) Anfangsbilanz

1. Bilanzbegriff

Der Begriff der Bilanz wurde in Bilanztheorien und Bilanzkonzepten unterschiedlich definiert.

Im HGB sind Elemente aus den verschiedenen Bilanztheorien enthalten. Nach dem HGB besteht die Bilanz aus den Aktiva (dem Vermögen) und den Passiva (dem Kapital). In den Reformkonzepten für das öffentliche Rechnungswesen wird das HGB als Vergleichs- oder „Referenzmodell“³⁰ angeführt.

In dieser Untersuchung wird der Bilanzbegriff wie im HGB verwendet.

2. Anfangsbilanz / Eröffnungsbilanz

Es geht um die erste Bilanz einer Kommune.

²⁷ Eisele, Wolfgang (1997), S. 388

²⁸ Eisele, Wolfgang (1997), S. 389

²⁹ Baetge, Jörg u.a. (2001), S. 24

³⁰ KGSt 1/1995, S. 26

Nach Handelsrecht hat der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes eine, das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellende, Eröffnungsbilanz aufzustellen (§ 242 I Satz 1 HGB).

Bei der ersten Bilanz der Gemeinden werden erstmalig neue Rechnungsvorschriften, die sich auf bereits bestehende Einheiten im laufenden Betrieb beziehen, angewandt.

Damit entspräche der Begriff ‚Eröffnungsbilanz‘ nach dem HGB diesem Vorgang nicht.

In den Konzepten für das neue kommunale Rechnungswesen wird die erste Bilanz der Kommune allerdings doch Eröffnungsbilanz genannt.^{31 32 33}

In dieser Untersuchung werden beide Begriffe synonym, also gleichbedeutend, verwendet.

e) Kommunen, sachlicher Untersuchungsbereich

Unter Kommunen werden Gemeinden und Gemeindeverbände im Sinne des Art. 28 II GG verstanden. Es handelt sich dabei um Gebietskörperschaften. Nicht angesprochen werden andere Träger öffentlicher Aufgaben sowie die nach speziellem Recht ausgegliederten Einrichtungen (Eigenbetriebe, Eigengesellschaften und Beteiligungen an privatrechtlichen Einheiten). Der Untersuchungsbereich betrifft also den Kernbereich der kommunalen Verwaltung, Fragen der Gesamtbilanz, der Konsolidierung werden nicht erörtert. Nach § 65 NLO gelten die Vorschriften über die Gemeindegewirtschaft der NGO einschließlich der Experimentierklausel und erlassenen Rechtsvorschriften auch für Landkreise. Gemeinden und Landkreise können hier ohne Differenzierung behandelt werden.

³¹ Lüder, Klaus (1999), S. 114

³² NKF, Aktiva, Leitfaden ... in der Eröffnungsbilanz

³³ KGSt 7/1997, S. 20

f) Aktuelle Gesetzgebung und Reformprozess,
zeitlicher Untersuchungsbereich

Mit Wirkung vom 01.01.1974 wurden in allen westdeutschen Bundesländern neue Regeln für das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen eingeführt. Diese Regelungen sind in wesentlichen Zügen bis heute (Jahr 2002) gültig. Seit Anfang der 90er Jahre gibt es Reformbestrebungen.

Der derzeitige Gesetzesstand in Niedersachsen und die in Modellprojekten in Deutschland schon erprobten Reformansätze werden beschrieben und anhand der Aufgabenstellung analysiert. Das Land Niedersachsen hat durch die Experimentierklausel in § 138 NGO ausdrücklich neue Modelle für das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen zugelassen.

Einleitend zum aktuellen Gesetzesstand wird das HGB als Referenzmodell in Grundzügen erläutert.

II. Vermögen nach geltendem Recht

a) Handelsgesetzbuch

1. HGB als Referenzmodell

Nach § 33a des HGrG kann die Buchführung zusätzlich³⁴ nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des HGB erfolgen. Diese Vorschrift wurde im Rahmen der Haushaltsreformen 1997 in das HGrG eingefügt. Damit wurde der Ansatzpunkt für das HGB als Referenzmodell geschaffen.

³⁴ zur Hauptbuchführung, Anmerkung des Verfassers

2. Vollständigkeit der Bilanz

Nach § 246 I Satz 1 HGB enthält der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten.

Mit Vermögen ist gemäß § 246 I Satz 2 HGB das wirtschaftliche Vermögen gemeint.

In der Bilanz wird beim Vermögen zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterschieden (§ 247 I HGB).

Eine vollständige Bilanz für Kapitalgesellschaften enthält § 266 II HGB in der Grobgliederung:

A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

II. Sachanlagen

III. Finanzanlagen

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

III. Wertpapiere

IV. Schecks, Kassenbestand, ... Guthaben bei Kreditinstituten.

3. Einheitlichkeit der Bewertung

Die Vermögensbewertung nach HGB basiert auf dem Ansatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Höchstwerte (Nominalwertprinzip, §§ 253 I Sätze 1 und 2).

Sowohl für das Anlagevermögen (§ 253 II Satz 1 HGB) als auch für das Umlaufvermögen (§ 253 III Satz 1 HGB) sind Abschreibungen anzusetzen.

4. Weitere Grundsätze für die Bilanzierung

Nach § 238 I Satz 1 HGB ist der Kaufmann verpflichtet, ... die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ersichtlich zu machen.

Die GoB werden als unbestimmte Rechtsbegriffe zur Schließung von Gesetzeslücken und Auslegung von Zweifelsfragen herangezogen³⁵.

Sie dienen den Zwecken der Dokumentation und Rechenschaft und sollen das Ziel der Kapitalerhaltung sichern. Nach dem im Wesentlichen unter den Begriffen „Klarheit, Wahrheit, Kontinuität und Vorsicht“³⁶ zusammengefassten Grundsätzen werden im Detail aufgeführt die GoB Vollständigkeit, Einheitlichkeit, Richtigkeit und Willkürfreiheit, Verständlichkeit, Relevanz, Stetigkeit und Einzelbewertung.

Relevanz ist als Aspekt der Wirtschaftlichkeit zu sehen. Die Angaben eines Jahresabschlusses erbringen für einen Adressaten des Jahresabschlusses einen Informationsertrag. Eine Steigerung dieses Informationsertrages ist ökonomisch nur gerechtfertigt, wenn der zusätzliche Ertrag den zusätzlichen Aufwand für den Bilanzierenden übersteigt³⁷.

Die weiter genannten GoB werden unter den Aspekten der Vollständigkeit, Einheitlichkeit und Relevanz behandelt.

Als übergeordnetes Prinzip wird der Grundsatz der Vorsicht³⁸ genannt. Das wird im Ansatz von Anschaffungs- und Herstellungskosten als Höchstwerten deutlich.

b) Niedersächsisches Recht

1. Vermögen im Sinne des Haushaltsrecht

Vermögen in haushaltsrechtlichem Sinne ist die Gesamtheit der Sachen und Rechte, die der Gemeinde

³⁵ Eisele, Wolfgang (1997), S. 423

³⁶ Eisele Wolfgang (1997), S. 423

³⁷ Baetge, Jörg u.a. (2001), S. 106

³⁸ Eisele, Wolfgang (1997), S. 425

gehören oder zustehen, soweit sie nicht ausdrücklich gesondert zu behandeln sind³⁹.

Nicht zum Vermögen gehören der Kassenbestand⁴⁰, die Forderungen (Kasseneinnahmereste) und geringwertige Wirtschaftsgüter. Nach der Haushaltssystematik gehört zum Vermögen nur, was unmittelbar aus Finanzvorfällen des Vermögenshaushaltes stammt⁴¹.

Das aktuelle Haushaltsrecht stellt damit nicht nur auf den zivilrechtlichen Vermögensbegriff ab („oder ihr zustehen“), was dem wirtschaftlichen Vermögensbegriff nahe kommt, beinhaltet aber Ausnahmen.

2. Vermögenseinteilung

Neben dem allgemeinen Vermögen bestehen nach § 102 NGO Sondervermögen und zwar Gemeindegliedervermögen (§ 106 NGO), das Vermögen der rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen (§ 107 II NGO), wirtschaftliche Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und öffentliche Einrichtungen, für die auf Grund gesetzlicher Vorschriften Sonderrechnungen geführt werden, rechtlich unselbständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen sowie Treuhandvermögen nach § 103 NGO.

Auf die Besonderheiten des Sonder- und Treuhandvermögens wird in dieser Abhandlung nicht eingegangen. Es wird nicht wie in der allgemeinen Betriebswirtschaft in Anlage- und Umlaufvermögen unterschieden. Die Regelungen der NGO unterscheiden nach der Zweckbestimmung (Vermögen, Sondervermögen, Treuhandvermögen), die der GemHVO unabhängig von der Zweckbestimmung nach seiner finanzwirtschaftlichen Bedeutung in Anlagevermögen (Grundstücke,

³⁹ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 145

⁴⁰ Nach GemHVO, das ist gleichbedeutend mit § 266 II Ziffer B.IV. HGB

⁴¹ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 147

bewegliche Sachen mit Ausnahme der geringwertigen Wirtschaftsgüter im Sinne des Einkommensteuergesetzes, dingliche Rechte) und Finanzvermögen (Beteiligungen sowie Wertpapiere, die die Gemeinde zum Zweck der Beteiligung erworben hat, Forderungen aus Darlehen, die die Gemeinde aus Haushaltsmitteln gewährt hat, Kapitaleinlagen der Gemeinde in Zweckverbänden oder anderen kommunalen Zusammenschlüssen und das von der Gemeinde in ihre Sondervermögen eingebrachte Eigenkapital, § 46 Nr. 2 GemHVO).

3. Vermögensansätze

aa) Nachweispflicht

Gemäß § 96 II Satz 1 NGO sind die (also alle) Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten und ordnungsgemäß nachzuweisen.

Nach § 100 I Satz 1 NGO ist in der Jahresrechnung das Ergebnis der Haushaltswirtschaft einschließlich des Standes des Vermögens ... nachzuweisen.

Gemäß § 142 I Nr. 4 NGO kann die Erfassung, der Nachweis, die Bewertung und die Abschreibung des Vermögens ... (Vermögensrechnung) auf kostenrechnende Einrichtungen beschränkt werden. Dabei handelt es sich nach § 12 GemHVO um solche Einrichtungen, die in der Regel zu mehr als der Hälfte aus speziellen Entgelten finanziert werden. § 39 GemHVO hat die Vermögensrechnung nach § 142 I Nr. 4 NGO auf die kostenrechnenden Einrichtungen beschränkt.

Gemäß § 142 I Nr. 8 NGO kann vom Nachweis des Sachvermögens in der Jahresrechnung abgesehen werden.

Nach § 44 I GemHVO wird das Vermögen in Anlagen zur Jahresrechnung ausgewiesen, kann aber nach § 40 III GemHVO auch in der Jahresrechnung selbst nachgewiesen werden.

In der GemHVO wird unterschieden zwischen allgemeinen Bestandsnachweisen und besonderen Nachweisen (Nachweisen für Finanzanlagen und Anlagenachweisen für Sachen und grundstücksgleiche Rechte).

bb) Bestandsverzeichnisse für Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und bewegliche Sachen

Nach § 38 I Satz 1 GemHVO hat die Gemeinde über die Grundstücke, grundstücksgleichen Rechte und beweglichen Sachen, die ihr Eigentum sind oder ihr zustehen, Bestandsverzeichnisse zu führen. Aus den Verzeichnissen müssen Art, Menge und Belegenheit oder Standort ersichtlich sein.

Nach Abs. 2 brauchen Verzeichnisse nicht geführt zu werden, soweit sich der Bestand aus Anlagenachweisen ergibt, es sich um bewegliche Sachen mit Anschaffungs- / Herstellungskosten von bis zu 205 € handelt und wenn der Bestand von Vorräten ausreichend kontrolliert wird oder die Vorräte zum alsbaldigen Verbrauch bestimmt sind.

cc) Nachweise für Finanzanlagen

Über Forderungen aus Geldanlagen (§ 46 Ziffer 9 GemHVO) und Darlehen sowie über Beteiligungen und Wertpapiere (§ 46 Ziffer 2, Buchstaben d) und e) GemHVO) sind nach § 39 GemHVO Nachweise zu führen.

dd) Anlagenachweise für Sachen und grundstücksgleiche Rechte

Über Sachen und grundstücksgleiche Rechte, die kostenrechnenden Einrichtungen dienen, muss nach § 39 II GemHVO gesondert für jede Einrichtung ein Anlagenachweis geführt werden.

Über Sachen und grundstücksgleiche Rechte, die nicht kostenrechnenden Einrichtungen dienen, sowie über sonstige vermögenswerte Rechte kann die Gemeinde Anlagenachweise führen (§ 39 III GemHVO).

4. Wertansätze

aa) Bestandsnachweise

Für Bestandsnachweise waren bis 1997 keine Wertangaben vorgeschrieben. Mit der Novelle der GemHVO im Jahre 1997 wurde erstmals festgelegt, dass in den Bestandsnachweisen die Anschaffungs- und Herstellungswerte oder Zeitwerte mit Datum und Art der Wertermittlung angegeben werden sollen (§ 39 III Satz 2 GemHVO); aus den Angaben soll jederzeit eine aktuelle Wertermittlung möglich sein.

Ein Verzicht auf diesen Wertnachweis im Bestandsverzeichnis, damit eine Abweichung von der Sollvorschrift, muss begründet werden. Ein Verzicht auf den betragsmäßigen Hinweis ist aber kaum begründbar⁴². Diese Vorschrift wird in der kommunalen Praxis nicht immer beachtet.

Seit der Änderung aus 1997 ist also ein mit Werten versehener Nachweis für den größten Teil des kommunalen Vermögens vorgeschrieben.

Allerdings haben bisher nicht alle Bundesländer eine vergleichbare Vorschrift wie z.B. Hessen in den §§ 36 und 37 seiner GemHVO⁴³.

bb) Nachweise für Finanzanlagen

Forderungen aus Geldanlagen und Darlehen müssen mit ihrem jeweiligen Stand, Beteiligungen und Wertpa-

⁴² Wobbe-Zimmermann, Heike u.a. (2001) in KVR-NGO zu § 38 GemHVO, S. 138

⁴³ http://www.hessenrecht.hessen.de/gvbl/gesetze/331_Recht_der_Gemeinden/331-20-GemeindehaushaltsVO/Paragrafen/para36.htm, ...para37.htm

piere in der Regel mit dem für sie aufgewendeten Betrag nachgewiesen werden. (§ 39 I Satz 2 GemHVO).

cc) Anlagenachweise für Sachen und grundstücksgleiche Rechte

In den Anlagenachweisen für kostenrechnende Einrichtungen sind mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (§ 39 II GemHVO). Das heißt, es müssen mindestens, dürfen aber auch höhere Werte als die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde gelegt werden.

Im Gebührenrecht nach dem NKAG sind betriebswirtschaftliche Grundsätze bei der Vermögensbewertung zu beachten (§ 5 des NKAG). Danach ist auch der Ansatz von Wiederbeschaffungszeitwerten zulässig. Nach § 12 GemHVO gilt dieser Bewertungsgrundsatz auch für kostenrechnende Einrichtungen mit privatrechtlicher Entgeltfinanzierung⁴⁴. Werden Wiederbeschaffungszeitwerte verwendet, so sind nach dem verbindlichen Muster 12 zu § 39 II GemHVO⁴⁵ zusätzlich die Anschaffungs- und Herstellungswerte anzugeben.

Für die freiwillig geführten Anlagenachweise in nicht kostenrechnenden Einrichtungen gelten aus Gründen der Einheitlichkeit ebenfalls die Abs. 2 und 4 des § 39 GemHVO^{46 47}.

5. Zusammenfassung

aa) Vollständigkeit

Formal kann festgestellt werden, dass das Wort Bilanz in der kommunalen Rechnungslegung nicht ver-

⁴⁴ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 311

⁴⁵ Haushaltsmuster in Rd.Erl. des MI vom 02.03.1979 (Nds. MBl. S. 445), zuletzt geändert durch Rd.Erl. des MI vom 11.12.1997 (Nds. MBl. S. 455)

⁴⁶ Wobbe-Zimmermann, Heike u.a. (2001) in KVR-NGO zu § 39 III GemHVO, S. 144

⁴⁷ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 445

wendet wird, was im Vergleich zu HGB-Vorschriften auf unvollständige Nachweise auch der Aktiva hinweist.

In den in der GemHVO festgelegten Pflichtnachweisen fehlen gegenüber § 266 II HGB die Angaben über immaterielle Vermögensgegenstände, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Schecks, Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten. Vorräte, deren Bestandskontrolle gesichert ist, brauchen ebenfalls nicht aufgenommen zu werden. Sonstige vermögenswerte Rechte können in Nachweisen festgehalten werden. Damit besteht keine Verpflichtung zum vollständigen Vermögensnachweis im Sinne von § 266 II HGB.

Nach § 142 I Nr. 4 NGO in Verbindung mit § 39 GemHVO ist nach niedersächsischem Kommunalrecht eine Vermögensrechnung nur für die kostenrechnenden Einrichtungen vorgeschrieben. Damit ist schon im Kommunalrecht festgelegt, dass die Vermögensrechnung nicht vollständig ist.

Scheel/Steup sehen als Idealform des Vermögensnachweises eine mit der Haushaltsrechnung verbundene Vermögensrechnung mit Erfassung, Bewertung und Fortschreibung der Vermögensgegenstände⁴⁸. In diesem Sinne ist bisher keiner der Vermögensnachweise gestaltet, nicht einmal die Anlagenachweise.

bb) Einheitlichkeit

Im Grundsatz werden die Anschaffungs- und Herstellungswerte zugrunde gelegt. Es sind aber auch Wiederbeschaffungszeitwerte (bei Anlagenachweisen in kostenrechnenden Einrichtungen) und Zeitwerte in den Bestandsnachweisen zulässig.

⁴⁸ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 436

Die Bewertung ist in Niedersachsen damit nicht einheitlich geregelt.

III. Aktueller Stand der Haushaltsreform

Mit Beschluss vom 23./24.11.2000 hat die IMK Eckpunkte zu zwei parallelen Regelwerken für ein reformiertes Haushaltsrecht beschlossen. Danach geht es zum Einen um ein weiterentwickeltes kamerales Haushaltsrecht (Erweiterte Kameralistik) und zum Anderen um ein Rechnungssystem, das sich an kaufmännischen Grundsätzen (Doppik) orientiert⁴⁹.

Die doppische Variante des IMK-Beschlusses enthält folgende Eckpunkte für die Vermögensrechnung⁵⁰:

- „Für die Buchführung finden ergänzend zum 5. Abschnitt der Gemeindenkassenverordnung (GemKVO), soweit dieser weiter anzuwenden ist, die §§ 238 und 239 HGB Anwendung.
- Pflicht zur Führung eines Inventars und zu jährlicher Inventur. Entsprechende Anwendung der Inventarerleichterungen nach § 240 III und IV und § 241 HGB.
- Anpassung der bisherigen Regeln über Bestandsverzeichnisse und Anlagenachweise.
- Verbindliche Vorgabe von Nutzungsdauern für bestimmte Anlageklassen zur Anwendung bei den Abschreibungen“.

Geprüft wird, ob und inwieweit

- „die „Konzeptionellen Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens“ nach Klaus Lüder,
- der KGSt-Bericht Nr. 7/1997 (Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept: Die kommunale Bilanz),

⁴⁹ Rundschreiben NSGB 156/2000, <http://www.nsgb.de>

⁵⁰ Strobl, Heinz (2002) in CöV, Gruppe 2, S. 231

- die Dokumentation des Konzepts für einen doppel-schen Kommunalhaushalt im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) der Städte Brühl, Düsseldorf, Dortmund, Moers und Münster, Innenministerium Nordrhein-Westfalen u.a.,
- die einschlägigen HGB-Vorschriften⁵¹

herangezogen werden können. Alle drei Reformkonzepte betonen die vollständige Vermögenserfassung. Zu den Reformmodellen im Einzelnen:

a) Neues kommunales Finanzwesen in Nordrhein-Westfalen

Im Konzept des nordrhein-westfälischen Innenministeriums, dem „NKF“, erprobt seit August 2000 in sieben Kommunen in Nordrhein-Westfalen, wird das wirtschaftliche Eigentum als Ansatzpunkt für die Vermögenserfassung genommen⁵².

Eine Aufteilung nach realisierbarem und anderem Vermögen wird abgelehnt⁵³.

Bei der Bewertung werden in der Eröffnungsbilanz vorsichtig geschätzte Zeitwerte⁵⁴ und in den Folgebewertungen Anschaffungs- und Herstellungswerte angesetzt⁵⁵. Das NKF lehnt sich sehr stark an das HGB an und fordert bei Abweichungen vom Referenzmodell eingehende Begründungen.

b) Konzept der KGSt

Das juristische Eigentum der Kommune ist maßgeblich.⁵⁶ Allerdings sind Gegenständen mit Eigentumsvorbehalt Anderer zu aktivieren⁵⁷. Ein differenzierter Nachweis für gebundenes und freies Vermögen

⁵¹ Strobl, Heinz (2002) in CöV, Gruppe 2, S. 232

⁵² NKF, Aktiva, Ansatz, Bewertung und Ausweis, S. 13

⁵³ NKF, Aktiva, Ansatz, Bewertung und Ausweis, S. 25

⁵⁴ NKF, Aktiva, Leitfaden der Eröffnungsbilanz, S. 5

⁵⁵ NKF, Aktiva, Ansatz, Bewertung und Ausweis, S. 25

⁵⁶ KGSt 7/1997, S. 16

⁵⁷ KGSt 7/1997, S. 17

wird für notwendig erachtet. Allerdings gilt das nur für den Ansatz selbst, nicht für die Bewertung⁵⁸. Die KGSt fordert eine einheitliche Bewertung auf der Grundlage der aktuellen Zeitwerte⁵⁹. Übergeordnetes Prinzip ist die Darstellung der „wahren Opportunitäten“ beim Ressourcenverbrauch.⁶⁰

c) Das Speyerer Verfahren

Das im Modellprojekt Wiesloch seit 1996 erprobte Verfahren⁶¹ lässt Ausnahmen vom Vollständigkeitsprinzip zu, etwa wenn die dem Konzept maßgeblich zu Grunde liegende Forderung auf Nachweis des Ressourcenverbrauchs nicht belegt werden kann (Altvermögen⁶²).

Grundlage für das Vermögen ist das wirtschaftliche Eigentum⁶³. Es wird unterschieden zwischen realisierbarem Vermögen und Verwaltungsvermögen. Während für das Verwaltungsvermögen grundsätzlich Anschaffungs- und Herstellungswerte zugrunde gelegt werden, sind für das realisierbare Vermögen Veräußerungswerte (Verkehrswert, Kurswert, Marktwert) anzusetzen. Übergeordnetes Prinzip ist der Nachweis des Ressourcenverbrauchs.

IV. Auswertung der zentralen Fragen

a) Einführung der Vermögensrechnung

1. Grenzaufwand und Grenznutzen

Ist der zusätzliche Aufwand (Grenzaufwand) für Bewertung und Erfassung des Vermögens gerechtfertigt? Wie steht der zusätzliche Aufwand zum zusätzlichen

⁵⁸ KGSt 7/1997, S. 22

⁵⁹ KGSt 7/1997, S. 25

⁶⁰ KGSt 7/1997, S. 19

⁶¹ Lüder, Klaus, Christiane Behm und Ulrich Cordes (1998), S. 1

⁶² Lüder, Klaus (1999), S. 58

⁶³ Lüder, Klaus (1999), S. 42

Ertrag (Grenzertrag, Grenznutzen)? Diese Grundsatzfragen der Betriebswirtschaft werden auch für die untersuchten Sachverhalte gestellt. Auch wenn das Ziel der Gemeindegewirtschaft nicht erwerbswirtschaftlich auf Gewinn ausgerichtet ist, sind die Ziele Aufgabenerfüllung und Substanzerhalt dann unter den Aspekten Grenzaufwand und Grenzertrag prinzipiell anders zu sehen? In der Erwerbswirtschaft geht es um Gewinnerzielung, das heißt der Ertrag muss den Aufwand übersteigen. Nach den Vorgaben der NGO geht es um Substanzerhalt. Das bedeutet, der Ertrag muss ausreichend sein, um den Aufwand zu decken. Damit ist lediglich die Marge, die Differenz zwischen Ertrag und Aufwand der beiden Bereiche unterschiedlich. Im Grundsatz des monetären Vergleichs zwischen Aufwand und Ertrag besteht kein Unterschied.

Gleichermaßen gilt die Frage den Zwecken der Rechnung für die Rechnungsadressaten. Wie dargestellt, hat der Gewinnverteilungsaspekt für den kommunalen Bereich keine Bedeutung. Hier kommt der im vorhergehenden Abs. angesprochene Zielunterschied zwischen Erwerbswirtschaft und kommunaler Wirtschaft zum Tragen. Der Informationszweck für die Adressaten der Rechnung ist für einen Gewerbebetrieb und eine Gemeinde identisch. Es unterscheidet sich nur der Empfängerkreis. Damit besteht auch hier keine prinzipielle Differenz in der Betrachtung eines privaten Betriebes und einer Kommune.

Der Unterschied besteht in der Aufgabenstellung selbst und im Adressatenkreis der Rechnung.

Zu fragen ist nun, worin der zusätzliche Aufwand für die Vermögensbewertung in der Eröffnungsbilanz besteht.

2. Grenzaufwand beim geltendes Recht in Niedersachsen

Wie beschrieben, sind nach niedersächsischem Recht in allen Bestands- und anderen Nachweisen bereits Werte anzugeben. Ausnahmen bestehen für den Kassenbestand, den Bestand der Girokonten, die Forderungen aus dem laufenden Geschäftsbetrieb und den Nachweis der Vorräte.

Bis auf die Vorräte werden die übrigen Geschäftsvorfälle in Form von Kasseneinnahmeresten und dem Kassenbestand im kassenmäßigen Abschluss nach § 41 I GemHVO schon in der Jahresrechnung nachgewiesen. Nur für die Vorräte im engeren Sinne⁶⁴, darunter ist das zum Verbrauch in der Gemeindeverwaltung und den Nebenbetrieben (vor allem Bauhof) bestimmte bewegliche Material zu verstehen, entfällt damit eine Nachweispflicht.

In allen Nachweisen wird nach § 39 GemHVO als Mindestvorgabe der Anschaffungs- oder Herstellungswert verlangt. In Bestandsnachweisen kann auch („oder“) der Zeitwert mit Datum und Art der Wertermittlung angegeben werden. Eine aktualisierte Wertermittlung soll daraus jederzeit möglich sein. Damit sind die Wertveränderungen, vor allem die Abschreibungen, im Einzelfall auch Zuschreibungen, gemeint.

Geldanlagen und Darlehen müssen den Zeitwert („jeweiligen Stand“), Beteiligungen und Wertpapiere die Anschaffungskosten (den „aufgewendeten Betrag“) enthalten.

Anlagenachweise müssen mindestens die Anschaffungs- und Herstellungskosten und die Abschreibungen, können aber auch zusätzlich noch Wiederbeschaffungszeitwerte enthalten.

⁶⁴ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 434

Alle Nachweise enthalten damit die Merkmale Erfassung, Nachweis und Bewertung des § 142 I Nr. 4 NGO. Lediglich das Merkmal Abschreibung ist bei den Bestandsnachweisen und den Beteiligungen und Wertpapieren nur bei Bedarf einzusetzen.

Damit ist nach geltendem Recht, von der unbedeutenden Ausnahme für die Vorräte abgesehen, schon jetzt eine vollständige Erfassung mit Wertangaben als Pflicht für die Gemeinden vorgeschrieben.

Wenn diese Pflicht bisher kaum beachtet wird, besteht darin ein Gesetzverstoß.

Bisher nicht verlangt wird ein Verbund mit der Haushaltsrechnung.

Eine erstmalige Vermögenserfassung mit Bewertung beinhaltet damit im Wesentlichen die Erfüllung einer schon jetzt bestehenden gesetzlichen Pflicht. Nur für die Vorräte wäre ein Erstaufwand für Erfassung und Bewertung erforderlich.

In Bestandsnachweisen muss bei einer Vollvermögensrechnung nicht nur ein aktualisierter Ausweis möglich sein, dieser Ausweis muss schon in der Rechnung selbst verwirklicht sein. Insoweit wird ein allerdings minimaler zusätzlicher Aufwand durch den Ansatz von kumulierten Abschreibungen bis zum Aufstellungszeitpunkt der Eröffnungsbilanz entstehen. Dem Zusatzaufwand stehen jedoch bei einer im Verbund geführten Vermögensrechnung auch Aufwandsentlastungen gegenüber. Die bereits im Vermögenshaushalt gebuchten Werte als Basis für die Vermögensrechnung⁶⁵ sind in einem EDV-Rechnungsverbund „gleich mitgebucht“, müssen also nicht noch einmal erfasst werden wie bisher.

⁶⁵ vgl. Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 150

Eine im Verbund geführte Vollvermögensrechnung beinhaltet damit gegenüber dem niedersächsischen Recht nur relativ geringen zusätzlichen Aufwand gleichzeitig aber auch Einsparungen. Der Zusatzaufwand insgesamt ist nur minimal. Das bedeutet, dass schon ein geringer Grenznutzen den Aufwand für die Vermögensbuchhaltung in Niedersachsen rechtfertigt.

3. Grenzaufwand gegenüber früherem Recht und dem Recht in anderen Bundesländern

Vor 1997 waren in Bestandsnachweisen keine Wertangaben vorgeschrieben. Insoweit ist der Aufwand für eine erstmalige Bewertung (die Erfassung der Vermögensgegenstände musste auch schon vorher erfolgen) höher als ab 1997 in Niedersachsen.

Zu dem früheren Recht wurde gegen eine Vollvermögensrechnung angeführt:

Der Aufwand für eine umfassende Vermögensrechnung und die mit der Bewertung zusammenhängenden Schwierigkeiten habe die in § 38 GemHVO normierten Anforderungen auf eine Mindestmaß beschränkt⁶⁶.

Der Nachweis, ob die öffentliche Hand ihre Aufgaben erfülle, könne mit der Vermögensrechnung nicht erbracht werden, da Höhe und Leistungskraft des Vermögens nicht bezifferbar sei.⁶⁷

Der Substanzerhalt sei nicht primäre Aufgabe der kommunalen Finanzwirtschaft. Die Wirtschaftlichkeit der Verwaltung sei durch die Vermögensrechnung nicht messbar, da sich ein großer Teil der Haushaltswirtschaft außerhalb des Vermögensbereiches abspiele. Schließlich sei auch der Aufwand bei der

⁶⁶ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 436

⁶⁷ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 150

Vermögensrechnung in Relation zu ihrem Nutzen unangemessen hoch⁶⁸.

Dem hält Lüder⁶⁹ entgegen, dass die zur Aufgabenerfüllung verwendeten und wieder zu ersetzenden Ressourcen in der Kameralistik nicht ausreichend dargestellt werden. Auch der Verzehr des Sachvermögens sei Aufwand. Die finanzielle Überlebensfähigkeit eines Gemeinwesens könne auf Dauer nur gesichert werden, wenn das verzehrte Vermögen wieder ersetzt wird. Ohne Nachweise aus der Rechnungslegung kann der Ressourcenverbrauch und das zum Erhalt benötigte Ressourcenaufkommen nicht belegt werden.

Die KGSt⁷⁰ weist ebenfalls auf die Gefahr der Substanzverzehr hin, die in der bisherigen Haushaltsrechnung nicht dokumentiert wird.

Für die Kostenrechnung betont das Innenministerium BW⁷¹, alle Kosten in die Entscheidungen einfließen zu lassen. Dazu zählt auch der Substanzverbrauch des langfristig gebundenen Kapitals. Wenn die Daten der Kostenrechnung unmittelbar in der Haushaltsrechnung stehen, sinkt der Aufwand gegenüber Recherchen außerhalb der Rechnung.

Das Innenministerium NRW betont im NKF, dass in einer outputorientierten Haushaltswirtschaft die kommunalen Leistungen nur vollständig an den dafür eingesetzten Ressourcen gemessen werden können.⁷²

Den bisherigen Ablehnungsgründen kann weiter entgegengehalten werden, dass das Problem der Leistungsmessung nicht nur beim Vermögensansatz und seiner Bewertung, sondern auch bei den ganz normalen Haushaltsstellen besteht (Verhältnis Input zu Output).

⁶⁸ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 150

⁶⁹ Lüder, Klaus (1999), S. 7

⁷⁰ KGSt 1/1995, S. 10

⁷¹ Leitlinien zur kommunalen Kostenrechnung in BW, S. 12

⁷² NKF, Ziele, Zusammenfassung des Konzepts, Praxiserprobung, S. 4

Ohne Substanz ist keine Leistung möglich, Substanzverminderung bewirkt auch Leistungsverminderung. Die in Art. 115 GG geforderte Generationengerechtigkeit ist zu beachten. Dass ein nicht über Geldströme nachgewiesener Substanzverbrauch doch ein wesentlicher Teil der finanzwirtschaftlichen Faktoren ist, konnten die Modellprojekte für ein neues Haushaltsrecht belegen⁷³.

Zum Aufwand für die Vermögensbuchführung ist anzumerken, dass sich dieses Argument auf den informationstechnischen Zustand der 70er Jahre bei der Einführung des damals geänderten Haushaltsrechts im Jahre 1974 bezieht. Die moderne EDV bietet demgegenüber bessere Möglichkeiten. Der Aufwand für die Vermögensrechnung ist bei EDV-Einsatz heute nicht mehr so hoch wie 1974.

Ein weiterer Grund für geringeren Aufwand als noch in den 70er Jahren, besteht in der Struktur des geltenden Haushaltsrechts selbst.

Der Vermögenshaushalt ist als Basis für eine Vermögensrechnung konzipiert worden⁷⁴.

Die Grundsätze der Einzelveranschlagung von Ausgaben nach ihrem Zweck (§ 7 III Satz 1 GemHVO) und der getrennten Veranschlagung für jedes einzelne Vorhaben im Vermögenshaushalt (§ 7 III Satz 3 GemHVO) bilden eine ideale Basis für neue Vermögenserfassungen aber auch für alle Nacherfassungen. Das Prinzip der Einzelveranschlagung im bestehenden Haushaltsrecht entspricht dem Grundsatz der Einzelbewertung nach GoB.

Die nach diesem Grundsatz veranschlagten und danach gebuchten Beträge bilden als Summenbeträge je Haushaltsstelle die Basis für den Aufbau einer Vermö-

⁷³ vgl. Lüder, Klaus, Christiane Behm und Ulrich Cordes (1998), S. 125

⁷⁴ Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 150

gensrechnung. Da die Jahresrechnungen auch dauernd aufzubewahren sind (§ 36 II Satz 1 GemKVO), liegen die Daten seit 1974 vollständig in unmittelbar verwendbarer Form vor. Hinzu kommt als weitere Vereinfachung, dass die aus dem Vermögenshaushalt entwickelten Anlagenachweise bereits eine Vermögensrechnung darstellen, so dass für die kostenrechnenden Einrichtungen die Vermögensrechnung schon vorhanden ist. Der Zusatzaufwand besteht also aus der Überführung der Daten aus den Haushaltsrechnungen der Vermögenshaushalte der Jahre ab 1974, soweit sie nicht schon in Anlagenachweisen erfasst sind. Damit ist ein Zeitraum von fast 30 Jahren abgedeckt, der die wesentliche Nutzungsdauer des Anlagevermögens ausmacht.

Die Vermögensrechnung als Basis für Kostenrechnungen und Gebührenbedarfsberechnungen bedeutet auch, dass Informationen, die bisher durch zusätzliche Nebenrechnungen gewonnen werden mussten, nun unmittelbar zur Verfügung stehen. Arbeits- und Kostenminderung sind die Folge.

Für die Vermögensbuchführung ist also ein geringerer zusätzlicher Aufwand anzusetzen als noch in den 70er Jahren geschätzt.

4. Aufwand in Modellprojekten

In den Modellprojekte sind schon erhebliche Beträge aufgewandt worden. Für die Stadt Uelzen wurde in der Projektvorstellung am 30.06.2000 ein Betrag von 3,4 Mio. DM⁷⁵ genannt, wovon allerdings 2,2 Mio. DM⁷⁶ durch Zuweisungen gedeckt sind.

Zu beachten ist, dass hier in Modellprojekten die Arbeitsvoraussetzungen für andere Kommunen geschaf-

⁷⁵ Uelzen, Stadt (2001), S. 1

⁷⁶ Bartling, Heiner (2000), S. 1

fen wurden, damit einmaliger „Suchaufwand“ entstanden ist, der bei den „Nachahmern“ viel geringer sein wird. Aufgrund der guten Vorarbeiten sind andere Kommunen jetzt in der Lage, mit den Projektvorgaben und den eigenen Unterlagen aus Anlagennachweisen, den Zahlen der Vermögenshaushalte ab 1974 und ergänzenden Inventur- und Bewertungsarbeiten die Eröffnungsbilanz zu erstellen.

5. Grenznutzen Informationsverbesserung

In der Diskussion über Ansätze im Verwaltungshaushalt wird manchmal der Begriff „Kaputtsparen“ benutzt. Gemeint ist damit, dass bei zu niedrigen Ansätzen für die Vermögensunterhaltung ein Substanzverlust eintritt, der dem Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit widerspricht.

Ob die Behauptungen stimmen oder nicht, lässt sich meist nicht belegen, schon gar nicht durch die Zahlen des kameraleen Haushaltes. Bemerkenswert ist aber, dass für Haushaltspläne, die bei Planaufstellung noch unausgeglichen waren, die Haushaltsansätze der Vermögensunterhaltung bevorzugtes Objekt für Kürzungen mit dem Ziel des Haushaltsausgleichs sind.

Unterlassener Erhaltungsaufwand führt auf längere Sicht zu einer kürzeren Nutzungsdauer. Eine Anpassung der Vermögensansätze in einer Vermögensrechnung ist die Folge, ein entsprechend höherer Abschreibungsbetrag auch.

Eine in Zahlen bemessene Information darüber, dass niedrigere Erhaltungsansätze höhere Abschreibungen zur Folge haben, versachlicht die Diskussion. Die Zusatzinformationen aus der Vermögensrechnung sind sowohl für die Entscheidungsträger als auch für die interessierte Öffentlichkeit ein Nutzen. Wenn über

die zusätzlichen Informationen das Vermögen in seiner Substanz gesichert wird, ohne sie aber ein Substanzverlust eingetreten wäre, ließe sich der Nutzen sogar beziffern. Der Grenznutzen besteht in der vollständigen Information über Ressourcenverbrauch. Eine weitere Beobachtung aus den letzten Jahren ist die Ausgliederung aus den Kernhaushalten in Teilbereiche mit eigener Rechnungsführung und entsprechender Aufgaben-, Vermögens- und Schuldenteilung. Der Überblick über die Gemeindefinanzen wird erschwert, wenn nicht gar verhindert. Verschiedene Rechnungssysteme in den Teilsystemen behindern die Übersicht zusätzlich. Ein Zusammenführen der Daten in Form einer Konsolidierung vermindert dieses Informationsdefizit. Das Zusammenführen setzt aber voraus, dass der Kernhaushalt eine den meist nach HGB geführten Ausgliederungen vergleichbare Vermögensrechnung aufweist. Hier besteht der Grenznutzen in der Einheitlichkeit der Informationen.

Für interne Informationsadressaten besitzt die umfassende Darstellung öffentlicher Leistungen dadurch einen Wert, dass bisher in der Öffentlichkeit nicht gesehene Leistungen anerkannt werden. Mit der Anerkennung wird ein Motivationsschub verbunden sein. Gleiches gilt auch für Gemeinderatsmitglieder. Effizientere und effektivere Arbeit bedeutet auf Dauer Geldnutzen; besseres Ansehen hat auch wesentliche soziale Aspekte.

6. Kosten-, Nutzenabwägung

In Niedersachsen ist der zusätzliche Aufwand für die Gemeinden, die sich an die GemHVO gehalten haben, relativ gering. Aufwandsminderungen bei Kostenrechnungen und Gebührenbedarfsrechnungen kommen

hinzu. In der Konstellation der vor 1997 geltenden GemHVO ist der Grenzaufwand höher.

Dem stehen Informationsgewinne gegenüber.

Die Defizite des geltenden Rechts haben zu nicht erkannten Substanzverlusten geführt, die Übersicht über den Gesamthaushalt behindert und dazu beigetragen, das Ansehen öffentlicher Stellen zu verschlechtern.

Wenn auch der Informationsgewinn nicht exakt bezifferbar ist, so kann doch besser beurteilt werden, ob eine Gemeinde dauerhaft ihre Aufgaben erfüllt und eine Generation zu Lasten der anderen wirtschaftet.

Der wesentliche Aufwand entsteht einmalig bei der Ersterfassung. In einer anschließend eingeführten integrierten Vermögensbuchhaltung ist mit Entlastungen gegenüber dem Zustand vorher zu rechnen.

Da der langfristige Grenznutzen den Grenzaufwand übersteigt, sollte eine in die übrige Buchhaltung integrierte Vermögensrechnung eingeführt werden.

In den unter Kapitel III b) bis d) beschriebenen Modellen sind Konzepte für die Einführung der Vermögensrechnung erarbeitet worden, die nun ausgewertet werden.

b) Vollständigkeit, Aktivierungspflicht

1. Vermögensbegriff

Nur die KGSt⁷⁷ verwendet den juristische Vermögensbegriff und weicht damit von der handelsrechtlichen Bewertung ab. Sowohl das NKF⁷⁸ als auch das Speyerer Verfahren⁷⁹ stellen auf das wirtschaftliche Vermögen ab.

⁷⁷ KGSt 7/1997, S. 16

⁷⁸ NKF, Aktiva, Ansatz, Bewertung und Ausweis, S. 10

⁷⁹ Lüder, Klaus (1999), S. 42

Unter dem für die Aufgabenerfüllung wichtigen Aspekt Substanzerhalt bedeutet jeder Substanzverlust, auch der des „nur“ wirtschaftlichen Vermögens Aufwand für die Kommune. Daher ist betriebswirtschaftlich auf das wirtschaftliche Vermögen abzustellen.

2. Ausnahmen vom Prinzip Vollständigkeit

Alle Konzepte verlangen den vollständigen Vermögensausweis. Ausnahmen gelten in allen Konzepten für Mindestwerte, meist wie im Steuerrecht ein Wert von 410 €.

Lüder diskutiert, ob das Altvermögen, dessen Anschaffungszeitpunkt nicht bekannt ist aus der Aktivierungspflicht entlassen werden kann⁸⁰. Die Aussagefähigkeit der Rechnung werde dadurch nicht wesentlich beeinträchtigt. Zum Infrastrukturvermögen, vor allem zum Straßenbestand, führt er dazu weiter aus⁸¹, dass mit dem sukzessiven Ersatz der Vermögensgegenstände und Systemkomponenten nach Durchlaufen eines Ersatzzyklus ein vollständiger wertmäßiger Ansatz erreicht wird, die Vermögensrechnung damit von Jahr zu Jahr besser werde.

Das spricht für die Verwendung der Ergebnisse des Vermögenshaushaltes ab 1974 und den Verzicht auf zeitlich davor liegende Vermögenswerte. Zum Einen entsprach die Einteilung in ordentlichen und außerordentlichen Haushalt vor 1974 nicht der Abgrenzung zwischen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt ab 1974⁸². So konnten Vermögensvorgänge vor 1974 sowohl im ordentlichen als auch im außerordentlichen Haushalt gebucht werden.

⁸⁰ Lüder, Klaus (1999), S. 58

⁸¹ Lüder, Klaus (1999), S. 63

⁸² vgl. Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), S. 149

Im Gegensatz zu den Jahresrechnungen sind die für eine Differenzierung nötigen Belege nicht dauerhaft aufzubewahren. Eine eindeutige Zuordnung zur Vermögensrechnung ist nach den Rechnungsergebnissen vor 1974 nicht möglich.

Zum Anderen dürften gerade im ländlichen Raum die in Geld angegebenen Werte für die Investitionen nur einen Teil der Vermögenswerte ausmachen. Vielfache kostenlose Hilfsdienste der Bürger in den Dörfern haben die Infrastruktur mit geschaffen. Dieses Element hat nach 1974 eine abnehmende Tendenz.

Da die Informationsquellen ab 1974 im Vermögenshaushalt zur Verfügung stehen, die älteren nicht herangezogen werden können, sollte die vorgeschlagene Ausnahme genutzt werden.

Zur Bewertung des nicht abnutzbaren Sachvermögens im Verwaltungsvermögen bemerkt Lüder, dass es keine zusätzlichen Informationen gebe, ob nach Anschaffungs- oder anderen Werten bewertet werde, da eben kein Substanzverzehr stattfindet⁸³. Dann könnten die Ansätze auch ganz entfallen⁸⁴. Da es sich nur um wenige mit nur geringem Aufwand zu verwaltende Anlagen handelt, sollte aber wegen des damit verbundenen Überblickes über das Gesamtvermögen auch das nicht abnutzbare Sachvermögen in die Vermögensrechnung aufgenommen werden.

c) Einheitlichkeit

1. Differenzierte Vermögensansätze

Im NKF wird eine Differenzierung zwischen realisierbarem und nicht realisierbarem Vermögen abgelehnt, da die Angrenzung schwierig sei⁸⁵.

⁸³ Lüder, Klaus (1999) S. 44

⁸⁴ Anmerkung des Verfassers

⁸⁵ NKF, Aktiva, Ansatz, Bewertung und Ausweis, S. 22

Ein Abweichen vom Referenzmodell HGB sollte nur vorgenommen werden, wenn im Referenzmodell erhebliche Schwächen vorlägen oder kommunalspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen seien. Beides wird im NKF verneint.

Sowohl die KGSt⁸⁶ als auch das Speyerer Verfahren befürworten eine Differenzierung.

Die KGSt begründet die Differenzierung mit der Gefahr, gebundenes, für die Leistungserstellung erforderliches Vermögen, als Dispositionsmasse anzusehen. Im Speyerer Verfahren wird der differenzierte Ansatz durch die differenzierte Bewertung begründet⁸⁷.

Die Gemeinde ist an Gesetze gebunden und sachzielorientiert. In den §§ 96 und 97 NGO kommt das in der Differenzierung des Vermögens zum Ausdruck.

Nach § I 96 NGO sollen Vermögensgegenstände nur erworben werden, soweit dies zur Aufgabenerfüllung in absehbarer Zeit ersichtlich ist. Vermögensgegenstände, die die Gemeinde zur Aufgabenerfüllung auf absehbare Zeit nicht mehr braucht, dürfen nach § 97 NGO veräußert werden. Es ist nicht absehbar, dass diese Regelungen geändert werden, da sie sowohl den Aufgabenbezug als auch den Substanzerhalt beinhalten. Es liegt also ein grundsätzlicher kommunalspezifischer Unterschied zum HGB vor, das eine entsprechende Differenzierung nicht vorsieht. Den Argumenten der KGSt und des Speyerer Verfahrens ist damit zuzustimmen. Die Ablehnung der Differenzierung im NKF, das eine Abweichung vom HGB nur bei kommunalen Spezifika zulassen wollte, ist damit nicht stichhaltig, da spezifische Besonderheiten der Kommunen gegeben sind.

⁸⁶ KGSt 7/1997 S. 22

⁸⁷ Lüder, Klaus (1999), S. 50 ff.

Bei eng begrenzter Zuordnung der Vermögensgegenstände zum realisierbaren Vermögen ist die Abgrenzung kein Problem. Bei der Befragung eines Hauptverwaltungsbeamten durch den Verfasser⁸⁸, konnte der Verwaltungsleiter ohne Recherchen alle Sachen der Gemeinde nennen, die im Speyerer Verfahren dem realisierbaren Vermögen zuzuordnen sind. Das Ergebnis wurde durch intensive Nachforschung in den Unterlagen der Gemeinde bestätigt. Auch wenn es sich um eine kleine Gemeinde (7.600 Einwohner) handelt, ist das Ergebnis doch überzeugend.

2. Differenzierte Bewertungen

Im NKF wird konsequent aus dem einheitlichen Vermögensansatz her eine einheitliche Bewertung gefordert, für die Eröffnungsbilanz aber abweichend von der sonstigen Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungskosten eine Bewertung nach Wiederbeschaffungszeitwerten. Während für die ständige Bewertung als Grund für die Anschaffungskosten die Einfachheit und Willkürfreiheit genannt wird⁸⁹, gelten diese Gründe bei der Ersterfassung nicht.

Begründet wird die Verwendung des „vorsichtig geschätzten Zeitwert“ in der Eröffnungsbilanz einerseits mit der Übernahme von Wiederbeschaffungszeitwerten aus Gebührenbedarfsberechnungen⁹⁰ und andererseits mit der Aufwandsminderung⁹¹ bei der Ersterfassung.

Die KGSt nimmt keine Bewertungsdifferenzierung vor. Alle Vermögensgegenstände werden nach aktuellen Wiederbeschaffungskosten bewertet. Begründet wird

⁸⁸ Befragung des Gemeindedirektors der Gemeinde Katlenburg-Lindau, Karl-Heinz Hagerodt am 27.02.2002

⁸⁹ NKF, Aktiva, Ansatz, Bewertung und Ausweis, S. 18

⁹⁰ NKF, Aktiva, Leitfaden der Eröffnungsbilanz, S. 1

⁹¹ NKF, Zusammenfassung des Konzepts, Praxiserprobung, S. 22

das mit dem Grundsatz der Opportunitäten⁹². Das bedeutet, dass das Vermögen jederzeit einem anderen Zweck zugeführt werden kann und daher die einer entgangenen Nutzung entsprechenden Erträge als Aufwand zu werten sind.

Im Speyerer Verfahren wird das realisierbare Vermögen zu aktuellen Zeitwerten angesetzt, während für das nicht realisierbare die Anschaffungs- und Herstellungswerte zu Grunde zu legen sind.

Begründet wird die Differenzierung mit den unterschiedlichen Aufgaben der Vermögensteile. Das nicht realisierbare Vermögen dient der stetigen Erfüllung der Kommunalaufgaben, das realisierbare aber nicht, kann daher auch veräußert werden. Als Finanzierungspotenzial ist aber der realisierbare Wert entscheidend. Das nicht realisierbare Vermögen wurde von den Nutzern direkt oder indirekt über Abgaben aufgebracht, soll daher während der Nutzungszeit nicht noch einmal über die Anpassung der Vermögensansätze zu Abgabenbelastungen führen.⁹³

Im NKF selbst wird der Ablehnung der Zeitwerte nach Einführung einer Vermögensrechnung beim Einsatz von Zeitwerten in der Eröffnungsbilanz widersprochen. Als Argument des NKF gegen Zeitwerte für realisierbares Vermögen nach dem Speyerer Verfahren wurde speziell der willkürbehaftete Einsatz von Indexwerten angeführt⁹⁴.

In der Eröffnungsbilanz lässt das NKF selbst aber Berechnungen nach Indexwerten zu⁹⁵. Die angeführte Aufwandsminderung durch Verwendung von Zeitwerten tritt nicht ein bei Einsatz der Ergebnisse aus Vermögenshaushalten der Vorjahre. Während hier die

⁹² KGSt 7/1997, S. 19

⁹³ vgl. Lüder, Klaus (1999), S. 43

⁹⁴ NKF, Aktiva, Ansatz, Bewertung und Ausweis, S. 18

⁹⁵ NKF, Aktiva, Leitfaden der Eröffnungsbilanz, S. 34, 40, 54

Werte als Anschaffungskosten schon vorhanden sind, müssen Zeitwerte für das in der Regel nicht markt-gängige Verwaltungsvermögen erst über Schätzungen, Rückrechnungen usw. ermittelt werden. Die Übernahme von Zeitwerten, die in Gebührenbedarfsberechnungen enthalten sind, ist nicht aufwändiger als die Übernahme der Anschaffungs- und Herstellungswerte, da in den den Bedarfsberechnungen zu Grunde liegenden Anlagenachweisen beide Werte enthalten sind.

Die Opportunitätsüberlegung der KGSt wird der Aufgabenstellung der Kommunen, die Verfassungsrang hat, nicht gerecht. Für das gebundene Vermögen besteht eben nicht die Alternative des Verkaufs oder anderweitiger Verwertung, deswegen ist es ja gebunden. Auch aus Überlegungen für den Aufwand einer Vermögensermittlung gelten die Argumente gegen den Ansatz von Zeitwerten. Für das realisierbare Vermögen besteht hier aber doch eine Besonderheit: Oft liegen die Zeitwerte schon vor. So werden Baugrundstücke jedes Jahr mit aktuellen Durchschnittskaufpreisen der Katasterämter bewertet. Häufig liegen Gutachten für verkaufbare Häuser vor. So ist in der oben angeführten Anfrage in Katlenburg-Lindau festgestellt worden, dass nur für ein freies Objekt kein neueres Gutachten vorlag.

Die Differenzierung in freies und gebundenes Vermögen wird in § 97 NGO gefordert. Danach darf das Vermögen nur zum vollen Wert verkauft werden. Da hier durch NGO-Vorgabe ohnehin der volle Wert, das ist der aktuelle Zeitwert⁹⁶, angesetzt werden muss, bedeutet die Übernahme dieser bekannten Werte in die Vermögensrechnung keinen Mehraufwand.

⁹⁶ vgl. Beckhof, Heiner (2001), in KVR-NGO zu § 97 NGO, S. 2

Auch die Verwendung des freien Vermögens zur Vermögensumschichtung oder sogar für laufende Zwecke⁹⁷, gemäß § 97 NGO zum vollen Wert, spricht hier für Bewertungen nach Zeitwerten.

Die unterschiedlichen Ergebnisse der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungskosten einerseits und Zeitwerten andererseits für die Kapitalerhaltung werden in den Anlagen 1 und 2 aufgezeigt.

Eine gemischte Finanzierung mit Eigenkapital und Fremdkapital und Einsatz der als Ersatz für die Abschreibungen eingenommenen Erträge zunächst für Kredittilgungen, dann für den Ersatz des Eigenkapitals, wird unterstellt. Bei der Berechnung nach Zeitwerten sind eine Preissteigerung von 2% und nachgeholte Abschreibungen wegen der Zeitwertanpassung für vergangene Jahre ohne Ansatz von Zinseffekten berücksichtigt. Festgestellt wurde:

Bei der Bewertung nach Anschaffungskosten ist nach Nutzungsende das Fremdkapital zurückgezahlt und das Eigenkapital steht nominal wieder zur Verfügung. Bei einer Preissteigerung hat sich der reale Wert des Eigenkapitals vermindert. Für eine Ersatzbeschaffung steht real weniger Eigenkapital zur Verfügung als am Anfang. Das Kapital wurde real vermindert. Ein Substanzverlust ist eingetreten.

Beim Ansatz aktualisierter Zeitwerte wurde das Fremdkapital zurückgezahlt, das Eigenkapital wurde vermehrt, allerdings mehr als zum Inflationsausgleich nötig wäre und zwar um so mehr, als Fremdkapital eingesetzt wurde, ein als Leverage-Effekt⁹⁸ bekanntes Ergebnis.

Das Fremdkapital wird nominal zur Verfügung gestellt, wie es für einen Kommunalkredit üblich ist,

⁹⁷ vgl. Wobbe-Zimmermann, Heike u.a. (2001) in KVR-NGO zu § 22 GemHVO, S. 106

⁹⁸ Baetge, Jörg u.a. (2001), S. 9

und ist damit auch nur nominal zu tilgen. Die Inflation wirkt sich auf das Fremdkapital nicht aus. Die Anpassung der jeweiligen Zeitwerte und der Ersatz der aktualisierten Abschreibungen bezieht sich auf den vollen Kapitaleinsatz. Damit ist der Ertrag höher als die reale Belastung durch die Inflation. Eine überproportionale Erhöhung des Eigenkapitals ist die Folge.

Eine Ersatzinvestition benötigt nominal wieder das gleiche Fremdkapital, was aber real eine Verbesserung zum Vorzyklus bedeutet.

Nun sind die Fremd- und Eigenkapitalanteile wegen des geltenden Gesamtdeckungsprinzips nicht für jedes Teilvermögen bekannt. Wenn aber weder ein Substanzverlust noch eine reale Verbesserung eintreten soll, ist auch weder ausschließlich von den Anschaffungswerten noch von den aktuellen Tageswerten auszugehen, sondern eine Kombination begründet.

NKF und Speyerer Verfahren haben differenzierte Vermögensbewertungen. Die Bewertung der KGSt (Zeitwerte) bedeutet eine Substanzmehrung, was der Forderung nach (nur) Substanzerhalt nicht entspricht. Beim NKF ist die Differenzierung nur bis zum Ende des ersten Zyklus nach Abschreibung der Werte der Eröffnungsbilanz berücksichtigt, danach wird nur noch nach Anschaffungskosten bewertet, was einen Substanzverlust bedeutet. Nur das Speyerer Verfahren wird der Kombinationsüberlegung im Grundsatz gerecht.

Substanzerhalt könnte auch auf andere Weise gesichert werden, etwa durch Verzinsung des Eigenkapitals in Höhe der Preissteigerung oder durch Verpflichtung zum Haushaltsüberschuss in Höhe der realen Eigenkapitalminderung. Der Anspruch des „ehrli-

chen Haushalts"⁹⁹ spricht dafür den Ansatz den Aufwand dort anzusetzen, wo er entsteht, nämlich in der Vermögensrechnung.

C. Zusammenfassung

Ein lückenhaftes, den vollständigen Aufwand für die Leistungserstellung nicht erfassendes, kommunales Rechnungswesen, das den Erhalt der Gemeindesubstanz nicht sichert, damit die stetige Aufgabenerfüllung gefährdet, muss verbessert werden.

Die Einführung der vollständigen Vermögensrechnung ist zur Verbesserung der Information interner und externer Adressaten nötig.

Der Aufwand für den erstmaligen Einsatz insbesondere die Erstellung einer Eröffnungsbilanz ist speziell in Niedersachsen geringer als meist angenommen wird. Aber auch nach älterem Recht und in anderen Bundesländern, die keine Bewertung in Bestandsnachweisen vorschreiben, ist der Aufwand niedriger als oft befürchtet.

Eine ähnliche Aufgabenstellung wie im erwerbswirtschaftlichen Bereich spricht für die Übernahme wesentlicher Teile des Handelsrechtes aus dem HGB.

Die Besonderheiten des Kommunalrechts, insbesondere die Aufgabendominanz, sind bei der Vermögensrechnung zu berücksichtigen. Eine Unterscheidung in freies und gebundenes Vermögen ist möglich und sinnvoll. Das gilt für Ansatz und Bewertung.

Zum Substanzerhalt ist eine gemischte Bewertung nach Anschaffungs- und Zeitwerten erforderlich.

Nur das Speyerer Verfahren erfüllt diese Anforderungen.

Mit den vorhandenen Projektdokumentationen und dem Wissen über das geltende Haushalts- und Kommunal-

⁹⁹ = Motto des Uelzener Projektes, Uelzen, Stadt (2002), Folie 4

recht sind Kommunen schon heute in der Lage, ihre Eröffnungsbilanz zu erstellen.

Die Zeitvorgabe 01.01.05 in Niedersachsen kann eingehalten werden.

Nun können denn die Gemeinden auf Schatzsuche gehen, wie die Zeitschrift zu Anfang titelte. Die erste Schätze sind dabei überraschend schon entdeckt: Die Vermögenshaushalte der Jahre ab 1974.

Dieses kostbare Material, für das im Speyerer Verfahren die Ausnahme von der vollständigen Erfassung des Altvermögens vor 1974 schon angelegt ist, sollte die Basis für die Vermögensrechnung bilden.

Für die Eröffnungsbilanz bei Einsatz des Speyerer Verfahren wird daher empfohlen:

1. Erfassung des eng begrenzten realisierbaren Vermögens mit Zeitwertermittlung für die erste Bilanz.
2. Überleitung der Anlagenachweise mit Anschaffungs- und Herstellungswerten sowie den kumulierten Abschreibungen in die Eröffnungsbilanz.
3. Übernahme der nicht durch 1. und 2. abgedeckten Vermögenswerte aus den Vermögenshaushalten ab 1974 als Anschaffungs- und Herstellungswerte, Festlegung der Vermögensnutzungszeiten und Einsatz der daraus ermittelten kumulierten Abschreibungen zum Eröffnungszeitpunkt in der Anfangsbilanz der Kommune.

Kapitalerhaltung bei alternativem Ansatz von

- Anschaffungs- und Herstellungswerten (Anlage 1)
- Wiederbeschaffungswerten (Anlage 2)

Anschaffungs- und Herstellungswerte				-Anlage 1-	
Eröffnungsbilanz					
Aktiva	100,0		Passiva	100,	
Buchhaltung					
Anlage- Vermögen	Anf. Best. 100,0	10,0 AfA	AfA 10,0	60,0 Anf. Best. 10,0 Erträge	EigenKap.
Kasse	Anf. Best. 0,0 Erträge 10,0	10,0 Tilgung	Tilgung 10,0	40,0 Anf. Best.	FremdKap.
Schlussbilanz = Eröffn. bilanz 2. Jahr					
Anlage- Vermögen	90,0			60,0	EigenKap.
Kasse	0,0			30,0	FremdKap.
Buchhaltung					
Anlage- Vermögen	Anf. Best. 90,0	10,0 AfA	AfA 10,0	60,0 Anf. Best. 10,0 Erträge	EigenKap.
Kasse	Anf. Best. 0,0 Erträge 10,0	10,0 Tilgung	Tilgung 10,0	30,0 Anf. Best.	FremdKap.
Schlussbilanz = Eröffn. bilanz 3. Jahr					
Anlagev.	80,0			60,0	EigenKap.
Kasse	0,0			20,0	FremdKap.
...					
...					
Schlussbilanz = Eröffn. bil. 10. Jahr					
Anlagev.	10,0			60,0	EigenKap.
Kasse	50,0			0,0	FremdKap.
Buchhaltung					
Anlageve	Anf. Best. 10,0	10,0 AfA	AfA 10,0	60,0 Anf. Best. 10,0 Erträge	EigenKap.
Kasse	Anf. Best. 50,0 Erträge 10,0	0,0 Tilgung	Tilgung 0,0	0,0 Anf. Best.	FremdKap.
Schlussbilanz					
Anlagev.	0,0			60,0	EigenKap.
Kasse	60,0			0,0	FremdKap.
Eigenkapital					
Anfang	60,0		Quelle: eigene		Anfang
Ende	60,0		Aufstellung		Ende
Mehr	0,0			Mehr	0,0
Mehr %	0,0			Mehr %	0,0

Wiederbeschaffungswerte bei 2 % Inflation -Anlage 2-

Erläuterung 1. Betrag = fortgeschriebener WB - Basis
 der Werte unter 2. Betrag = neue Jahresabschreibung
 Anlagevermögen 3. AfA inkl. Nachgeholter AfA für Vorjahre

Eröffnungsbilanz			Passiva 100,0		
Aktiva 100,0					
Buchhaltung					
Anlage- Vermögen	Anf. Best. 100,0	10,0 AfA	AfA	10,0	20,0 Anf. Best. EigenKap. 10,0 Erträge
Kasse	Anf. Best. 0,0 Erträge 10,0	10,0 Tilgung	Tilgung	10,0	80,0 Anf. Best. Fremdkap.
Schlussbilanz = Eröffnungsbil. 2. Jahr					
Anlagev.	90,0				20,0 EigenKap.
Kasse	0,0				70,0 Fremdkap.
Buchhaltung					
Anlagev.	Anf. Best. 90,0 102,0 WBAnp. 2,0 10,2	10,4 AfA	AfA	10,4	20,0 Anf. Best. EigenKap. 10,4 Erträge 2,0 WBAnp.
Kasse	Anf. Best. 0,0 Erträge 10,4	10,4 Tilgung	Tilgung	10,4	70,0 Anf. Best. Fremdkap.
Schlussbilanz = Eröffnungsbil. 3. Jahr					
Anlagev.	81,6				22,0 EigenKap.
Kasse	0,0				59,6 Fremdkap.
Buchhaltung					
Anlagev.	Anf. Best. 81,6 104,0 WBAnp. 2,0 10,4	10,8 AfA	AfA	10,8	22,0 Anf. Best. EigenKap. 10,8 Erträge 2,0 WBAnp.
Kasse	Anf. Best. 0,0 Erträge 10,8	10,8 Tilgung	Tilgung	10,8	59,6 Anf. Best. Fremdkap.
Schlussbilanz = Eröffnungsbil. 4. Jahr					
Anlagev.	72,8				24,0 EigenKap.
Kasse	0,0				48,8 Fremdkap.
....					
Eröffnungsbil. 10. Jahr					
Anlagev.	11,7				37,2 EigenKap.
Kasse	25,4				0,0 Fremdkap.
Buchhaltung					
Anlagev.	Anf. Best. 11,7 119,5 WBAnp. 2,3 12,0	14,1 AfA	AfA	14,1	37,2 Anf. Best. EigenKap. 14,1 Erträge 2,3 WBAnp.
Kasse	Anf. Best. 25,4 Erträge 14,1	0,0 Tilgung	Tilgung	0,0	0,0 Anf. Best. Fremdkap.
Schlussbilanz					
Anlagev.	0,0				39,5 EigenKap.
Kasse	39,5				0,0 Fremdkap.
Anlagevermögen = Gesamtkapital					
Anfang	100,0	(20 EK + 80 FK)			
Ende	119,5	(39,5 EK + 80 FK)			
Mehr	19,5				
Quelle: eigene Aufstellung					
Mehr in %	19,5				
Eigenkapital					
Anfang	20,0	5,0 = GK / EK			
Ende	39,5				
Mehr	19,5				
mehr in %	97,5	5,0 = mehr GK % / mehr EK % , leverage-Effekt			

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

Baetge, Jörg, Hans-Jürgen Kirsch, Stefan Thiele (2001): Bilanzen, 5. überarb. und erw. Aufl., Studentenausgabe, Düsseldorf

Bartling, Heiner (2000), Pilotprojekt der Stadt Uelzen, Rede am 30.06.2000 in Uelzen

Url: <http://www.uelzen.de/projekt/contproj423.htm>, 5 Seiten, Stand 21.04.02

Bartling, Heiner (2002), Die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik, Rede am 28.02.2002 in Hannover

Url: <http://www.uelzen.de/projekt/contproj417.htm>, 6 Seiten, Stand 21.04.02

Beckhof, Heiner (2001), NGO-Kommentar: in Praxis der Kommunalverwaltung (KVR-NGO), §§ 82-126, Stand Dezember 2001

Brede, Helmut (2001 a): Betriebswirtschaftslehre: Einführung, 7. unwes. veränd. Aufl., München, Wien

Brede, Helmut (2001 b): Grundzüge der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, München, Wien

Eisele, Wolfgang (1997) in: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Führung, hrsg. von F(ranz)X(aver)Bea, E(rwin) Dichtl, M(arcell) Schweitzer, Tübingen, Mannheim

Göke, Wolfgang (2001), NGO-Kommentar: in Praxis der Kommunalverwaltung (KVR-NGO), §§ 1-5, Stand Dezember 2001

Government Computing, Die Zeitung für IT-gestützte Verwaltung in Kommune und Staat, Vogel-Verlag, Ausgabe 02/2002, Würzburg

Hessenrecht, http://www.hessenrecht.hessen.de/gvbl/gesetze/331_Recht_der_Gemeinden/331-20-GemeindehaushaltsVO/Paragraphen/para1.htm, ...para2.htm (hier GemHVO)

Kommunale Gemeinschaftsstelle (KGSt) (1995), Vom Geldverbrauch zum Ressourcenverbrauchskonzept, Bericht Nr. 1/1995, Köln

Kommunale Gemeinschaftsstelle (KGSt) (1997), Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept: Die kommunale Bilanz, Bericht Nr. 7/1997, Köln

Klunzinger, Eugen (2000), Einführung in das Bürgerliche Recht, 9. überarb. Aufl., München

Küpper, Hans-Ulrich (2000), Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB? in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 52. Jg., H.4, S. 348-369

Leitlinien zur kommunalen Kostenrechnung in Baden-Württemberg (1997), in: Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg, Heft3, 2. unveränd. Aufl. 1999, Stuttgart

Lüder, Klaus (1999), Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2., überarb. u. erg. Aufl., Stuttgart

Lüder, Klaus, Christiane Behm und Ulrich Cordes (1998), Praxiseinführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren): Dokumentation des Modellprojektes Wiesloch, Stuttgart

Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF), Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in Nordrhein

- Ziele, Zusammenfassung des Konzepts, Praxiserprobung
Url: <http://www.neues-kommunales-finanzmangement.de/pdf/paket1.zip>, 35 Seiten, Brühl u.a., Stand August 2000
- Aktiva- Ansatz, Bewertung und Ausweis
Url: <http://www.neues-kommunales-finanzmangement.de/pdf/paket3.zip>, 73 Seiten, Brühl u.a., Stand August 2000
- Aktiva, Leitfaden für Ausweis und Bewertung des unbeweglichen und beweglichen Sachvermögens in der Eröffnungsbilanz
Url: <http://www.neues-kommunales-finanzmangement.de/pdf/paket3.zip>, 54 Seiten, Brühl u.a., Stand August 2000

Niedersächsischer Städte und Gemeindebund (2000), Reform des Gemeindehaushaltsrechts; Beschlüsse der Innenministerkonferenz, Rundschreiben 156/2000

Scheel, Werner und Johannes Steup (1981), Gemeindehaushaltsrecht in Nordrhein-Westfalen, 4. Neubearb. Auflage, Hannover, Kiel, Mainz, München

Schneider, Dieter (1993), Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Grundlagen, Wiesbaden

Schneider, Dieter (1997), Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Auflage, Wiesbaden

Smollich, Thomas, (2001), NGO-Kommentar, in: Praxis der Kommunalverwaltung (KVR-NGO), §§ 127-136, Stand Dezember 2001

Strobl, Heinz (2002), Stand der Reformüberlegungen zum kommunalen Haushaltsrecht in: Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung (CöV), Loseblatt-Zeitschrift, hrsg. von Erik Meurer und Günther Stephan, Freiburg i. Br. 1999 ff., Gruppe 2, S. 209 - 242

Uelzen, Stadt (2001), Uelzener Finanzmodell läuft ab 2004 landesweit, Quelle: Allgemeine Zeitung Uelzen
Url: <http://www.uelzen.de/projekt/contproj427.htm>, 1 Seite, Stand 21.04.02

Uelzen, Stadt, (2002), Modellprojekt Doppik
Url: http://www.uelzen.de/projekt/vortrag_20020228.pps, 56 Folien, Stand 21.04.02

Wobbe-Zimmermann, Heike (2001); Helmut Zimmermann; Horst Hüsemann und Ralf Lauxtermann, Kommentar Gemeindehaushaltsverordnung in Niedersachsen (GemHVO), in: Praxis der Kommunalverwaltung (KVR-NGO), §§ 127-136, Stand September 2001

G E S P R Ä C H S V E R Z E I C H N I S

Hagerodt, Karl-Heinz, Gemeindedirektor der Gemeinde Katlenburg-Lindau, Gespräch mit dem Verf. am 27.02.2002 zum Thema Bewertung von Gemeindevermögen

RECHTSQUELLENVERZEICHNIS

- Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) vom 18.08.1896 (RGrBl. S. 195), zuletzt geändert durch G vom 26.11.2001 (BGBI. I S. 3138)
- Handelsgesetzbuch (HGB) vom 10.05.1897 (RGrBl. S. 219), zuletzt geändert durch G vom 19.12.1998 (BGBI. I S. 3836)
- Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (HGrG) vom 19.08.1969 (BGBI. I S. 1273), geändert durch G vom 26.08.1998 (BGBI. I S. 2512)
- Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (Stabilitäts- und Wachstumsgesetz) vom 08.06.1967 (BGBI. I S. 582), zuletzt geändert durch G vom 14.09.1994 (BGBI. I S. 2325)
- Gesetz zur Fortentwicklung des Haushaltsrechts (Haushaltsrechtsfortentwicklungsgesetz -HGRFEG) vom 22.12.1997 (BGBI. I S. 3251)
- Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) vom 23.05.1949 (BGBI. I S. 1), zuletzt geändert durch G vom 16.07.1998 (BGBI. I S. 1822)
- Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz (NKAG) i.d.F. vom 11.02.1992 (Nds. GVBl. S. 30), zuletzt geändert durch G vom 28.05.1996 (Nds. GVBl. S. 242)
- Niedersächsische Gemeindeordnung (NGO) i.d.F. vom 22.08.1996 (Nds. GVBl. S. 383), zuletzt geändert durch G vom 19.03.2001 (Nds. GVBl. S. 112)
- Niedersächsische Landkreisordnung, (NLO) i.d.F. vom 22.08.1996 (Nds. GVBl. S. 365), zuletzt geändert durch G vom 19.03.2001 (Nds. GVBl. S. 112)
- Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung - GemHVO) vom 17.03.1997 (Nds. GVBl. S. 90)
- Verordnung über die Kassenführung der Gemeinden (Gemeindekassenverordnung - GemKVO) vom 17.03.1997 (Nds. GVBl. S. 99)

Verwaltungsvorschriften zur Ausführung der Gemeindehaushaltsverordnung, kommunalhaushaltsrechtliche Verwaltungsvorschriften, öffentliches Auftragswesen, Vorrang des EU-Gemeinschaftsrechts, Vergabegrundsätze -RdErl. des MI v. 26.02.1974 (Nds. GVBl. S. 465), zuletzt geändert durch RdErl. Des MI v. 06.03.2001 (Nds. GVBl. S. 311) und RdErl. Des MI v. 12.06.2001 (Nds. MBl. S. 414)
Neufassung der Vorschriften über die Gliederung und Gruppierung der Haushaltspläne der Gemeinden und -Landkreise mit Anlagen und Haushaltsmustern -RdErl. Des MI vom 02.03.1979 -34.2-10300/2-(Nds. MBl. S. 445), zuletzt geändert durch Rd.Erl. des MI vom 11.12.1997 (Nd. GVBl. S. 455), mit Ergänzungen durch RdSchr. Des Niedersächsischen Landesverwaltungsamtes - Statistik -

Erklärung gemäß § 8 Abs. 4 der Prüfungsordnung für die Erteilung des Verwaltungs-Diploms betriebswirtschaftlicher Fachrichtung an der Verwaltung und Wirtschafts-Akademie Göttingen:

„Hiermit versichere ich, dass die vorliegende Arbeit von mir selbständig und ohne unerlaubte Hilfe angefertigt worden ist, insbesondere, dass ich alle Stellen, die wörtlich oder annähernd wörtlich aus Veröffentlichungen entnommen sind, durch Zitate als solche kenntlich gemacht habe.“

Northeim, 25.04.2002

Heinz Zietlow
Am Roten Stiege 4
37154 Northeim
Telefon: 0 55 51 / 91 16 56

Anstellungsbehörde
Gemeinde Katlenburg-Lindau
Bahnhofstraße 6
37191 Katlenburg-Lindau
Telefon: 0 55 52 / 99 37 27