



ARNIM GOLDBACH¹ / HEINZ ZIETLOW²

Sieben Jahre Doppik in Katlenburg-Lindau³ (2005-2011): Erste gefestigte Ergebnisse, Erfahrungen und Erkenntnisse

1. Vorgeschichte und Ausgangssituation sowie Problemstellung

Seit dem Haushaltsjahr 2006 gilt in Niedersachsen das „Doppische Gemeindehaushaltsrecht“ (im Folgenden kurz: „Doppik“).⁴ Es zeichnet sich durch eine „Drei-Komponenten-Rechnung“ (DKR) aus, mit der sowohl die Ressourcen- bzw. (pagatorische) Leistungswirtschaft als auch die Geldwirtschaft geplant, gesteuert und kontrolliert sowie die Veränderungen des Vermögens und der Schulden (und damit auch der Nettoposition bzw. des „Eigenkapitals“) dokumentiert wird.⁵ Die Kameralistik (in Form der Verwaltungskameralistik) kennt nur die „Geldbewirtschaftung“. Sie hat in Niedersachsen seit dem Haushaltsjahr 2012 „ausgedient“, sodass in Kommunen nun nur noch nach den Regeln der Doppik geplant, gewirtschaftet, gebucht und Rechenschaft abgelegt wird.⁶

Im Vorfeld dieser Entwicklung (also vor 2006) haben sich bereits einige niedersächsische Kommunen auf den „Weg zur Doppik“ gemacht – und zwar in Form von Pilotprojekten. Erste Pilotkommune war Uelzen, gefolgt von Katlenburg-Lindau, Samtgemeinde Dannenberg und Salzgitter. Besonders die Gemeinde Katlenburg-Lindau war mit dem Anspruch angetreten, nachzuweisen, dass auch kleine Kommunen mit der Reform nicht überfordert sind.⁷ Zugleich wurden damit die Grundlagen für den

¹ Prof. Dr. ARNIM GOLDBACH, Wissenschaftliche Beratung und Qualifizierung zur doppischen Gemeindehaushaltswirtschaft, Kapellenweg 2, 31303 Burgdorf-Otze.

² HEINZ ZIETLOW ist Kämmerer und Stellvertreter des Bürgermeisters der niedersächsischen Gemeinde Katlenburg-Lindau, Anschrift: siehe nächste Fußnote.

³ Gemeinde Katlenburg-Lindau, Bahnhofstraße 6, 37191 Katlenburg.

⁴ Siehe dazu die Textsammlung, herausgegeben von GOLDBACH (Hrsg.) 2011.

⁵ Siehe den Gesamtzusammenhang der Reform bei GOLDBACH (Hrsg.) 2011, Kap. A. Eine grundlegende Kommentierung des doppischen Gemeindehaushaltsrechts in Niedersachsen bieten LASAR / GROMMAS / GOLDBACH / ZÄHLE / DIEKHAUS 2011; ANDERS / HORSTMANN u. a. 2010. Eine lehrbuchartige Aufarbeitung leisten GOLDBACH / THOMSEN 2011; ANDERS / HORSTMANN u. a. 2011; LASAR 2011 (a und b); ROSE 2011; TRUCKENBRODT / ZÄHLE 2011.

⁶ In allen anderen Bundesländern (Flächenländer) gibt es ebenfalls ein doppisches Gemeindehaushaltsrecht, tw. aber nur optional.

⁷ Siehe den Erfahrungsbericht: GEMEINDE KATLENBURG-LINDAU 10/2005, S. 40 f.

Projektmoderator „Kommunale Datenverarbeitungszentrale Südniedersachsen (KDS)“ gelegt, in Verbundprojekten die Mitgliedskommunen zur Doppik zu führen.

Durch ein stringentes Projektmanagement war die Pilotkommune „Gemeinde Katlenburg-Lindau“ bereits Ende 2004 (nach knapp 2 Jahren Projektarbeit) in der Lage, auf die doppische Haushaltswirtschaft (ohne Parallelbetrieb, also mit „hartem“ Umstieg) umzustellen. Dies ermöglichte die Nutzung der damaligen Experimentierklausel in der Niedersächsischen Gemeindeordnung (NGO). So konnte Anfang 2005 der Hebel von der Kameralistik auf die Doppik umgelegt werden. Die „Erste Eröffnungsbilanz“ vom 01.01.2005 markiert den haushaltswirtschaftlichen Startpunkt der Doppik in Katlenburg-Lindau.¹

Inzwischen (Ende Mai 2012) wird der achte doppische Haushalt bewirtschaftet und es liegen sieben Jahresabschlüsse vor (sechs davon sind geprüft und beschlossen). Diese Zeitspanne (markiert zugleich die Übergangszeit zur Doppik) soll Anlass sein, anhand eines Zeitvergleichs der vorliegenden Jahresabschlüsse einige wesentliche Entwicklungen aufzuzeigen.² Damit soll demonstriert werden, wie solche (neuen) Zahlen für Beurteilungs- und Steuerungszwecke genutzt werden können.³ Denn die Zahlen haben ja keinen Selbstzweck, sondern sollen auf Probleme aufmerksam machen und Lösungsmöglichkeiten aufzeigen (Controllingfunktion).⁴

Dementsprechend werden nachfolgend anhand zentraler (und aggregierter) Zahlen aus den Jahresabschlüssen 2005 bis 2011 (unter Einschluss der Eröffnungsbilanz)

- wesentliche Entwicklungen dargestellt und (kurz) interpretiert (analysiert),
- einige Rückschlüsse gezogen und Steuerungsansätze abgeleitet,
- abschließend und zusammenfassend einige Probleme aufgezeigt.

¹ Siehe GEMEINDE KATLENBURG-LINDAU: Erläuterungsbericht für die erste Eröffnungsbilanz der Gemeinde Katlenburg-Lindau zum 1.1.2005. Internet: „<http://www.katlenburg-lindau.de/>“ (Pilotprojekt Doppik).

² Zwischenzeitlich wurde bereits über Erfahrungen berichtet: GEMEINDE KATLENBURG-LINDAU 12/2007, S. 37; ZIETLOW 4/2009, S. 120-124. Die Erfahrungen dienen eher der „Ideeengebung“ denn des kritiklosen Nachahmens. Gleichwohl scheinen einige Erfahrungen übertragbar.

³ Dass es hier einen erheblichen Steuerungsbedarf gibt, zeigt das Beispiel Nordrhein-Westfalen, wo ja schon seit 2009 alle Kommunen nach dem doppischen System arbeiten müssen: Nach Informationen der Deutschen Bundesbank (Monatsbericht April 2012, S. 8 f.) haben 2011 nur 11 von 430 Kommunen (vor allem kleinere) einen ausgeglichenen Haushalt (2,56 %) und ca. 10 % aller Kommunen hatten ein negatives Eigenkapital, waren also überschuldet. Da das Eigenkapital in den Bundesländern unterschiedlich weit gefasst wird (ohne und mit Sonderposten), müsste dieser Tatbestand freilich näher untersucht werden: Auf jeden Fall fällt auf, dass – wenn es so sein sollte – die Überschuldung eingetreten ist, obwohl in NRW die Eröffnungsbilanzen zum Zeitwert bewertet wurden und damit der „Ausgangspunkt der Doppik“ günstiger war als in anderen Bundesländern (auch günstiger als in Niedersachsen). Siehe zu den unterschiedlichen Bewertungsansätzen im Rahmen der Eröffnungsbilanz MARETTEK / DÖRSCHHELL / HELLENBRAND 2006.

⁴ Der vorliegende Beitrag versteht sich auch als Fortschreibung der Arbeit von ZIETLOW 4/2009. Auf die dort beschriebenen organisatorischen Erfahrungen wird verwiesen; sie werden hier nicht wiederholt.

2. Darstellung und Interpretation ausgewählter Jahresabschlussinformationen im Zeitvergleich – eine bestimmte Form der Jahresabschlussanalyse

2.1. Erster Bezugsrahmen für eine kennzahlenbasierte Jahresabschlussanalyse vor dem Hintergrund der Kennzahlenproblematik

Dieser Aspekt betritt bereits das Gebiet der Jahresabschlussanalyse. Die reine Darstellung der Jahresabschlüsse ist auf der Internetseite der Gemeinde zu finden. Darauf sei hier verwiesen (www.katlenburg-lindau.de).

Die Schritte der Jahresabschlussanalyse sind vielfältig und reichen von ersten Aggregierungen bis hin zu umfassenden Kennzahlensystemen mit qualitativen Begründungszusammenhängen.¹ Gegenstand der Jahresabschlussanalyse ist die sog. Drei-Komponenten-Rechnung (DKR) – auch mit Bezügen zur Planung:

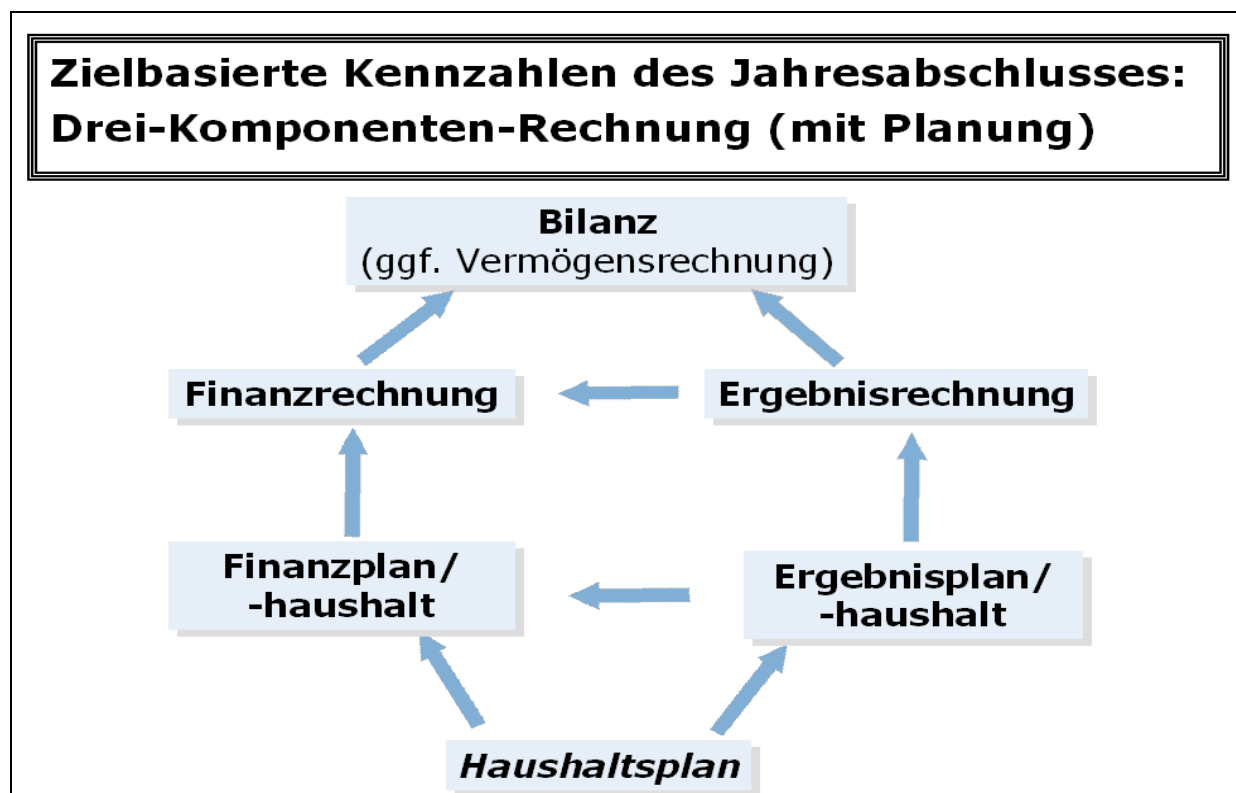


Abb. 1: *Drei-Komponenten-Rechnungsmodell als Basis der Jahresabschlussanalyse im Gesamtzusammenhang der kommunalen Haushaltswirtschaft*

Wir wollen zunächst einige aggregierte und aufbereitete Zahlen direkt aus dem Jahresabschluss präsentieren, um dann ausgewählte Kennzahlen zu gewinnen und zu interpretieren.

Dabei darf nicht aus dem Auge verloren werden, was Kennzahlen leisten – und was nicht. Anderfalls würde sich eine Erwartungshaltung an die Leistungsfähigkeit von Kennzahlen herausbilden, die nicht einzulösen ist. Die nachfolgende Übersicht fasst die wesentlichen Merkmale zusammen, indem sie oben links den Begriff umschreiben, oben rechts die Aufgaben von Kennzahlen definieren, unten links auf die An-

¹ Das ganze Spektrum der kommunalen (doppischen) Jahresabschlussanalyse zeigt LASAR 2011 (b).

forderungen eingehen und unten rechts die Gefahren und Risiken von Kennzahlen andeuten:

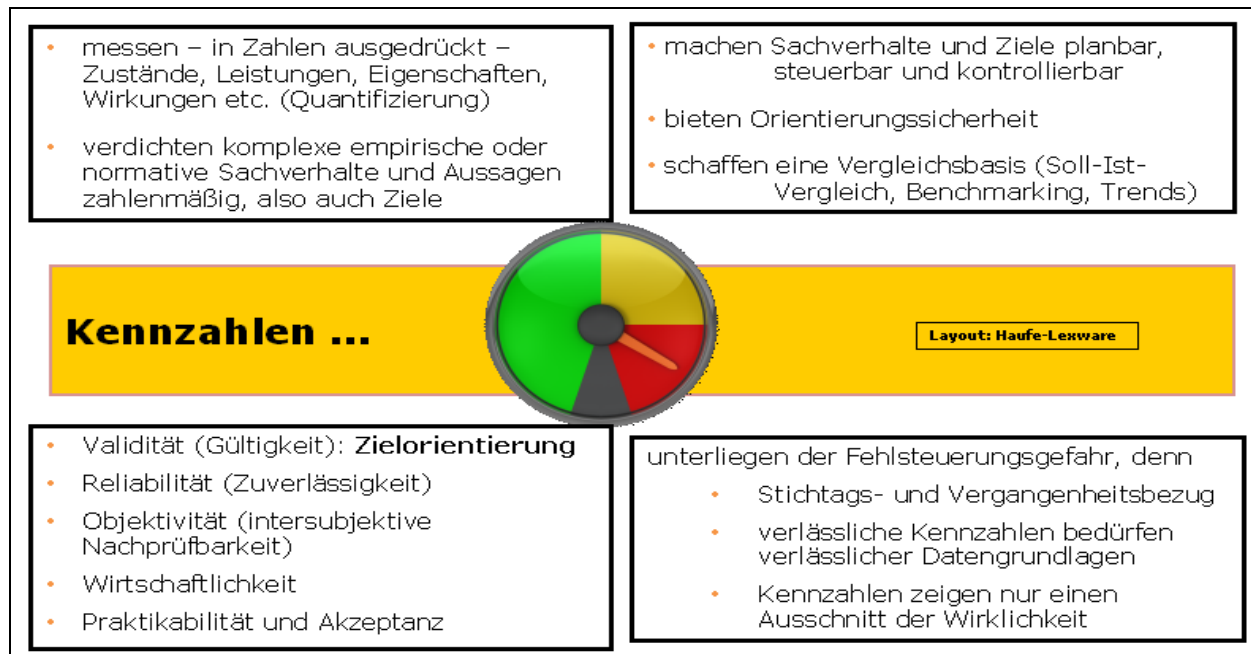


Abb. 2: Wesentliche Merkmale von Kennzahlen

Dabei ist für die praktische Arbeit mit Kennzahlen die messtheoretische Basis von wesentlicher Bedeutung für ihre Informationsqualität und Aussagekraft. Grundsätzlich unterscheidet man absolute und relative Kennzahlen:

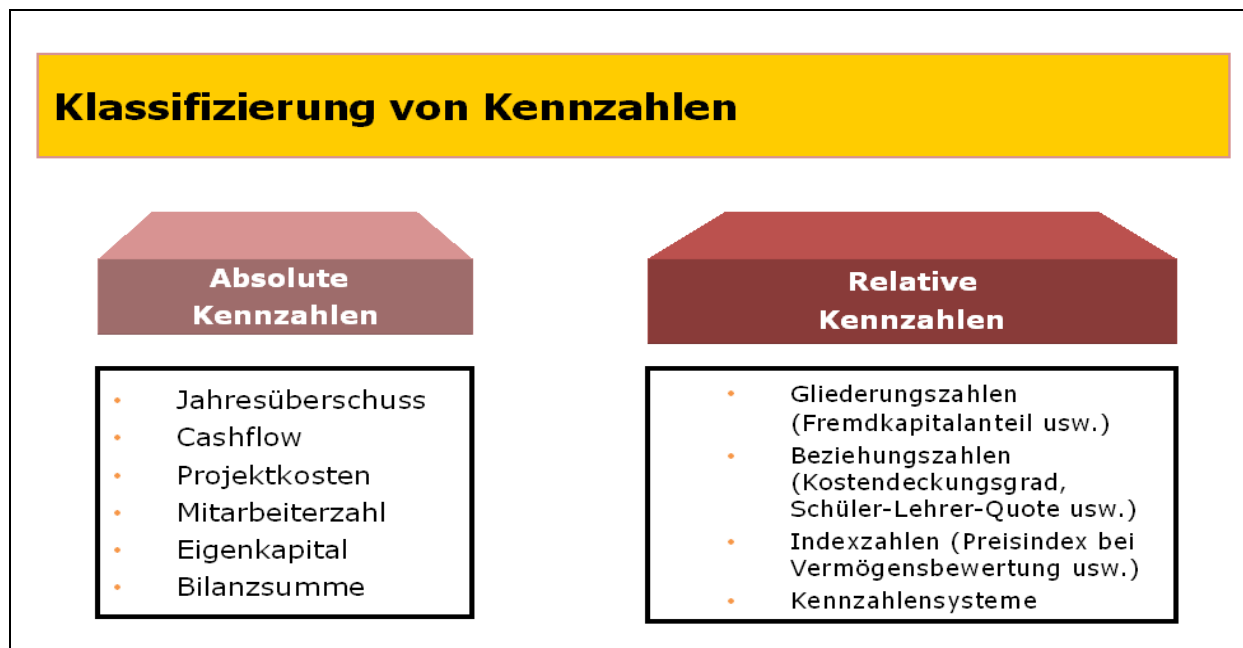


Abb. 3: Arten von Kennzahlen in systematischer Gliederung – mit Beispielen

2.2. Erste aggregierte Zahlen (einfache Kennzahlen) von Katlenburg-Lindau in absoluten und relativen Größen

Ausgangspunkt der doppelischen Haushaltswirtschaft ist die „Erste Eröffnungsbilanz“. Sie wird nachfolgend in aggregierter Form gezeigt und im Vergleich zu zwei anderen Kommunen verdeutlicht (sog. „Betriebsvergleich“ i. S. e. Kommunalvergleichs):¹

Eröffnungsbilanzen im Kommunalvergleich: absolut und aggregiert (Beträge in Mio. EUR)							
Erste Eröffnungsbilanzen aus Niedersachsen im Vergleich 01.01.2010 (Burgdorf), 01.01.2008 (Uetze), 01.01.2005 (Katlenburg-Lindau: KaLi)							
Aktiva				Passiva			
	Bgd.	Uetze	KaLi		Bgd.	Uetze	KaLi
Immaterielle Vermögensgegenstände	0,07	0,17	1,90	Nettovermögen, Rücklagen, SoPo	192,43	42,47	24,36
Sach-/ Infrastrukturvermögen	218,74	72,21	27,42	Schulden	14,33	26,40	3,01
Finanzvermögen	1,61	4,04	0,19	Rückstellungen	16,46	7,85	2,42
Liquide Mittel	2,68	0,02	0,29				
Aktive Rechnungsabgrenzung	0,30	0,28	0,00	Passive Rechnungsabgrenzung	0,18	0,00	0,01
	223,4	76,72	29,80		223,4	76,72	29,80

Abb. 4: Eröffnungsbilanzen ausgewählter Kommunen (mit Katlenburg-Lindau): absolute, aggregierte Beträge (Daten von Burgdorf noch vorläufig)

Die Darstellung zeigt die Größenordnungen der drei ausgewählten Kommunen in den jeweiligen Bilanzsummen. Um da eine größere Vergleichbarkeit herzustellen, sind relative Zahlen von größerem Interesse:

Eröffnungsbilanzen mit relativen Kennzahlen im Kommunalvergleich (in %)							
Erste Eröffnungsbilanzen aus Niedersachsen im Vergleich 01.01.2010 (Burgdorf), 01.01.2008 (Uetze), 01.01.2005 (Katlenburg-Lindau)							
Aktiva				Passiva			
	Bgd.	Uetze	KaLi		Bgd.	Uetze	KaLi
Immaterielle Vermögensgegenstände	0,03	0,22	6,38	Nettovermögen, Rücklagen, SoPo	86,13	55,36	81,74
Sach-/ Infrastrukturvermögen	97,91	94,12	92,01	Schulden	6,41	34,41	10,10
Finanzvermögen	0,72	5,27	0,64	Rückstellungen	7,37	10,23	8,12
Liquide Mittel	1,20	0,03	0,97				
Aktive Rechnungsabgrenzung	0,13	0,34	0,00	Passive Rechnungsabgrenzung	0,08	0,00	0,03
	100	100	100		100	100	100

Abb. 5: Eröffnungsbilanzen ausgewählter Kommunen (mit Katlenburg-Lindau): relative Größen (Anteilswerte)

¹ Layout für nachfolgende Übersichten: Haufe-Lexware.

Deutlich wird die überragende Bedeutung des Sachvermögens, wobei das Immobilienvermögen dabei wiederum einen überwältigenden Anteil hat. Da dieses Vermögen besonders „illiquide“ und langfristig ist, muss auch die Mittelherkunft entsprechend langfristige Mittel ausweisen. Allein das Eigenkapital (mit Sonderposten) hat tatsächlich eine große Bedeutung und relativiert damit die Schuldenhöhe zumindest der Gemeinde Katlenburg-Lindau und der Stadt Burgdorf. Andererseits bedeutet der hohe Anteil vor allem des Immobilienvermögens einen hohen Anteil an Fixkosten (bzw. Fixaufwand) und an „Geldferne“ (Vermögensstatus der „Illiquidität“). Beide Tatbestände haben zur Folge, dass trotz einer „guten Eröffnungsbilanz“ durchaus schwierige Haushaltslagen (hohe Fehlbeträge im Ergebnishaushalt bzw. Ergebnisplan) und große Liquiditätsprobleme (sprich hohe Liquiditätskredite) denkbar (und in der Realität auch beobachtbar) sind.

Deutlich wird ferner, dass die Schulden, die kameral nicht berücksichtigt wurden – nämlich die Rückstellungen – einen großen Anteil an der Gesamtverschuldung der Kommunen haben: Sie verdoppeln pauschal betrachtet die „reinen“ Geldschulden (sichere Verbindlichkeiten). Das wiederum ist für die Diskussion um die öffentliche Verschuldung ein nicht unerhebliches Argument.¹

Im achtjährigen Zeitvergleich ergibt sich folgendes „**Jahresabschlussbild**“ für Katlenburg-Lindau, wobei zunächst die absoluten Bilanzzahlen (in Mio. €) präsentiert werden:²

Posten	01.01.2005	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011	Tendenz
A1	1,90	1,90	1,72	2,05	2,06	2,06	2,10	2,11	Leicht steigend
A2	27,42	27,24	27,28	27,21	27,44	28,19	29,38	30,39	Ab 2008 steigend
A3	0,19	0,50	0,53	0,45	0,44	0,41	0,22	0,38	Nicht bedeutend
A4	0,29	0,30	0,39	1,39	1,37	1,05	1,19	1,20	Ab 2007 höher
A5	0,00	0,00	0,03	0,00	0,02	0,02	0,02	0,02	-----
BS	29,80	29,94	29,95	31,11	31,33	31,72	32,91	34,04	Stetig steigend
P1	24,36	24,47	24,66	24,80	25,02	25,03	26,16	27,20	Leicht steigend
P2	3,01	3,08	2,86	3,02	3,02	3,09	3,33	3,40	Anstieg 2010
P3	2,42	2,39	2,42	3,30	3,28	3,52	3,32	3,29	Anstieg 2007 Sonderfall
P4	0,01	0,01	0,01	0,00	0,02	0,08	0,11	0,15	-----
BS	29,80	29,94	29,95	31,11	31,33	31,72	32,91	34,04	Stetig steigend

Abb. 6: *Aggregierte Bilanzdaten in absoluten EUR-Beträgen von Katlenburg-Lindau im 8-Jahreszeitraum (d. h. mit Eröffnungsbilanz)*

¹ Diese Diskussion wird leider immer noch auf der Basis der „sicheren Verbindlichkeiten“ geführt – genau genommen noch nicht einmal auf dieser Basis. Neben den ignorierten Rückstellungen werden zumeist auch die sicheren Schulden unberücksichtigt gelassen, die nicht auf die Investitionsfinanzierung zurückzuführen sind. Die Pro-Kopf-Verschuldung berücksichtigt nur die Investitionskredite. Einige Zahlen berücksichtigen dagegen auch die Kassen- bzw. Liquiditätskredite. Aktuelle Zahlen zur Verschuldungssituation liefert die Deutsche Bundesbank unter www.bundesbank.de.

² Die genauen Geldbeträge finden sich im Anhang 1. Die Jahresabschlüsse sind alle geprüft.

Insgesamt betrachtet sind nur leichte Veränderungen zu beobachten. Sie zeigen tendenziell „leicht nach oben“. Vor allem die Bilanzsumme ist kontinuierlich gestiegen. Wichtig erscheint aber auch die Feststellung, dass die Nettoposition (also das „Eigenkapital“ in weiter Fassung – mit Sonderposten) stetig gestiegen ist. Das deutet darauf hin, dass in der Rechnung der Ergebnisbereich (Ergebnisrechnung) durchweg ausgeglichen war. Das bestätigt sich bei der späteren Analyse des Ergebnisbereichs.

Allerdings leiden diese monetären Werte in absoluten Größen daran, dass absolute Steigungen durchaus mit einer Senkung der Relativzahl „Anteilgröße bzw. Quote“ einhergehen kann. Deshalb sollen auch die relativen Daten präsentiert werden. Sie sind als Anteile der Posten in von Hundert (%) nachfolgend abgebildet:¹

Posten	01.01.2005	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011	Tendenz
A1	6,38	6,35	5,74	6,59	6,58	6,49	6,38	6,58	Etwa gleich
A2	92,01	90,98	91,09	87,47	87,58	88,86	89,27	87,58	2007 gesunken
A3	0,64	1,67	1,77	1,46	1,40	1,29	0,67	1,40	Nicht bedeutend
A4	0,97	1,00	1,30	4,48	4,37	3,31	3,62	4,37	2007 sprunghaft gestiegen
A5	0,00	0,00	0,10	0,00	0,06	0,06	0,06	0,06	unbedeutend
Ges. %	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	-----
P1	81,74	81,72	82,34	79,71	79,85	78,91	79,48	79,85	2007 gesunken: Rückstellung
P2	10,10	10,28	9,55	9,70	9,64	9,74	10,11	9,64	Leicht gesunken
P3	8,12	7,97	8,08	10,60	10,46	11,10	10,09	10,46	Anstieg 2007: Sonderfall
P4	0,03	0,03	0,03	0,00	0,06	0,25	0,33	0,06	unbedeutend
Ges. %	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	-----

Abb. 7: Aggregierte Bilanzdaten in relativen Anteilswerten (%) von Katlenburg-Lindau im 8-Jahreszeitraum (d. h. mit Eröffnungsbilanz)

Das Sachvermögen (A2) hat anteilig ein wenig an Bedeutung verloren, allerdings von einem sehr hohen Niveau aus. Dafür ist die Liquiditätslage leicht verbessert worden: Die Liquididen Mittel (A4) haben einmal (2007) einen deutlichen „Sprung“ nach oben gemacht. Aus dieser Perspektive² ist es nicht dramatisch, dass die Nettoposition (Eigenkapital in weiter Abgrenzung)³ ebenso leicht anteilig zurückgegangen ist (obwohl

¹ Rundungungenauigkeiten möglich.

² Aus einer anderen Perspektive könnte der Anteil an Liquididen Mitteln als recht hoch erscheinen, sodass der Verdacht aufkommen könnte, hier würden rentierliche Geldanlagen zu wenig genutzt worden sein. Das darf aber nicht überbewertet werden, da mit der Schlussbilanz nur eine Momentaufnahme erfolgt (nämlich zum 31.12.) und es sein kann, dass durch einen „großen Steuertermin“ dieser hohe Anteil begründet ist, der aber in Kürze schon wieder dahingeschmolzen sein kann. Weitere Aspekte der Liquiditätsausstattung werden etwas weiter unten diskutiert.

³ Hier ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass in Niedersachsen die Sonderposten mit zum „Eigenkapital“ gezählt werden, während in anderen Bundesländern die Sonderposten formalrechtlich nicht dazugehören (siehe dazu bei GOLDBACH 10/2009). Da in NRW die Sonderposten formal nicht zum Eigenkapital zählen, mag hier ein Grund dafür gegeben sein, warum etliche NRW-Kommunen (nämlich 10 % in 2011) so schnell in eine Überschuldungssituation geraten sind (siehe Deutsche Bundesbank: Monats-

absolut steigend). Dafür sind die „sicheren Schulden“ ebenso leicht rückläufig, während die „unsicheren Schulden“ (Rückstellungen) in 2007 sprunghaft gestiegen sind (Grund war eine besondere Pensionsrückstellung) und seitdem sogar anteilig leicht höher sind als die „sicheren Schulden“. Dies zeigt einmal mehr die Bedeutung einer allumfassenden Schuldenanalyse im Sinne des betriebswirtschaftlichen Fremdkapitals.

Das obige **insgesamt positive Gesamtbild in bilanzieller Hinsicht** müsste nun anhand der beiden „Planungsrechnungen“ Ergebnisrechnung und Finanzrechnung überprüft werden, um die Lage der Kommune umfassend würdigen zu können. Das soll nachfolgend geschehen:¹

ER/FR	Posten	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011	Tendenz
ER:21	Ord. JE	0	157	614	408	32	645	383	+
ER:24	Ao. JE	0	29	6	9	2	0	- 4	Fast +
ER	JE	0	186	619	417	34	645	379	+
FR:18	Cashflow	124	725	1.495	735	829	1.225	776	+
FR:32	Investition	- 129	- 374	- 643	- 711	- 1.241	- 1.195	- 848	+
FR:36	Finanztät.	60	- 235	138	42	95	91	74	+
FR:40	Hh-unw.	- 41	- 29	7	- 1	- 7	28	0	
FR:42	LM (EB)	304	390	1.388	1.370	1.046	1.195	1.196	+

Abb. 8: *Aggregierte Ergebnis- und Finanzdaten in absoluten Tsd.€-Beträgen von Katlenburg-Lindau im 7-Jahreszeitraum*

Auffallend sind in den **Ergebnisrechnungen (ER)** die durchweg positiven Jahresergebnisse, selbst im kritischen Jahr der Finanzkrise 2009. Aber auch danach hat sich – entgegen der Entwicklung in vielen anderen Kommunen – die „Delle“ erstaunlich schnell ausbügeln lassen. Hier bestätigt sich die absolute Erhöhung der Nettoposition („Eigenkapital“) aufgrund der Bilanzanalyse (siehe Abb. 6). *Dies ist insofern erstaunlich, als die Gemeinde mit dem Übergang zum doppelten Haushaltswesen 2005 aufgrund von hohen Abschreibungen über 300 % mehr „Haushaltsbelastung“ (in Form von einem schwerer erreichbaren Haushaltsausgleich) gegenüber den kameralen Vorjahren zu verkraften hatte.*²

Auch die Daten der **Finanzrechnungen (FR)** zeigen ein positives Gesamtbild: Der Cashflow ist stets positiv und deutlich über den Tilgungsbeträgen, sodass durchgängig „**Freie Spitzen**“ erwirtschaftet werden konnten. Auch die Investitionszahlen (negative Beträge) deuten positiv darauf hin, dass auf notwendige Investitionen offensichtlich nicht verzichtet wurde, was der Substanz mit Blick auf die Aufgabenerfüllung sicherlich dienlich ist. Dennoch konnte man erhebliche Liquide Mittel generieren, die in 2007 sogar noch einen Sprung nach oben machten, was ja auch bereits im relativen Bilanzanteil der Liquiden Mittel zum Ausdruck kam (siehe Abb. 7).

bericht April 2012, S. 9); andererseits haben die Kommunen insofern eine günstigere Ausgangslage, als sie ihr Vermögen in der (ersten) Eröffnungsbilanz zu Zeitwert bewerten mussten (siehe zu den Unterschieden bereits die Ausführungen in Kapitel 1). Siehe auch die Empfehlungen in Kapitel 4.

¹ Wir haben oben schon auf die „Gefahr“ hingewiesen, dass aufgrund der besonderen Bilanzstruktur von Kommunen die Bilder durchaus nicht unerheblich divergieren können.

² Vgl. ZIETLOW 4/2009, S. 123.

Wenn solche Schlüsse bereits durch die absoluten Zahlen begründet sind, so sollen nun in einem zweiten Schritt die jeweilige Veränderung gegenüber dem Vorjahr herausgearbeitet werden. Zunächst werden die absoluten Zahlen (auf ausgewählten Ebenen) kumuliert dargestellt (Abb. 9) und danach prozentual (Abb. 10).

ER/FR	Posten	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011	Tendenz
ER:21	Ord. JE	0	157	771	1.179	1.211	1.856	2.239	Recht stark steigend, außer 2009
ER:24	Ao. JE	0	29	35	44	46	46	42	Nicht bedeutend
ER	JE	0	186	805	1.222	1.256	1.901	2.280	Recht stark steigend, außer 2009
FR:18	Cashflow	124	849	2.344	3.079	3.908	5.133	5.909	Starke Eigenfinanzierung
FR:32	Investition	- 129	- 503	- 1.146	- 1.857	- 3.098	- 4.293	- 5.141	Invest. voll eigenfinanzierbar
FR:36	Finanztät.	60	- 175	- 37	5	100	191	265	Erst Netto-Tilgung

Abb. 9: Aggregierte Ergebnis- und Finanzdaten in kumulierten absoluten Tsd.€-Veränderungsdaten von Katlenburg-Lindau im 7-Jahreszeitraum – Rundungungenauigkeiten möglich

Die Zahlen belegen den guten Trend, „Eigenkapital“ aufzubauen und die Substanz zu erhalten. Die Ergebnishaushalte haben in der Rechnung stets mit Überschüssen abgeschlossen (sogar im schwierigen Krisenjahr 2009). Ob das ausreichend ist, um auch die *reale* Substanz zu erhalten, müssen die nachfolgenden relativen Veränderungsdaten zeigen (siehe Abb. 10).

Gleichwohl ist schon hier zu erkennen, dass die eigenfinanzierten Geldmittel (Cashflow) ausreichen, um alle Investitionen zu finanzieren. Auf Kredite hätte man nicht zurückgreifen müssen. Und in der Tat ist es auch zunächst zu einer Netto-Tilgung gekommen; danach sind in geringem Maße dennoch Kredite aufgenommen worden. Diese Tendenz entspricht der Entwicklung der Bilanzzahlen (siehe Abb. 6 und 7), wonach die Verschuldung in 2006 zurückgefahren wurde, sie danach aber moderat wieder aufgebaut wurde. Da dies c. p. aus Sicht des Eigenfinanzierungspotenzials (Cashflow) nicht nötig gewesen wäre, muss der Bestand an „Liquididen Mitteln“ angestiegen sein; und das war in der Tat so (siehe Abb. 6 – 8). *Freilich könnte sich hier eine Wirtschaftlichkeitsreserve dann aufgetan haben, wenn teurere Kredite ggf. auf Vorrat beschafft worden wären. Eine tiefer gehende Analyse zeigt aber, dass Kredite zu besonders günstigen Konditionen aufgenommen werden konnten, sodass in diesem Falle die Kreditaufnahme nicht nur rechtlich zulässig (weil für Investitionen aufgenommen), sondern auch wirtschaftlich sinnvoll war.¹ Zudem ist in Rechnung zu stellen, dass gerade dann eine ausreichend hohe Liquiditätsausstattung nötig ist, wenn das Vermögen in hohem Maße „liquiditätsfern“ ist, wie das beim kommunalen Vermögen (auch bei der Gemeinde Katlenburg-Lindau) durchweg der Fall ist (durch den hohen Anteil des immobilien Vermögens). Diese Argumentation zeigt zugleich, dass es wenig sachgerecht wäre, allein aus „vordergründigen“ Bilanzkennzahlen „endgültige Urteile“ über das Wirtschaftsgebaren einer Kommune abzuleiten; notwendig ist stets das Herausfinden tieferer Begründungszusammenhänge. Dazu können Bilanzkennzahlen nur einen „Anfangsverdacht“ liefern, mehr nicht (aber auch nicht weniger).*

¹ Damit waren beide Kriterien für die kommunale Kreditaufnahme nach §§ 111 und 120 NKomVG erfüllt.

Kumulierte Daten sind nur begrenzt aussagekräftig, wie oben schon beispielhaft angedeutet wurde. Ob die Steigerung der Nettoposition (also des „Eigenkapitals“) in Verbindung mit den Jahresüberschüssen im Ergebnisbereich und der Cashflow-Entwicklung im Finanzbereich ausgereicht haben, auch die reale Substanz zu erhalten, kann nur eine relative Veränderungszahl anzeigen, die dann auf die Preissteigerungsrate zu beziehen wäre¹. Solche relativen Veränderungsdaten werden mit der folgenden Übersicht angeboten (in % Veränderung gegenüber Vorjahr):

Bilanz / ER / FR	Posten	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011	Tendenz
ER:21	Ord. JE	(0)	Nicht definiert	+ 291	- 34	- 92	+ 1.916	- 41	Stark schwankend
ER:24	Ao. JE	(0)	Nicht definiert	- 79	+ 50	- 78	- 100	Nicht definiert	Nicht bedeutend
ER	JE	(0)	Nicht definiert	+ 233	- 33	- 92	+1.797	- 41	Stark schwankend
FR:18	Cashflow	--	+ 485	+ 106	- 51	+ 13	+ 48	- 37	Durchweg steigend
NP (EK)	NP-Entwickl.	+ 0,45 %	+ 0,78 %	+ 0,57 %	+ 0,89 %	+ 0,04 %	+ 4,51 %	+ 3,98 %	Gegen Vorjahr stetig steigend

Abb. 10: Aggregierte Bilanz-, Ergebnis- und Finanzdaten in relativen Veränderungsgrößen (in ganzen % gerundet) von Katlenburg-Lindau im 7-Jahreszeitraum – ausgewählte Größen

Die Ergebnisdaten zeigen neben der oben festgestellten positiven Entwicklung eine recht schwankende Entwicklung, eine volatile Entwicklung „auf hohem Niveau“. Der Cashflow aus der Finanzrechnung hat weniger Schwankungen zu verzeichnen und fällt von zwei Ausnahmen abgesehen stets mit höheren Finanzergebnissen auf.

Die Entwicklung der Nettoposition (analog „Eigenkapital“) ist – wie oben schon erkannt – durchweg positiv ansteigend. *Allerdings dürften die anfänglichen Steigerungsraten nicht ausreichen, die Preissteigerung beim Kommunalvermögen aufzufangen. Auch wenn hier keine konkrete Preissteigerungsrate ermittelt werden konnte, muss angesichts dieser sehr geringen Steigerungsraten befürchtet werden, dass die Substanz nur nominal, nicht aber real erhalten werden konnte. Dieses Bild dürfte sich allerdings in 2010 und 2011 in positiver Richtung verändert haben. **Dementsprechend bestätigt sich die These, dass eine „Preissteigerungsrücklage“ begründet erscheint – zumindest sollte darüber weiter nachgedacht werden.***

¹ Dabei stellt sich die Frage, welche Preissteigerungsrate als Bezugsbasis zugrunde zu legen ist. Der Verbraucherpreisindex jedenfalls wäre nicht die geeignete Größe (obwohl in der Diskussion sehr „vertraut“), da das Vermögen der Kommune keinen Verbrauchsbezug hat. Da das Immobilienvermögen bei Kommunen eine überragende Bedeutung hat, käme dagegen die Preisentwicklung bei solchen unbeweglichen Vermögensobjekten infrage. Da aber gibt es teilweise nicht unerhebliche Unterschiede: Die Grundstückpreise entwickeln sich anders als die Baupreise, um nur ein Beispiel zu nennen. Vielleicht ist es zunächst ausreichend, einen groben Durchschnittssatz anzunehmen, der anhand der einschlägigen Zahlen des Statistischen Bundesamtes zu ermitteln ist. Regionale „Besonderheiten“ könnten bei einer verfeinerten Analyse zu einem späteren Zeitpunkt berücksichtigt werden.

Dennoch zeigt die zusammengefasste (nachfolgende) Darstellung, dass gerade der dynamische Verschuldungsgrad (letzte Zeile) eine recht positive Gesamtlage der Gemeinde signalisiert:¹

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
NP (EK) (€)	24,36	24,47	24,66	24,80	25,02	25,03	26,16	27,20
NP/BS (v. H.)	81,74	81,72	82,34	79,71	79,85	78,91	79,48	79,91
FK/NP (VG)	0,22	0,22	0,21	0,25	0,25	0,27	0,26	0,25
FK/Cf (Jahre)	----	44,2	7,3	4,2	8,6	8,1	5,5	8,8

Abb. 11: Zusammengefasste Kernzahlen für die Gemeinde Katlenburg-Lindau

Hier würde sich nun anbieten, diesen Zeitvergleich durch einen Kommunalvergleich zu ergänzen. Aber dafür fehlen momentan die Vergleichsdaten in hinreichendem Umfang.

Dafür kann aber für die „Eigenkapitalquote“ (Anteil der Nettoposition an der Bilanzsumme) eine Norm in „vorsichtiger Betrachtung“ dahin gehend formuliert werden, dass ein Anteil von 40 % nicht unterschritten werden sollte.² Allerdings wäre da die bereits angesprochene Problematik zu klären, welchem Bereich die Sonderposten zuzuordnen sind: dem „Eigenkapital“ oder dem Fremdkapital (siehe Erläuterungen zu Abb. 7). Da wir hier – wie an anderer Stelle gezeigt wurde – die Sonderposten zu einem erheblichen Anteil wirtschaftlich dem Eigenkapital zugehörig betrachten, kann grundsätzlich die Nettositionsquote (im Sinne von Eigenkapital) als „problemlos“ bezeichnet werden.

¹ Die letzte Zeile verwendet schon eine Kennzahl, die als „vertieft“ angesehen werden kann und damit den Übergang zum nächsten Kapitel vorbereitet.

² Siehe BUDÄUS / HILGERS 4/2010, S. 26.


3. Vertiefte Kennzahlenanalyse zur Ableitung von Beurteilungs- und Steuerungsansätzen

3.1. Ziele als Voraussetzungen für eine sinnvolle Analyse und Steuerung der Kommune durch Kennzahlen

Bereits die grobe und „oberflächliche“ Kennzahlenanalyse des vorangegangenen Kapitels hat deutlich werden lassen, dass sachgerechte Urteile und Steuerungsansätze der Zielorientierung bedürfen. Ohne Zielbasis gibt es keine gerechten Urteile, denn sie erfordern eine normative Basis.

Da wir den Jahresabschluss untersuchen, liegt es nahe, sich auch auf *die* Ziele der Kommune zu konzentrieren, die mit dem Jahresabschluss in Form der Drei-Komponenten-Rechnung zu messen sind.¹ Sie sind im kommunalen Haushaltsrecht explizit kodifiziert:

Monetäre Ziele im kommunalen Haushalt als Grundlage für Jahresabschlusskennzahlen (§ 110 NKomVG)



- **Haushaltsausgleich**
- **Zahlungsfähigkeit**
- **Sicherung der Investitionsfinanzierung**
- **Schuldendeckungsfähigkeit**

Abb. 12: Die finanzwirtschaftlichen (monetären) Ziele der Kommune

Diese Zielgrößen² sind die Bezugsbasis für die nachfolgenden fundierteren Jahresabschluss-Kennzahlen.

¹ Mit dieser Einschränkung wird schon angedeutet, dass auch mit dem doppischen Jahresabschluss nicht alle Ziele einer Kommune zu erfassen sind. Im Gegenteil: Es könnte sogar dazu kommen, dass zwar ein Haushaltsausgleich erzielt wird, die eigentliche kommunale Aufgabe aber auf der Strecke bleibt – und umgekehrt. Dieser „Zielkonflikt“ ist nicht neu und auch nicht „typisch doppisch“, aber er wird durch das neue doppische Haushaltsrecht augenfälliger, da nun ja auch produktorientierte Ziele und Kennzahlen definiert werden sollen (siehe § 4 Abs. 7 und § 21 Abs. 2 GemHKVO – jeweils kommentiert bei LASAR / GROMMAS / GOLDBACH / ZÄHLE / DIEKHAUS 2011, Kap. B).

² Definiert im Rahmen der Kommentierung von § 110 NKomVG bei LASAR / GROMMAS / GOLDBACH / ZÄHLE / DIEKHAUS 2011, Kap. A.

3.2. Ausgewählte „tiefere“ Kennzahlen der doppischen Jahresabschlüsse

Die drei nachfolgenden Übersichten geben einen Überblick über das „Kennzahlenangebot der (öffentlichen) Betriebswirtschaftslehre“ aus dem Bereich der Drei-Komponenten-Rechnung (DKR).¹ Zunächst wird die Bilanzbasis herangezogen:

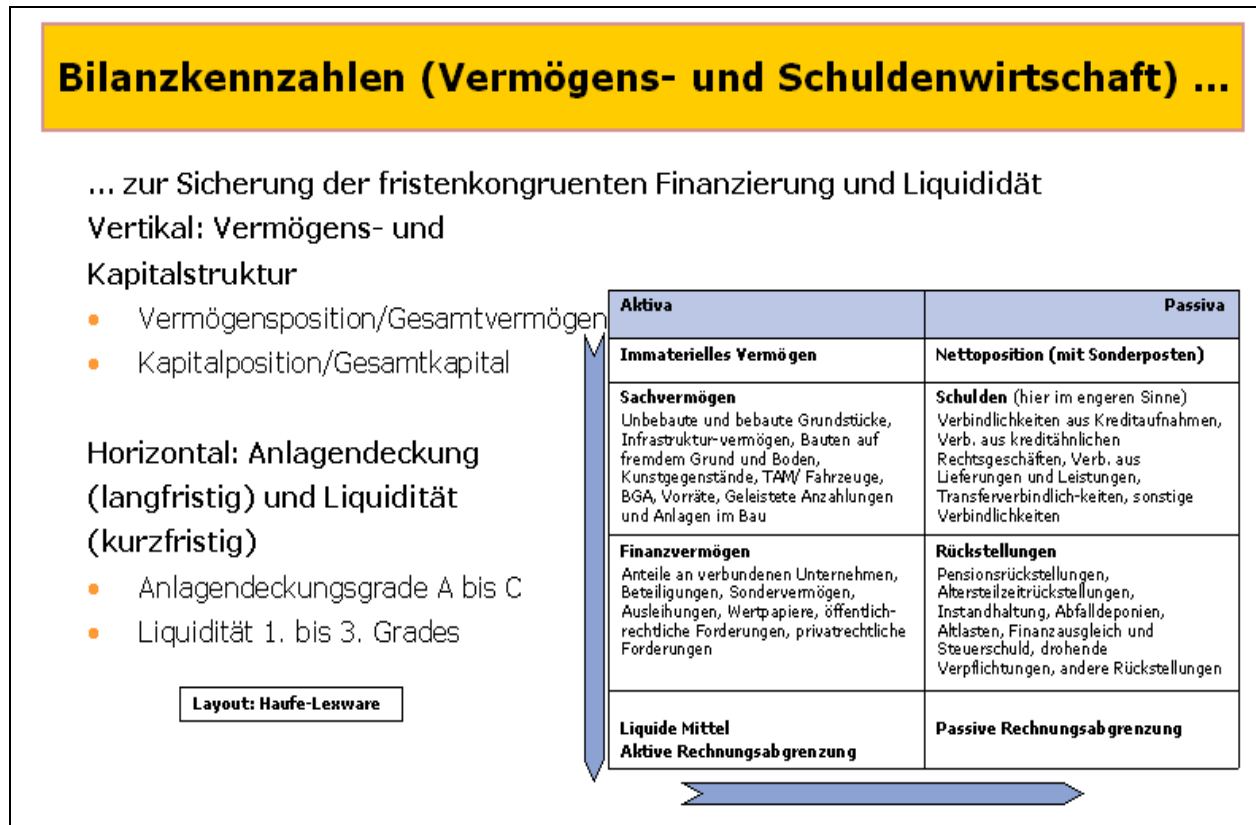


Abb. 13: Pool für Bilanzkennzahlen


Wir werden sogleich die horizontalen Bilanzkennzahlen näher unter die Lupe nehmen. Zunächst werden aber ausgewählte Kennzahlen aus dem Ergebnis- bzw. Leistungsbereich vorgestellt.² Dabei wird auch auf ein wichtiges Medium (nicht zuletzt für Controllingzwecke) hingewiesen, das die Aufmerksamkeit auf die besonders problematischen Aspekte lenken soll: die Ampelfarben, die inzwischen auch von vielen Software-Konzepten verwendet werden.

¹ Siehe ausführlich und mit praktischer Anwendung GNIELKA 2006.

² Da liegt auch ein Schwerpunkt der Kennzahlenkonzeption des Landes Niedersachsen für die Kommunalaufsicht: „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen; Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR), RdErl.d.MI v. 8.2.2011 – 33.1-10300/3 – VORIS 20300. Zur Kritik siehe die Diskussion im Rahmen der Kommentierung von § 23 GemHKVO bei LASAR / GROMMAS / GOLDBACH / ZÄHLE / DIEKHAUS 2011, Kap. B.

Ergebniskennzahlen (Ressourcenwirtschaft) ...

... für den **Haushaltsausgleich**, z. B.:

Kennzahl	Ermittlung / Aussage			
		Ordentl. und außerord. Ergebnis positiv (ausgegl.)	Ordentl. Ergebnis deutlich besser als Jahresergebnis	Ordentl. und außerord. Ergebnis negativ
Quoten ordentliches vs. außerordentliches Ergebnis (Problem: unterschiedliche Abgrenzungen in den BL)	Ordentliches Jahresergebnis vs. Jahresergebnis zeigt die Nachhaltigkeit der Ressourcenwirtschaft (Schutz der Generationen / Generationengerechtigkeit)	hoch	mittel	niedrig
Steuerquote	Steuererträge u.ä. / Gesamterträge (Ausdruck der Nachhaltigkeit)	hoch	mittel	niedrig
Entgeltquote	Gebührenerträge und Beiträge / Gesamterträge (Nachhaltigkeit)	hoch	mittel	niedrig
Zuwendungsquote	Auflösungserträge / Abschreibungen (Ausdruck der Unterstützung von außen)	hoch	mittel	niedrig
Personalintensität	Personalaufwand / Beschäftigtenzahl (je nach Aufgabe: z. B. Routine oder Projekt)	Je nach Aufgabe	Je nach Aufgabe	Je nach Aufgabe


Layout: Haufe-Lexware

Abb. 14: Ausgewählte Ergebniskennzahlen

Neben den Ergebniskennzahlen sind auch Finanzkennzahlen von Bedeutung. Da haben wir den Cashflow bereits kennengelernt und daraus sogar schon den „Dynamischen Verschuldungsgrad“ ermittelt (siehe Abb. 11 letzte Zeile):

Finanzkennzahlen (Geldwirtschaft) ...

Zur Sicherung der **Zahlungsfähigkeit** und **Investitionsfinanzierung**, z. B.:

Kennzahl	Ermittlung / Aussage			
		Deutlich positiv bzw. steigend	Leicht positiv / nahe Null bzw. sinkend	Negativ bzw. sinkend
Cashflow (möglichst kombiniert mit anderen Kennzahlen: z. B. dynam. Verschuldung)	Ertrageinzahlungen minus Aufwandsauszahlungen zeigt Innenfinanzierungskraft aus kommunaler (laufender, ordentlicher) Tätigkeit	Hoch (aber Abschr.)	Mittel (s. links)	Niedrig (s. links)
Investitionsintensität (Erneuerung Vermögen)	Investitionen im Hhj. minus Vorjahr / Vorjahresinvestitionen	Hoch (kaum Kredite)	Mittel (mehr Kredite)	Niedrig (hohe Kredite)
Investitionsdeckung (Begrenzung der Verschuldung)	Cashflow / Nettoinvestitionen (bei Sachanlagen)			

Layout: Haufe-Lexware

Abb. 15: Ausgewählte Finanzkennzahlen (insbesondere auf Basis des Cashflow)

Aus diesem „Angebot“ sollen hier zunächst zwei horizontale Bilanzkennzahlen ausgewählt und über die siebenjährige Zeitspanne betrachtet werden.¹ Es handelt sich dabei um die Kennzahlen zur Ermittlung der Anlagendeckung und um Liquiditätskennzahlen (siehe Abb. 13).² Da dort aber stets jeweils drei Kennzahlen angeboten werden, sind davon zunächst die aussagekräftigsten herauszuarbeiten.

Bei den Anlagendeckungsgraden (ADG) A bis C ist „theoretisch“ der ADG die aussagekräftigste Größe, da sie die Fristenkongruenz am genauesten misst. Allerdings liegen zur Abgrenzung der langfristigen Größe nicht immer die nötigen Berechnungsdaten vor, sodass man sich regelmäßig mit dem **ADG B** begnügen muss, was auch wir tun wollen (Fettdruck):³

Anlagendeckung A = „Eigenkapital“ / Anlagevermögen

Anlagendeckung B = (EK + Ifr. FK) / Anlagevermögen

Anlagendeckung C = Ifr. Kapital / Ifr. Vermögen

- Ermittlung: Sowohl in den Positionen des langfristigen Kapitals als auch im Anlagevermögen stecken ggf. kurzfristige Teile (nicht aus der Bilanz zu erkennen), Anlagenspiegel und Schulden- bzw. Verbindlichkeitenübersicht hinzunehmen, keine genaue Fristigkeiten bei Rückstellungen zu bestimmen
- Aussagekraft: Fristenkongruente Finanzierung von kommunalen Investitionen („goldene Finanzierungsregel“)
- Probleme: AD A wenig kommunalrelevant (und Abgrenzung des EK in den Bundesländern recht unterschiedlich geregelt)
- Auswahl: *Anlagendeckung C* - ggf. *B*: Norm=100 % (bzw. >=1)

Abb. 16: System von Anlagendeckungsgraden

Eine fristenkongruente Finanzierung ist dann anzunehmen, wenn das langfristige Vermögen (Anlagevermögen) nicht höher ist als das langfristige Kapital (Nettoposition und langfristiges Fremdkapital).

Bei den drei Liquiditätsgraden ist der **Liquiditätsgrad 2** zu bevorzugen:⁴

¹ Zur konzeptionellen Grundlage siehe GOLDBACH 5/2007 und GOLDBACH 12/2011(c).

² Diese Doppelstrategie – Eigenkapital- und Liquiditätsvorsorge – verfolgt jetzt auch die neue Basel III-Regelung (siehe dazu die Informationen der DEUTSCHEN BUNDESBANK in den Finanzstabilitätsberichten 2010, S. 105 ff., und 2011, S. 67 ff.).

³ Wie nachfolgend deutlich gemacht wird, müssten zur Fristeneinteilung die Anlagenübersicht sowie die Forderungs- und Schuldenübersicht herangezogen werden. Die lagen aber mit belastbaren Zahlen nicht durchgängig vor. Deshalb wird hier das Anlagevermögen als Summe aus Immateriellem Vermögen plus Sachvermögen ohne Vorräte plus Finanzanlagen (also Anteile und Beteiligungen) bestimmt. Das langfristige Kapital setzt sich zusammen aus der Nettoposition, den Investitionskrediten und den Pensionsrückstellungen (Altersteilzeitrückstellungen sind eher mittelfristig und werden hier nicht berücksichtigt).

⁴ Wie nachfolgend deutlich gemacht wird, müssten zur Fristeneinteilung die Forderungs- und Schuldenübersicht herangezogen werden. Die lagen aber durchgängig mit belastbaren Zahlen nicht vor. Deshalb wird hier das „Geldvermögen“ als Summe aus liquiden Mitteln plus Finanzvermögen ohne Anteile und Beteiligungen plus Aktive Rechnungsabgrenzung bestimmt. Das kurzfristige Kapital setzt sich zusammen aus Schulden ohne Investitionskredite plus Rückstellungen ohne Pensionsrückstellungen (also mit Altersteilzeitrückstellungen als mittelfristiger Posten) plus Passive Rechnungsabgrenzung.

Liquiditätsgrad 1	=	Liquide Mittel / kurzfristiges FK
Liquiditätsgrad 2	=	Geldvermögen / kurzfristiges FK
Liquiditätsgrad 3	=	Umlaufvermögen / kurzfristiges FK

- Ermittlung: Problem der Bestimmung der Fristigkeit, allein aus der Bilanz nicht zu erkennen, kurzfristiges Fremdkapital nur aus Schulden- bzw. Verbindlichkeitenübersicht zu entnehmen, kurzfristige Rückstellungen tw. gar nicht erkennbar
- Aussagekraft: Fristenkongruenz im kurzfristigen Bereich zur Sicherung der „dauerhaften“ Zahlungsfähigkeit
- Probleme: L 1 sehr volatil, L 3 wenig kommunalrelevant
- Auswahl: *Liquidität 2. Grades (L 2): Norm=100 % (bzw. >=1)*

Abb. 17: System von Liquiditätsgraden

Eine hinreichende Liquiditätsausstattung ist dann anzunehmen, wenn die liquiden Mittel und die kurzfristigen Forderungen (einschl. Wertpapiere) ausreichen, um die kurzfristigen Verbindlichkeiten zu erfüllen.

3.3. Ausgewählte „tiefere“ Kennzahlen für Katlenburg-Lindau

Die folgende Übersicht zeigt die oben beschriebenen Kennzahlen für Katlenburg-Lindau im Zeitablauf (zusammen mit bereits vorgestellten Kennzahlen):¹

Posten	01.01.2005	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011	Tendenz
AD B > 100%	101 %	102 %	103 %	105 %	104 %	103 %	102 %	103 %	Konstant Bedingung erfüllt
L 2 > 100 %	240 %	344 %	351 %	301 %	299 %	189 %	188 %	225 %	Über der Norm, aber ...???
NP-Quote ²	81,74	81,72	82,34	79,71	79,85	78,91	79,48	79,91	In 2007 gesunken (Sonderfall)
Stat. VG ³	0,22	0,22	0,21	0,25	0,25	0,27	0,26	0,25	In 2007 gestiegen (Pensions- rückstellung)
Dyn. VG ⁴ Jahre	(EEBil)	44,2 Jahre	7,3 Jahre	4,2 Jahre	8,6 Jahre	8,1 Jahre	5,5 Jahre	8,8 Jahre	2007 trotz höherem FK bessere Schulden- lage

¹ Siehe die Hinweise in den Fußnoten zu Abb. 16 und 17. Die Anlagendeckungsgrade und Liquiditätsgrade werden in v. H. in ganzen Zahlen ausgedrückt (gerundet).

² „Eigenkapitalquote“ = Nettoposition / Bilanzsumme

³ Statischer Verschuldungsgrad = Nettoposition / Fremdkapital Dabei ist zu berücksichtigen, dass hier die Sonderposten pauschal zur Nettoposition (also zum „Eigenkapital“) gerechnet werden. Das ist in anderen Bundesländern nicht so; dort zählt man formalrechtlich die Sonderposten nicht zum Eigenkapital (z. B. in Sachsen-Anhalt und in Thüringen).

⁴ Dynamischer Verschuldungsgrad = Fremdkapital / Cashflow Hier ist in Rechnung zu stellen, dass der Ausweis in der Finanzrechnung zum Cashflow möglicherweise ungenau ist, da er auch außer-

Zuwendungsquote ¹	----	63,7 %	48,6 %	67,0 %	73,5 %	55,9 %	53,0 %	57,6 %	Erheblicher Anteil an Förderungsfinanzierung
------------------------------	------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--

Abb. 18: Ausgewählte fundierte Jahresabschlussdaten im Zeitablauf (Fortsetzung von Abb. 11) – Berechnung aufgrund von leicht gerundeten Basis-Daten

Die Zahlen bestätigen die obigen Aussagen, dass die Lage der Kommune insgesamt positiv ist:

- Die langfristig gebundenen Mittel im Anlagevermögen sind auch langfristig finanziert, die Finanzierung erscheint – gemessen an der Norm (≥ 1 oder 100%) also fristenkongruent. Mit dieser „homogenen“ Entwicklung sind auch zukünftige Entwicklungen positiv zu erwarten.
- Die Liquidität scheint – gemessen am Liquiditätsgrad 2 mit der Norm ≥ 1 oder 100% - ebenfalls gesichert, sodass die Zahlungsfähigkeit über die gesamte Betrachtungszeit gewährleistet war. Mit dieser Entwicklung über acht Jahre kann auch die Zukunft wohl gut bewältigt werden. Allerdings könnte die grundsätzliche Frage diskutiert werden, ob es nicht in Zukunft besser wäre, aus der reichhaltigen Liquidität vermehrt Investitionen zu finanzieren und damit die Verschuldung in noch engeren Grenzen zu halten. Allerdings hat die oben angestellte Analyse (siehe Abschnitt 2.2) gezeigt, dass auch eine Kreditaufnahme bei guter Liquiditätslage zulässig, notwendig und wirtschaftlich begründet sein kann.
- Auf die „Eigenkapital“-Quoten und statischen Verschuldungsgrade ist schon eingegangen worden (siehe Kap. 2). Sie bestätigen hier die positive Grundlage der Kommune.
- Der dynamische Verschuldungsgrad zeigt die Fähigkeit an, mit selbst erwirtschafteten Mitteln (aus kommunaler Tätigkeit) – also mit dem Cashflow – die Schulden zu tilgen: Wie lange brauchte man dazu, wenn der Cashflow in der jeweiligen Höhe dauerhaft anfiel und nicht für andere Zwecke als zur Schuldentilgung (z. B. für Investitionen) verwendet würde. Wenn man als „gute Norm“ faustformelhaft 10 Jahre annimmt,² so liegt die Kommune in den letzten sechs Jahren deutlich darunter; das ist in dieser Tendenz sicherlich eine wertvolle Bestätigung der Grundbeurteilung der Kommune.
- Die Zuwendungsquote liegt durchgängig über 50 %, d. h. mindestens die Hälfte der Investitionen ist mit Zuwendungen finanziert worden. Die Gemeinde scheint bei der Generierung von Zuwendungen recht erfolgreich gewesen sein. Das erklärt z. T. auch die geringe Verschuldung. Darüber hinaus wird hier deutlich, dass der Sonderposten Investitionszuwendungen tatsächlich primär „Eigenkapitalcharakter“ hat und damit sinnvollerweise der Nettosition zugerechnet wird.³

ordentliche Zahlungsgrößen enthalten kann; denn die niedersächsische Finanzrechnung unterscheidet nicht nach ordentlichen und außerordentlichen Zahlungen.

¹ Zuwendungsquote = Erträge aus der Auflösung von Sonderposten / Abschreibungen (in v. H.). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Auflösungserträge nicht nur die Sonderposten aus Investitionszuwendungen erfassen, sondern alle; freilich bildet der SoPo Zuwendungen den größten Anteil.

² Wenn man als generelles Ziel die „Generationengerechtigkeit“ akzeptiert (was wir hier tun), dann dürfte die Höchstenschuldungsdauer nicht höher als 30 Jahre, also eine Generation, sein.

³ Das ist – wie bereits betont – in anderen Bundesländern anders (z. B. Sachsen-Anhalt und Thüringen).

3.4 Ausgewählte Schlussfolgerungen und Steuerungsansätze

Nachdem auf der Grundlage von Kennzahlen Beurteilungen (also Wertungen) möglich waren (unter Setzung von Normgrößen), stellt sich nun die Frage, welche Schlüsse daraus gezogen werden können und welche Konsequenzen daraus erwachsen sollten. Dieser letzte Schritt betont also die Steuerungs- und Entscheidungsebene und ist Ausdruck der Controllingfunktion.¹

Damit die Gefahr von Fehlsteuerungen möglichst in engen Grenzen gehalten wird, sind die Kennzahlen auf ihren validen Informationsgehalt zu prüfen. Umgekehrt: Es ist zu fragen, welchen einschränkenden Bedingungen Kennzahlen unterliegen. Darüber informiert im Überblick die folgende Abbildung:

Probleme der Kennzahl(en) bedeuten Grenzen für Controlling / Steuerung / Verwaltungsführung:

- Vergangenheits- und Stichtagsorientierung: nur sehr eingeschränkt geeignet für zukunftsorientierte Entscheidungen.
- Fehler und Ungenauigkeiten im Jahresabschluss prägen auch die entsprechenden Kennzahlen und schränken deren Aussagekraft ein.
- Kennzahlen erfassen grundsätzlich nur einen (mehr oder weniger großen) Ausschnitt aus der Wirklichkeit, haben also Modellcharakter und müssen deshalb auf die Gültigkeit hin überprüft werden (Validitätsproblem).
- Kennzahlen sind stets an den relevanten Zielen auszurichten, weil sonst keine ziel- bzw. wirkungsorientierte Steuerung der Verwaltung möglich ist. Achtung: Fehlsteuerungsgefahr!

Abb. 19: Kritikpunkte zum Gebrauch von Kennzahlen

Unter diesen „kritischen Perspektiven“ ist stets ein vorsichtiger Umgang mit Kennzahlen angezeigt. *Sie sind nie selbsterklärend, sondern bedürfen stets der ausgewogenen Interpretation.* Sie müssen auch abgesichert kommuniziert werden, weil Kennzahlen sonst ein Eigenleben entwickeln können, und dann mehr Schaden anrichten als Nutzen bringen.²

Deshalb soll in die vorliegenden Daten auch nicht mehr hineininterpretiert werden, als sie aussagen können. Gleichwohl sind bereits oben einige Schlussfolgerungen angedeutet worden, die nachfolgend zu präzisieren und zu erweitern sind:

- Die Kommune hat eine solide finanzwirtschaftliche Basis. Auch die finanzielle Leistungsfähigkeit war und ist gesichert, was eine positive zukünftige Entwicklung erwarten lässt. Diese positive Entwicklung gilt es zu sichern. Das ist angesichts des Demografieproblems wahrlich kein Selbstläufer, sondern bedarf erheblicher Anstrengungen. Der hohe Anteil an unbeweglichem Vermögen ist bei rückläufiger

¹ Siehe dazu auch die Kommentierungen von § 21 GemHKVO und § 23 GemHKVO in LASAR / GROMMAS / GOLDBACH / ZÄHLE / DIEKHAUS 2011, Kap. B.

² Das Beispiel der Rating-Agenturen im Verlauf der Finanz- und Staatsschuldenkrise sollte da „mahnendes Vorbild“ sein.

Auslastung in Gefahr, hohe Leerkosten zu zeitigen, die jeden Haushalt in Gefahr bringen können. Deshalb ist zu überlegen, ob nicht bzw. wo eine „gezielte und vorsichtige, aber frühzeitige Rückführung“ im Sinne eines Abbaus von Überkapazitäten möglich ist.¹ Sollte dagegen ein „geordneter Rückzug“ nicht gewollt sein, so müsste überlegt werden, wie dem Bevölkerungsrückgang entgegengewirkt werden könnte.² Und in der Tat sind - auch politisch - die Probleme in Katlenburg-Lindau erkannt und zumindest „andiskutiert“ (insbesondere verstärkte kommunale Zusammenarbeit, Gewerbeansiedlung mit dem Ziel Bevölkerungsansiedlung, Infrastrukturverbesserung hinsichtlich Nutzung der elektronischen Medien und Netzdienste).

- Die ausgeglichenen Haushalte im Ergebnisbereich (Ressourcen für kommunale Leistungen) sind zwar grundsätzlich positiv zu sehen; sie haben aber erst zum Ende des Betrachtungszeitraumes eine reale Substanzerhaltung ermöglicht. Hier wäre zu überlegen, ob nicht für jedes zukünftige Haushaltsjahr eine Substanzerhaltungsrücklage eingeplant (und dann hoffentlich auch realisiert) wird.³
- Trotz ausgeglichener Haushalte und einer guten Vermögens- und Schuldenlage kann es vorkommen, dass die eigentlichen Aufgaben der Kommune nicht hinreichend gut erfüllt werden. Die Ursache dafür ist in der Tatsache zu suchen, dass es in der Verwaltung keinen Markt gibt, der Nutzengrößen generiert. Demnach muss eine Kommunalverwaltung auch Ziele mit Kennzahlen definieren (siehe § 4 Abs. 7 GemHKVO und § 21 Abs. 2 GemHKVO), mit denen man solche „Aufgabenerfüllungsgrade“ messen kann. Die Gemeinde Katlenburg-Lindau ist sich dieser Konfliktsituation und Notwendigkeit bewusst. Deshalb hat sie – ausgehend von einem ausgewählten Organisationsbereich der Gemeinde, die Dorfgemeinschaftshäuser – ein Ziel- und Kennzahlenkonzept auf dem Ordnungssystem einer Balanced Scorecard entwickelt, das für den Haushaltsplan 2012 bereits rechtlich und politisch relevant geworden ist.⁴ Außerdem will die Gemeinde – gewissermaßen als allgemeinsten Handlungsrahmen – ein Leitbild entwickeln, wofür es ebenfalls bereits konzeptionelle Ansätze gibt.⁵

¹ Die Gemeinde Katlenburg-Lindau ist da mit der Entwicklung eines „Leerstandskatasters“ auf einem guten Weg. Das Beispiel „Grundstücke“ („Entlastung“ von Baugrundstücken) wäre da ein weiterer interessanter Ansatz: Dazu Planungsgruppe lange puche architektur, stadt- und umweltplanung gmbh: Flächennutzungsplanung und Infrastruktur – Spielregeln der interkommunalen Abstimmung im Planungsraum Samtgemeinde Bodenwerder-Polle und Gemeinde Emmerthal. Im Rahmen des Modellprojekts „Umbau statt Zuwachs - regional abgestimmte Siedlungsentwicklung“ in der Region Weserbergland^{plus}. Endbericht, Northeim, den 08.11.2011.

² Dass ein aktives Gegensteuern Erfolg versprechend sein kann, zeigt das Beispiel der Ortschaft „Tifflingerode“ der Stadt Duderstadt im Landkreis Göttingen (mit Auftritt des MP des Landes Niedersachsen).

³ Das bereits vorliegende Straßenkataster mit entsprechenden Zeitwerten wäre da eine geeignete Bemessungsgrundlage. Dieses Kataster könnte man zu einem Immobilienkataster erweitern.

⁴ Siehe dazu ZIETLOW / GOLDBACH 2012.

⁵ Siehe dazu GOLDBACH / ZIETLOW 2012.

4. Fazit: Ausgewählte Probleme und Ansätze für die zukünftige Weiterentwicklung des doppischen Gemeindehaushaltsrechts

Während oben unter Abschnitt 3.4 Entscheidungsempfehlungen für die Gemeinde Katlenburg-Lindau aus den Kennzahlen und deren Bewertung heraus abgeleitet wurden, sollen nun allgemeiner einige Schlussfolgerungen für alle Kommunen in Niedersachsen und den Gesetz- und Verordnungsgeber generiert werden:¹

- Auf die Notwendigkeit eines **konsistenten Schuldenbegriffs** ist nochmals eindringlich hinzuweisen, da davon nicht zuletzt die Überschuldungsregel abhängt.² Aber auch die Kennzahlenbildung wird dadurch erschwert. So ist besonders ein **Rückstellungsspiegel** einzuführen oder in den Verbindlichkeitspiegel (Schuldenübersicht) zu integrieren, um zu erkennen, welche Restlaufzeiten welche Rückstellungen haben.³ Zugleich könnte damit explizit der Schuldencharakter von Rückstellungen demonstriert werden.⁴
- Obwohl Anlagenübersicht, Forderungsübersicht und Schuldenübersicht (mit der obigen Einschränkung hinsichtlich der Rückstellungen) über sog. **Restlaufzeiten** informieren (siehe die Muster 16-18 gem. § 56 GemHKVO), wäre es angebracht, sowohl bei den Forderungen die „langfristigen Anteile“ als Davon-Vermerk und bei den langfristigen Verbindlichkeiten die kurzfristigen, also im folgenden Haushaltsjahr fälligen Verbindlichkeiten als Davon-Vermerk auszuweisen (siehe analog § 268 Abs. 4 und 5 HGB). Das würde die Ermittlung von Kennzahlen zur Anlagenfinanzierung (Investitionsfinanzierung) und zur Zahlungsfähigkeit für Außenstehende sehr erleichtern, die solche speziellen Übersichten („Spiegel“) nicht zur Verfügung haben.
- Außerdem würde die Wirklichkeit präziser dargestellt, wenn die Grundstücke, die für Vermarktungszwecke (Wohnung- und Gewerbeansiedlung zum Zwecke z. B. der Strukturpolitik und Wirtschaftsförderung) angekauft werden bzw. ausgewiesen sind, nicht in der Anlagenbuchführung und damit in der Anlagenübersicht geführt werden, da die Tatbestandsmerkmale des Anlagevermögens nicht erfüllt sind (siehe analog § 247 Abs. 2 HGB). Solche Vermögensposten gehören in das Vorratsvermögen, da in der Tat die Funktion solcher „Geschäfte“ in der Bevorratung von (unbebauten, aber ggf. erschlossenen) Grundstücken besteht.⁵ Dies hätte (mindestens) zwei Konsequenzen: Zum einen fielen die horizontalen Bilanzkennzahlen anders aus; und zum anderen wären diese Grundstücksveräußerungen nicht außerordentlicher Art. Letzteres entspricht wiederum der Wirklichkeit, denn

¹ Bei einer eventuellen Novellierung des Kommunalhaushaltsrechts hätte man dazu Gelegenheit.

² Siehe dazu die Kommentierung von § 110 Abs. 4 S. 3 und Abs. 8 NKomVG sowie § 23 GemHKVO in LASAR / GROMMAS / GOLDBACH / ZÄHLE / DIEKHAUS 2011, Kap. A (NKomVG) und B (GemHKVO).

³ Siehe dazu bei GOLDBACH 12/2011(a bis c).

⁴ Dabei soll in diesem Zusammenhang nur angedeutet, nicht aber diskutiert werden, dass ggf. die Bildung von Pensionsrückstellungen neu bedacht werden muss (analog nach dem Erlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 26.01.2010 – GZ IV C 6 – S2176/07/10005 – DOK 2010/0026474), wenn das Insolvenzrisiko einer Versorgungskasse eher unwahrscheinlich, wenn nicht ausgeschlossen ist (gilt nur für die Kommunen, die einer Versorgungskasse angeschlossen sind).

⁵ Siehe dazu die entsprechenden Ausführungen im Rahmen der Kommentierung von § 54 GemHKVO in LASAR / GROMMAS / GOLDBACH / ZÄHLE / DIEKHAUS 2011, Kap. B. In den Bundesländern Thüringen und Sachsen-Anhalt werden diese Grundstücke zur Vermarktung im kommunalen Vorratsvermögen geführt (siehe dazu die entsprechenden Erläuterungen im jeweiligen Kontenrahmenplan).

solche „Geschäfte“ sind Ausdruck einer gezielten Kommunalpolitik, von ihr so gewollt und können deshalb nicht außerordentlicher Natur sein.

- Damit wären wir schon beim nächsten Problempunkt: Der Bereich des außerordentlichen Haushalts (in Niedersachsen nur im Ergebnisbereich so unterschieden: siehe dazu etwas weiter unten) wird sehr (zu) weit gefasst. Alle Vermögensveräußerungen pauschal in den außerordentlichen Bereich zu „verbannen“, ist nicht sachgerecht. Aber was noch wichtiger ist: Die „gewollte Praxis in Niedersachsen“ stimmt nicht mit der entsprechenden Rechtsvorschrift (§ 59 Nr. 6 GemHKVO) überein. Danach zeigt das Wort „insbesondere“ an, dass sich die Regel zur Vermögensveräußerung als Teilmenge auf die vorangegangene Aussage bezieht, wonach von „Außerordentlichkeit“ nur dann gesprochen werden kann, wenn es sich um „ungewöhnliche, selten vorkommende oder periodenfremde“ Ergebnisvorgänge handelt.¹ Abgesehen von deutlich unterschiedlichen Abgrenzungen in den Bundesländern,² wird natürlich auch eine entsprechende Kennzahl aus dem Ergebnisbereich „verzerrt“ ausfallen. Und die Haushaltsausgleichsregel, die ja auch auf einer Trennung zwischen ordentlichem und außerordentlichem Bereich basiert, wäre ebenfalls „verzerrt“.
- Niedersachsen kennt im Finanzbereich keine Trennung von ordentlichen und außerordentlichen Zahlungen.³ Das erschwert die Ermittlung der Cashflow-Zahl, die im Rahmen der Kennzahlensysteme – wie gesehen – eine große Rolle spielt. Im Cashflow dürften (eigentlich) nur ordentliche (laufende) Zahlungen aufgrund verwaltungsbetrieblicher Tätigkeit enthalten sein. Ein dynamischer Verschuldungsgrad dürfte deshalb in Niedersachsen die wirkliche Lage zu positiv zeichnen.
- Wie die obige Kennzahlenanalyse gezeigt hat (vor allem die Zuwendungsquote), haben erhebliche Teile der Sonderposten tatsächlich eher „Eigenkapitalcharakter“. Wenn in Niedersachsen – im Gegensatz zu anderen Bundesländern⁴ – die Sonderposten also zur Nettosition gezählt werden, so ist diese Praxis nicht ganz unbegründet – aber „übertrieben“. Deshalb sollte darüber nachgedacht werden, für die Kennzahlenbildung einen gewissen Anteil dem Fremdkapital zuzurechnen, um die Verschuldungslage einer Kommune noch genauer darstellen zu können.⁵
- Es wird aufgrund der obigen Überlegungen zur Nettositionsentwicklung („Eigenkapitalentwicklung“) empfohlen, über die Einführung einer Substanzerhaltungsrücklage in Höhe der Preissteigerungsrate für das Vermögen nachzudenken. Für eine solche Rücklage könnte mit einer „Sonderrücklage“ ein neuer Posten geschaffen

¹ Siehe dazu die entsprechenden Ausführungen im Rahmen der Kommentierung von § 50 GemHKVO in LASAR / GROMMAS / GOLDBACH / ZÄHLE / DIEKHAUS 2011, Kap. B. Die hier geforderte Interpretation der Vorschrift des § 59 Nr. 6 GemHKVO würde dann auch die Grundstücksveräußerungen im Rahmen der Vermarktung (s. o.) als ordentlich erscheinen lassen.

² In den Bundesländern Thüringen und Sachsen-Anhalt wird der außerordentliche Bereich deutlich enger gefasst. Siehe dazu die entsprechenden Passagen bei GOLDBACH 2010 und KÜHNER / GOLDBACH 2010.

³ Anders dagegen Thüringen: siehe den Kontenrahmenplan Thüringens in den Kontenklassen 6 und 7.

⁴ In etlichen anderen Bundesländern werden die Sonderposten formal nicht zum „Eigenkapital“ gezählt (z. B. Nordrhein-Westfalen, Sachsen-Anhalt, Thüringen usw. – siehe dazu auch die verschiedenen Bilanzgliederungen im „Salzgitteraner Spickzettel“ unter www.doppikvergleich.de).

⁵ Siehe auch die Kommentierung zu § 23 GemHKVO in LASAR / GROMMAS / GOLDBACH / ZÄHLE / DIEKHAUS 2011, Kap. B (insbesondere S. 483). Der dort vorgeschlagene Anteil der SoPo als „Eigenkapital“ ist aber eher als Diskussionsgrundlage gedacht und müsste noch eingehend geprüft werden. Ohnehin laufen die Jahresergebnisse „nur“ in das „harte Eigenkapital“ (also Nettosition minus Sonderposten).

werden;¹ sie könnte aber auch unter dem Posten „Bewertungsrücklage“ gesondert ausgewiesen werden².

- Es sollte überlegt werden, ob nicht eine bestimmte Quote der Nettoposition (sog. „Eigenkapitalquote“) begründet entwickelt und dann als Normgröße vorgegeben wird. Dann müsste zwangsläufig auch geklärt werden, ob man weiterhin die Sonderposten pauschal dem „Eigenkapital“ zurechnen will (siehe bereits oben). Angesichts der vermuteten Entwicklung, dass Kommunalkredite auf längere Sicht wohl doch als Risikofaktor für Banken angesehen werden und damit nach Basel III entscheidungsrelevant werden dürfte, erscheint eine solche Forderung nach einer „Mindesteigenkapitalquote“ für Kommunen nicht abwegig.³

Darüber hinaus wäre auf etwas längere Sicht zu klären:

- Welche Rolle soll die Formulierung von Zielen und Kennzahlen zur Kontrolle der Zielerreichung („Erfolgskontrolle“ nach § 21 Abs. 2 GemHKVO) im Rahmen des Jahresabschlusses spielen? Dass über die Erreichung der produktorientierten Ziele im Rahmen des Jahresabschlusses zu informieren ist, erscheint uns notwendig. Aber ist auch eine Prüfung der Zielerreichung gewollt? Unseres Erachtens wäre das nur konsequent. Und darauf aufbauend:
- Welche Rolle soll das Verhältnis von „Zielerreichung / Erfolgskontrolle“ und „Haushaltsausgleich“ spielen. Dieses Verhältnis ist durchaus nicht selten konfliktgeladen. Was soll da gewichtiger sein? Sind dafür normative Vorgaben nötig oder würde das nur unnötig einengen? Diese und weitere Fragen zeigen, dass die Reform des Haushaltsrechts noch lange nicht abgeschlossen ist.

¹ Eine Sonderrücklage gibt es z. B. in Sachsen-Anhalt: siehe § 22 Gemeindehaushaltsverordnung Doppik des Landes Sachsen-Anhalt.

² Und tatsächlich handelt es sich hier um die Frage der Substanzbewertung – nämlich in realer Sicht und nicht nur in nominaler Sicht.

³ Als Beispiel für die ersten Kreditauswirkungen siehe den Artikel in der Hannoverschen Allgemeinen Zeitung vom 18.06.2012, S. 12: „Bank verweigert Region Kredit“.

Anhang 1: Bilanzzahlen der Gemeinde Katlenburg-Lindau von 2005-2011

Aktiva	01.01.2005	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011
1. Immaterielles Vermögen	1.901.357,90	1.903.501,57	1.715.817,02	2.054.561,80	2.064.347,66	2.058.088,83	2.104.260,23	2.114.750,94
1.1 Konzessionen	8.000,69	7.062,70	6.331,70	14.480,64	11.817,88	9.031,77	6.307,29	3.750,81
1.2 Lizenzen	29.918,21	29.237,21	28.072,21	217.598,49	222.656,98	207.414,10	206.399,18	173.943,41
1.4 Geleistete Investitionszuwendungen	1.863.439,00	1.795.623,58	1.681.413,11	1.822.482,67	1.829.872,80	1.841.642,96	1.891.553,76	1.937.056,72
1.5 Aktivierter Umstellungsaufwand	0,00	71.578,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Sachvermögen	27.419.046,85	27.235.192,16	27.281.229,71	27.212.186,03	27.441.379,02	28.193.550,39	29.375.307,60	30.328.736,74
2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	1.379.136,85	1.351.381,85	1.350.058,55	1.313.134,20	1.705.064,66	1.703.045,20	1.885.975,89	1.885.975,89
2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	5.555.648,95	5.800.710,37	6.462.900,54	7.141.833,65	7.009.514,09	7.498.417,50	8.488.382,06	8.892.488,79
2.3 Infrastrukturvermögen	16.885.792,63	16.883.796,14	16.317.695,69	15.056.903,28	14.694.580,27	14.754.191,10	14.617.743,59	15.111.167,05
2.4 Bauten auf fremdem Grund- und Boden	578.641,01	568.379,01	565.537,01	523.227,56	518.055,98	509.436,68	502.541,24	495.645,85
2.5 Kulturdenkmäler	1.122.888,50	1.112.269,92	1.090.026,35	1.341.024,84	1.587.495,06	1.757.823,87	1.805.287,06	1.796.245,13
2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	329.281,00	307.668,75	295.233,75	450.790,19	405.235,32	372.059,57	370.592,80	447.896,45
2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung	521.424,17	494.529,64	486.044,34	262.971,31	301.347,05	337.003,97	353.035,41	348.991,50
2.8 Vorräte	72.597,42	77.228,88	77.428,88	90.994,03	5.203,01	81.933,48	83.097,33	81.673,86
2.9 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	973.636,21	639.227,60	636.304,60	1.031.306,97	1.214.883,58	1.179.639,02	1.268.652,22	1.268.652,22
3. Finanzvermögen	193.604,63	499.868,28	530.791,31	451.763,63	435.387,83	406.963,20	223.565,19	381.102,30
3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen	1.280,00	1.280,00	1.280,00	1.280,00	1.280,00	1.280,00	1.280,00	1.280,00
3.6 Öffentlich-rechtliche Forderungen	84.207,17	306.947,94	287.747,54	241.463,35	10.088,44	112.587,85	36.304,98-	109.783,13

3.7 Forderungen aus Transferleistungen	95.475,42	64.012,82	88.770,61	0,00	161.447,65	113.194,14	76.611,68	64.227,85
3.8 Sonstige privatrechtliche Forderungen	12.036,99	124.128,50	152.993,16	91.185,02	88.031,07	74.813,04	106.905,26	109.109,35
3.9 Sonstige Vermögensgegenstände	605,05	3.499,02	0,00	117.835,26	174.540,67	105.088,17	75.073,23	96.701,97
4. Liquide Mittel	290.490,64	303.746,79	390.367,77	1.388.284,83	1.370.055,74	1.045.531,61	1.194.516,24	1.195.607,35
5. Aktive Rechnungsabgrenzung	0,00	0,00	34.830,46	-502,60	16.052,34	18.547,65	15.127,90	15.964,39
Bilanzsummen	29.804.500,02	29.942.308,80	29.953.036,27	31.106.293,69	31.327.222,59	31.722.681,68	32.912.777,16	34.036.161,72

Anmerkung: Wegen der mehrfachen Änderung der Kontenrahmen sind einige Vergleichsbereiche bei den „Nachpunktziffern“ problematisch, die Summen je „Vorpunktziffer“ sind aber auf jeden Fall in der gleichen Systematik erfasst. Durch zwischenzeitliche Umstellungen des individuellen Kontenplans durch Änderungen des Kontenrahmens sind rein formal sogar Minusbeträge entstanden (z. B. Gewerbesteuer erst bei öffentlich-rechtlichen Forderungen, dann bei Kommunalen Steuern; oder neue Zuordnungen bei den Rückstellungen). Auch einige technische Probleme mit der Software führten zwischenzeitlich zu „ungewöhnlichen“ Ausweisungen von Posten.

Passiva	01.01.2005	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011
1. Nettoposition	24.356.831,33	24.466.918,27	24.663.937,67	24.803.271,79	25.016.920,99	25.030.278,96	26.156.138,42	27.195.416,89
1.1.1 Reinvermögen	13.151.481,99	13.151.481,99	13.180.625,99	12.689.025,99	12.689.025,99	12.689.025,99	12.689.025,99	12.689.025,99
1.2.1 Rücklage aus ordentlichem Ergebnis	0,00	0,00	156.941,73	770.556,94	1.178.288,00	1.178.289,50	1.210.686,95	1.855.570,35
1.2.2 Rücklage aus ao. Ergebnis	0,00	0,00	0,00	5.535,15	14.395,85	14.394,35	16.285,85	16.285,85
1.4.1 Investitionszuweisungen ...	5.705.679,00	5.877.102,00	6.060.534,00	7.560.766,56	7.663.786,70	7.823.898,38	8.428.418,74	9.128.590,50
1.4.2 Beiträge und ähnliche Entgelte	3.858.185,00	4.103.452,52	4.046.755,33	2.530.607,50	2.290.788,27	2.092.268,72	1.918.379,73	1.817.703,12
1.4.3 Gebührenaussgleich	168.647,75	132.867,07	225.583,94	237.642,98	171.499,51	176.286,40	195.541,09	195.541,09
1.4.5 Erh. Anzahlungen auf Sonderposten	1.472.837,59	1.202.014,69	993.496,68	1.009.136,67	1.009.136,67	1.021.826,67	1.052.916,67	1.060.536,67
2. Schulden	3.014.731,91	3.079.777,95	2.864.198,32	3.020.565,53	3.016.544,59	3.092.111,20	3.329.509,73	3.400.929,82
2.1.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	2.933.174,49	2.985.395,46	2.750.216,02	2.884.342,63	2.842.512,52	2.937.833,21	3.028.490,98	3.102.765,38
2.3 Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistungen	0	8.184,73	6.346,43	16.858,86	6.427,80	10.264,42	39.897,20	35.007,62

2.4.6 Steuerverbindlichkeiten	29.513,28	15.121,08	19.787,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.4.7 Andere Transferverbindlichkeiten	100,00	77,78	2,78	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.5.1 Durchlaufende Posten	3.606,13	12.542,21	15.608,23	9.365,13	11.867,73	14.127,86	4.415,90	4.063,51
2.5.4 Andere sonstige Verbindlichkeiten	48.338,01	58.456,69	72.237,06	109.995,49	162.164,34	129.885,71	256.705,65	259.093,31
3. Rückstellungen	2.423.339,56	2.387.779,55	2.417.383,97	3.301.049,92	3.278.655,59	3.522.510,98	3.317.132,21	3.291.232,21
3.1 Pensionsrückstellungen	2.313.300	2.256.500,00	2.266.600,00	2.807.800,00	2.859.900,00	2.975.600,00	2.968.000,00	3.031.000,00
3.2 Urlaubsrückstellungen	74.100,00	85.500,00	85.700,00	98.800,00	104.200,00	in 3.3. enthalten	in 3.3. enthalten	in 3.3. enthalten
3.2 Rückstellungen für Altersteilzeit	25.100,00	36.100,00	47.100,00	37.200,00	34.100,00	133.200,00	174.260,00	184.160,00
3.3 Rückstellung unterlassene Instandhaltung	3.939,56	2.179,55	10.483,97	5.749,92	10.755,59	11.410,98	10.472,21	10.472,21
3.6 Rückstellungen Finanzausgleich	0,00	0,00	0,00	344.000,00	252.200,00	384.800,00	146.900,00	35.400,00
3.7 Rückstellungen ... aus Bürgschaften, ... Gerichtsverfahren						500,00	500,00	500,00
3.8 Andere Rückstellungen	6.900,00	7.500,00	7.500,00	7.500,00	17.500,00	17.000,00	17.000,00	29.700,00
4. Passive Rechnungsabgrenzung	0,00	7.833,03	7.516,31	-18.593,55	15.101,42	77.780,54	109.996,80	148.582,80
Bilanzsummen	29.804.500,02	29.942.308,80	29.953.036,27	31.106.293,69	31.327.222,59	31.722.681,68	32.912.777,16	34.036.161,72

Anmerkung: Bei dem Minuswert in 4. der Bilanz zum 31.12.2007 handelt es sich um einen Kontierungsfehler, der erst im Folgejahr berichtigt wurde. Trotzdem ist dieser Betrag hier so dargestellt wie am Abschlussstag festgestellt, um zum einen der Bilanzwahrheit gerecht zu werden, zum anderen aber Probleme anzudeuten, die bei der Bilanzaufstellung auftreten können.

Die Verminderung der Nettosition zum 31.12.2007 ist auf die Neubewertung der Pensionsrückstellung nach Änderung des § 43 Abs. 3 GemHKVO zurückzuführen (Zinssatz von 6% auf 5% gemindert).

Bei den Rückstellungen sind zwischenzeitlich durch Änderungen des Kontenrahmens neue Zuordnungen vorgenommen worden, was die Vergleichbarkeit ein wenig einschränkt. Dass in der Eröffnungsbilanz keine Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ausgewiesen wurden, lag daran, dass diese bei der Umstellung auf die Doppik kaum eine Rolle spielten und im Posten 2.5.1 Durchlaufende Posten mit erfasst wurden (wurde seitens der Prüfung auch akzeptiert). Das war auch noch einige Jahre später so, allerdings wurden für die Zwecke dieser Aufstellung die Beträge der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen aus dem Posten 2.5.1 nachträglich herausgerechnet (Ursache dafür waren anfängliche Erfassungs- und Zuordnungsprobleme).

Heinz Zietlow, Kämmerer der Gemeinde Katlenburg-Lindau

Literatur

- ANDERS, RUDOLF / HORSTMANN, JOHANN / BERNHARDT, HORST / MUTSCHLER, KLAUS / STOCKELVELTMANN, CHRISTOPH: Kommunales Finanzmanagement in Niedersachsen – Neues Kommunales Rechnungswesen Niedersachsen (NKR). 4. Auflage, Witten 2011
- ANDERS, RUDOLF / HORSTMANN, JOHANN / LAUXTERMANN, RALF / WOBBE-ZIMMERMANN, HEIKE / ZIMMERMANN, HELMUT: Gemeindehaushaltsrecht Niedersachsen, Loseblattausgabe, Stand 10/2010, Wiesbaden 2010
- ARBEITSKREIS „INTEGRIERTE VERBUNDRECHNUNG“: Keine Alternative zum Systemwechsel beim Rechnungswesen – Einführung der integrierten Verbundrechnung auf allen Verwaltungsebenen. In: „innovative Verwaltung“, 30. Jg., Heft 1-2/2008, S. 10-13
- BLANKART, CHARLES B.: Öffentliche Finanzen in der Demokratie. 6. Aufl., München 2006
- BLUM, PETER / BAUMGARTEN, TORSTEN / BECKHOF, HEINER / BEHRENS, INGO, / DEMUTH, KLAUS HENNING / GÖKE, WOLFGANG / GROSECK, OLIVER / GRUNDWALD, EKKEHARD / HÄUSLER, BERND / MENZEL, ANDREAS / ROSE, JOACHIM / SMOLLICH, THOMAS / WEFELMEIER, CHRISTIAN: Kommunalverfassungsrecht Niedersachsen: Niedersächsische Gemeindeordnung (NGO), Kommentar. Wiesbaden, Stand: Dezember 2009
- BRÄUNIG, DIETMAR: Rechnungswesen und Steuerung öffentlicher Verwaltungen. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP), Heft 4/2004, S. 309–322
- BREDE, HELMUT: Der Erfolgsbegriff im Neuen Öffentlichen Rechnungswesen. In: FISCHER, THOMAS R. / HÖMBERG, REINHOLD (Hrsg.): Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung. Düsseldorf 1997, S. 310–331
- BREDE, HELMUT: Strategische Verwaltungsführung und Informationsmanagement. In: BRÄUNIG, DIETMAR / GREILING, DOROTHEA (Hrsg.): Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre. Berlin 1999, S. 361-367
- BREDE, HELMUT: Betriebswirtschaftslehre. 8. Auflage, München / Wien 2004
- BREDE, HELMUT: Grundzüge der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre. 2. Auflage, München / Wien 2005
- BREDE, HELMUT / BUSCHOR, ERNST (Hrsg.): Das neue Öffentliche Rechnungswesen. Baden-Baden 1993
- BRIXNER, HELGE C. / HARMS, JENS / NOE, HEINZ W.: Verwaltungs-Kontenrahmen. München 2003
- BUDÄUS, DIETRICH: Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland – Mehr Transparenz, Effektivität und Effizienz in Politik und Verwaltungen durch ein einheitliches doppisches Haushalts- und Rechnungswesen. In: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU), 32. Jg., Heft 3/2009, S. 282-318
- BUDÄUS, DIETRICH (Hrsg.): Leistungserfassung und Leistungsmessung in öffentlichen Verwaltungen. Wiesbaden 2000
- BUDÄUS, DIETRICH / KÜPPER, WILLI / STREITFERDT, LOTHAR (Hrsg.): Neues öffentliches Rechnungswesen – Stand und Perspektiven. Wiesbaden 2000
- BUDÄUS, DIETRICH / HILGERS, DENNIS: Eigenkapital und EK-Quote – vernachlässigbare Faktoren? In: der städtetag, Heft 4/2010, S. 22-26

- COENENBERG, ADOLF G. / HALLER, AXEL / SCHULTZE, WOLFGANG: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. 21. Auflage, Stuttgart 2009
- EICHHORN, PETER (Hrsg.): Doppik und Kameralistik. Baden-Baden 1987
- GEMEINDE KATLENBURG-LINDAU: Einführung der Doppik – Vorbild für Kommunen. In: „innovative Verwaltung“, 27. Jg., Heft 10/2005, S. 40 f.
- GEMEINDE KATLENBURG-LINDAU: Erläuterungsbericht für die erste Eröffnungsbilanz der Gemeinde Katlenburg-Lindau zum 1.1.2005. Internet: „<http://www.katlenburg-lindau.de/>“ (Pilotprojekt Doppik)
- GEMEINDE KATLENBURG-LINDAU: Positive Erfahrungen nach zwei Jahren mit der Doppik. In: „innovative Verwaltung“, 29. Jg., Heft 12/2007, S. 37
- GNIELKA, CARMEN: Bilanzanalyse als Informations- und Steuerungsinstrument im Neuen Öffentlichen Rechnungswesen, Diplomarbeit an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Potsdam, Potsdam 23.06.2006 (KIKOS-Kennung 20061026B0015)
- GOLDBACH, ARNIM: Mit dem doppischen Rechnungswesen über Kennzahlen steuern. In: innovative Verwaltung, Heft 5/2007, S. 32-35
- GOLDBACH, ARNIM: Neues Haushalts- und Rechnungswesen sinnvoll vereinheitlichen. In: «innovative Verwaltung», 31. Jg., Heft 10/2009, S. 19-22
- GOLDBACH, ARNIM: Doppisches Rechnungswesen für die Kommunen in Thüringen – Betriebswirtschaftliche Haushaltsreform – Finanzbuchführung mit Jahresabschluss – Kosten- und Leistungsrechnung – Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen. Dresden 2010
- GOLDBACH, ARNIM (Hrsg.): Kommunale Doppik in Thüringen – Textsammlung mit Einführung. Dresden 2010
- GOLDBACH, ARNIM: Jahresabschluss im NKHR Niedersachsen: Aktuelle Entwicklungen und Systemelemente. In: Haufe Finanz Office für die öffentliche Verwaltung (HFO), CD-ROM inkl. Zugang zur stets aktuellen Online-Version, Version 7.4, Stand: Dezember, Freiburg 12/2011(a)
- GOLDBACH, ARNIM: Jahresabschluss im NKHR Niedersachsen: Gestaltungsmöglichkeiten und Probleme. In: Haufe Finanz Office für die öffentliche Verwaltung (HFO), CD-ROM inkl. Zugang zur stets aktuellen Online-Version, Version 7.4, Stand: Dezember, Freiburg 12/2011(b)
- GOLDBACH, ARNIM: Jahresabschluss im NKHR Niedersachsen: Möglichkeiten und Grenzen bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage einer Kommune. In: Haufe Finanz Office für die öffentliche Verwaltung (HFO), CD-ROM inkl. Zugang zur stets aktuellen Online-Version, Version 7.4, Stand: Dezember, Freiburg 12/2011(c)
- GOLDBACH, ARNIM (Hrsg.) Kommunale Doppik in Niedersachsen – Textsammlung mit Einführung. Dresden 2011
- GOLDBACH, ARNIM / GROMMAS, DIETER: Entscheidungslehre – Methoden und Techniken öffentlich-betriebswirtschaftlicher Entscheidungen in elementaren Grundzügen. 3. Auflage, Rinteln 2011
- GOLDBACH, ARNIM / THOMSEN, MARC: Doppisches Rechnungs- und Haushaltswesen für die Kommunen in Niedersachsen: Finanzbuchführung – Haushaltsplanung - Jahresabschluss und -analyse – Kosten- und Leistungsrechnung - Wirtschaftlichkeitsuntersuchung. 2., aktualisierte und erweiterte Auflage, Dresden 2011

- GOLDBACH, ARNIM / ZIETLOW, HEINZ: Ein Leitbild für die Gemeinde Katlenburg-Lindau – als ein Teil der Haushaltplanung(?). Katlenburg-Lindau 2012 (Stand: 23.04.2012 – unter www.katlenburglindau.de)
- KÜHNER, KAI / GOLDBACH, ARNIM: Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Sachsen-Anhalt. Dresden 2010
- LASAR, ANDREAS: Kommunales Rechnungswesen in Niedersachsen. Band 1: Buchführung. 2. Auflage Witten 2011(a)
- LASAR, ANDREAS: Kommunales Rechnungswesen in Niedersachsen. Band 2: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. Witten 2011(b)
- LASAR, ANDREAS / GROMMAS, DIETER / GOLDBACH, ARNIM / ZÄHLE, KERSTIN / DIEKHAUS, BERTA: Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen – Kommentar. 3., aktualisierte und erweiterte Auflage, Dresden 2011
- LÜDER, KLAUS (Hrsg.): Öffentliches Rechnungswesen 2000. Berlin 1994
- LÜDER, KLAUS: Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen. Berlin 2001
- MARETTEK, CHRISTIAN / DÖRSCHHELL, ANDREAS / HELLENBRAND, ANDREAS: Kommunales Vermögen richtig bewerten. 2., akt. und erweiterte Auflage, Freiburg / Berlin / München 2006
- ROSE, JOACHIM: Kommunale Finanzwirtschaft Niedersachsen. 5. Auflage, Kiel 2011
- SEYBOLD, JAN: Kommunalverfassung des Landes Niedersachsen – Textsammlung mit erläuternder Einführung. Dresden 2011
- TRUCKENBRODT, HOLGER / ZÄHLE, KERSTIN: Der kommunale Haushalt in Aufstellung, Ausführung und Abschluss. Hamburg 2011
- VOLLMUTH, HILMAR / ZWETTLER, ROBERT: Kennzahlen. Freiburg 2010
- ZIETLOW, HEINZ: Katlenburg-Lindau im 5. Jahr nach der Doppikumstellung. In: Die niedersächsische Gemeinde (DNG), Heft 4/2009, S. 120-126
- ZIETLOW, HEINZ / GOLDBACH, ARNIM: Eine Balanced Scorecard für die Dorfgemeinschaftshäuser (DGH) der Gemeinde Katlenburg-Lindau (Niedersachsen): Ein haushaltswirtschaftliches Instrument für die kommunale Steuerung und Planung auch in längerfristiger Perspektive. Gemeinde Katlenburg-Lindau 2012 (Stand: 23.04.2012 – unter www.katlenburglindau.de)