



RECHNUNGSHOF
RHEINLAND-PFALZ

Auszug aus dem Kommunalbericht 2011

Nr. 2 Kommunale Doppik - Nutzen noch nicht feststellbar

Impressum:

Rechnungshof Rheinland-Pfalz
Gerhart-Hauptmann-Straße 4
67346 Speyer

Telefon: 06232 617-0
Telefax: 06232 617-100
E-Mail: Poststelle@rechnungshof.rlp.de
Internet: <https://rechnungshof.rlp.de>

Nr. 2 Kommunale Doppik - Nutzen noch nicht feststellbar

1 Allgemeines

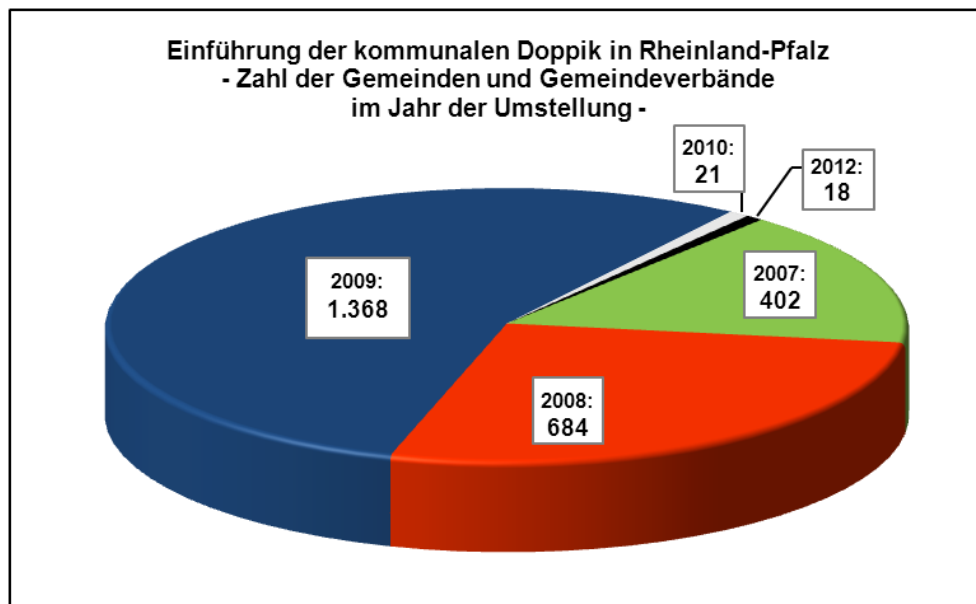
1.1 Reform des kommunalen Haushaltsrechts in Rheinland-Pfalz

In Rheinland-Pfalz wurde im Jahr 2007 die bisherige kameralistische Haushaltsführung durch ein Rechnungswesen nach den Regeln der doppelten Buchführung für Gemeinden ersetzt¹. An die Stelle der Veranschlagung von Einnahmen und Ausgaben in Verwaltungs- und Vermögenshaushalt trat ein dem Handelsrecht entlehntes System

- der Buchung von Erträgen und Aufwendungen in Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung,
- des Nachweises von Ein- und Auszahlungen einschließlich der Investitionstätigkeit in Finanzhaushalt und Finanzrechnung sowie
- der Darstellung des kommunalen Vermögens, des Eigenkapitals und der Schulden in der Bilanz.

Die Wiedergabe des Geldverbrauchs wurde so durch die Abbildung des Ressourcenverbrauchs abgelöst.

402 der insgesamt 2.493 Gemeinden und Gemeindeverbände stellten ihr Rechnungswesen zum 1. Januar 2007 um. Die übrigen Kommunen nutzten im Wesentlichen die gesetzlichen Übergangsfristen, die eine Umstellung in den Jahren 2008 und 2009 erlaubten². Die Verbandsgemeinde Ruwer und ihre 20 Ortsgemeinden führten die kommunale Doppik erst 2010 ein. In der Verbandsgemeinde Cochem wird sich die Umstellung aufgrund der Fusion mit der Stadt Cochem³ voraussichtlich auf den 1. Januar 2012 verschieben:



Die Grafik zeigt, dass die Mehrzahl der Gemeinden und Gemeindeverbände ihr Rechnungswesen erst 2009 umgestellt hat.

¹ Landesgesetz zur Einführung der kommunalen Doppik (KomDoppikLG) vom 2. März 2006 (GVBl. S. 57), BS 2020-1a.

² Vgl. Artikel 8 § 1 Abs. 2 KomDoppikLG.

³ Vgl. Landesgesetz zum freiwilligen Zusammenschluss der verbandsfreien Stadt Cochem und der Verbandsgemeinde Cochem-Land vom 18. Februar 2009 (GVBl. S. 79), BS 2020-82. Nach dem Gesetz war die Umstellung in den Jahren 2010 oder 2011 zulässig.

Ziel der Haushaltsreform war die Einführung eines Rechnungswesens, das nicht nur zahlungsorientiert ist und den "Geldverbrauch" nachweist, sondern vollständig über den Verbrauch an finanziellen und sachlichen Ressourcen informiert, indem auch der Werteverzehr des kommunalen Vermögens berücksichtigt wird. Damit sollte das neue Haushaltsrecht als Grundlage dienen, dass sich Gemeinden und Gemeindeverbände in ihrer Haushaltsführung wirtschaftlicher als bisher verhalten⁴.

Mit der kommunalen Doppik sollte demnach nicht nur ein neues Rechnungssystem eingeführt, sondern insbesondere die Verwaltungssteuerung verbessert werden. Die kommunalen Mandatsträger sollten in die Lage versetzt werden, nicht nur anhand von Ausgabeermächtigungen, sondern durch Vorgabe von Zielen für kommunale Leistungen zu steuern.

Zu diesem Zweck sind die Kommunen verpflichtet, in den Teilhaushalten⁵ der Haushaltspläne die wesentlichen Produkte, deren Auftragsgrundlage, Ziele und Leistungen zu beschreiben sowie Leistungsmengen und Kennzahlen zu Zielvorgaben anzugeben⁶.

1.2 Prüfung durch den Rechnungshof

Die Einführung der kommunalen Doppik war bisher Gegenstand von zwei begleitenden Prüfungen durch den Rechnungshof, und zwar

- der Orientierungsprüfung "Kommunale Doppik"⁷ und
- der Querschnittsprüfung "Kommunale Eröffnungsbilanzen"⁸.

Diese Prüfungen befassten sich schwerpunktmäßig mit der Organisation des Einführungsprozesses des neuen Rechnungswesens sowie der erstmaligen Bilanzierung von Vermögen, Verbindlichkeiten und Eigenkapital (Eröffnungsbilanz). Dabei wurde im Wesentlichen festgestellt, dass

- die Kommunen die Einführung des neuen Rechnungswesens häufig unzureichend planten und umsetzten,
- die Eröffnungsbilanzen zum Teil erst mit erheblicher Verspätung festgestellt und nur unzulänglich geprüft wurden sowie
- Aktiva und Passiva oftmals fehlerhaft erfasst und bewertet wurden mit der Folge, dass Eröffnungsbilanzen die Vermögenslage nur unzutreffend wiedergaben.

Ab Ende 2008 hat der Rechnungshof darüber hinaus in seinen turnusmäßigen überörtlichen Prüfungen untersucht,

- welcher Personalaufwand für die Einführung und den "Betrieb" des neuen Rechnungswesens entstanden ist bzw. anfällt,
- welcher Nutzen mit der kommunalen Doppik verbunden ist und
- inwieweit die erwarteten Auswirkungen, insbesondere die Verbesserung in der Steuerung kommunaler Haushalte, bisher eingetreten sind.

⁴ Vgl. Begründung zum Gesetzentwurf der Landesregierung zum KomDoppikLG, Landtagsdrucksache 14/4674 vom 22. November 2005.

⁵ Teilhaushalte sind Bewirtschaftungseinheiten (Budgets) innerhalb des kommunalen Haushaltsplans.

⁶ § 4 Abs. 6 Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) vom 18. Mai 2006 (GVBl. S. 203), zuletzt geändert durch Verordnung vom 6. April 2010 (GVBl. S. 64), BS 2020-1-2.

⁷ Vgl. Gutachten zur "Orientierungsprüfung Kommunale Doppik" vom 22. Februar 2008 (Az.: 6-P-0024-22-1/2006), abrufbar unter www.rechnungshof-rlp.de.

⁸ Die Ergebnisse wurden im Kommunalbericht 2009 (Tz. 2), Landtagsdrucksache 15/3500, veröffentlicht.

Zusammen mit parallelen Untersuchungen durch einige Gemeindeprüfungsämter wurden Erhebungen bei drei kreisfreien Städten, acht Landkreisen, zwei verbandsfreien Gemeinden, vier Verbandsgemeinden und vier Ortsgemeinden durchgeführt⁹.

1.3 Befragung durch das Institut für Gesetzesfolgenabschätzung und Evaluation in Speyer

Um die Erkenntnisse auf eine breitere Grundlage zu stellen, hat der Rechnungshof das Institut für Gesetzesfolgenabschätzung und Evaluation an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften (nachfolgend: Forschungsinstitut) in Speyer im September 2010 damit beauftragt¹⁰, ergänzende Untersuchungen zur kommunalen Doppik vorzunehmen. Dabei wurden zunächst durch eine Online-Befragung Sachangaben zum neuen Rechnungswesen¹¹ und Einschätzungen kommunaler Entscheidungsträger zu ihren Erfahrungen bei der Anwendung des neuen Haushaltsrechts erhoben.

Die Befragung richtete sich an

- die Oberbürgermeister, Bürgermeister und Landräte,
- die Kämmerer der Kommunalverwaltungen,
- die Ortsbürgermeister,
- die Vorsitzenden der Rechnungsprüfungsausschüsse sowie
- an Rats- und Kreistagsmitglieder (in der Regel Fraktionsvorsitzende).

Geantwortet haben insgesamt 923 Personen:

Befragte Personen	Gesamtzahl	Zahl der Antworten	Rücklaufquote
Verwaltungschefs	235	80	34,0%
Kämmerer	235	138	58,7%
Ortsbürgermeister	2.258	272	12,0%
Fraktionsvorsitzende und sonstige Ratsmitglieder	k. A. ¹²	346	-
Vorsitzende Rechnungsprüfungsausschüsse	k. A. ¹²	87	-
Gesamt	k. A. ¹²	923	-

Aus den Rückmeldungen lässt sich ein verlässliches Meinungsbild ableiten.

In einem zweiten Schritt führte das Forschungsinstitut in

- drei kreisfreien Städten,
- einer großen kreisangehörigen Stadt,
- einer verbandsfreien Gemeinde,
- drei Verbandsgemeinden und
- sechs Ortsgemeinden

⁹ Vereinzelt wurden auch Erkenntnisse aus weiteren Prüfungen berücksichtigt.

¹⁰ Auf Grundlage von §§ 111 Abs. 1 Satz 2, 94 Abs. 2 Landeshaushaltsordnung (LHO) vom 20. Dezember 1971 (GVBl. 1972, S. 2), zuletzt geändert durch Gesetz vom 17. Juni 2008 (GVBl. S. 103), BS 63-1.

¹¹ Insbesondere zum Umfang der Haushaltspläne und zur Zahl der Produkte, Kennzahlen und Ziele.

¹² Zur Zahl der Fraktionsvorsitzenden und zur Zahl der Rechnungsprüfungsausschüsse liegen keine vollständigen Angaben vor.

Interviews durch, um die Erkenntnisse aus der Online-Befragung zu vertiefen. Je nach zeitlicher Verfügbarkeit äußerten sich (Ober-)Bürgermeister, Kämmerer und Ratsmitglieder.

In den nachfolgenden Ausführungen wird an jeweils geeigneter Stelle auf die Untersuchungsergebnisse Bezug genommen.

1.4 Bewertung der Ergebnisse

Soweit im Rahmen der Evaluierung auch Einschätzungen zu Nutzen und Aufwand des neuen Rechnungswesens abgefragt wurden, ist zu berücksichtigen, dass sich ein Großteil der Gemeinden und Gemeindeverbände noch in der Umstellungsphase der Doppik befand. Es ist daher nicht auszuschließen, dass einzelne Einschätzungen mangels ausreichender Erfahrung noch vorläufig sind. Dies war nach Auffassung des Rechnungshofs im Interesse einer möglichst frühzeitigen Evaluierung hinzunehmen. Nur auf diesem Weg kann der Verfestigung etwaiger Fehlentwicklungen in der praktischen Umsetzung des neuen Haushaltsrechts vorgebeugt und die im Hinblick auf die kommunale Finanzlage dringend gebotene Verwirklichung der Reformziele befördert werden.

Insgesamt bietet die Breite des erhobenen Meinungsbildes eine hinreichend verlässliche Grundlage, um zusammen mit den objektiven Prüfungsbefunden einen Eindruck vom gegenwärtigen Grad der Zielerreichung der Haushaltsreform zu vermitteln.

2 Feststellung der Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse - gesetzliche Fristen wurden häufig nicht eingehalten

Die Eröffnungsbilanzen waren bis zum 30. November des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungslegung nach den Regeln der doppelten Buchführung für Gemeinden durch den Gemeinderat festzustellen¹³. Über die Feststellung des geprüften Jahresabschlusses hat der Gemeinderat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres zu beschließen¹⁴.

Diese Fristen wurden bei den geprüften Gebietskörperschaften überwiegend nicht eingehalten:

Gebietskörperschaft	Einführung der kommunalen Doppik im Jahr	Feststellung Eröffnungsbilanz	Feststellung erster doppischer Jahresabschluss ¹⁵
Rhein-Hunsrück-Kreis	2007	29.10.2007	30.03.2009
Rhein-Lahn-Kreis	2007	19.11.2007	29.06.2009
Landkreis Bad Dürkheim	2008	10.12.2008	-
Landkreis Kusel	2008	20.10.2008	10.03.2010
Landkreis Bad Kreuznach	2008	06.12.2010	-
Landkreis Germersheim	2008	14.12.2009	-
Landkreis Trier-Saarburg	2008	11.05.2009	28.02.2011
Rhein-Pfalz-Kreis	2009	-	-
Stadt Worms	2007	29.04.2010	30.06.2010
Stadt Ludwigshafen am Rhein	2009	01.03.2010	21.02.2011

¹³ Artikel 8 § 13 Abs. 1 KomDoppikLG.

¹⁴ § 114 Abs. 1 Satz 1 GemO. Die gleichen Fristen gelten für die Beschlussfassung durch den Verbandsgemeinderat und den Kreistag.

¹⁵ Angaben zum Stand Ende Februar 2011.

Gebietskörperschaft	Einführung der kommunalen Doppik im Jahr	Feststellung Eröffnungsbilanz	Feststellung erster dop-pischer Jahresabschluss ¹⁵
Stadt Speyer	2009	-	-
Stadt Bendorf	2007	11.12.2007	07.07.2009
Stadt Alzey	2008	31.05.2010	28.02.2011
Verbandsgemeinde Altenkirchen (Westerwald)	2007	10.12.2008	-
Verbandsgemeinde Trier-Land	2008	17.12.2008	16.12.2009
Verbandsgemeinde Simmern/Hunsrück	2009	-	-
Verbandsgemeinde Westerburg	2009	23.02.2010	-
Stadt Altenkirchen (Westerwald)	2007	28.04.2009	-
Ortsgemeinde Trierweiler	2008	16.02.2009	15.04.2010
Stadt Simmern/Hunsrück	2009	-	-
Stadt Westerburg	2009	11.11.2010	-

Die zum Teil deutlichen Verzögerungen waren auf eine verspätete Aufstellung von Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss durch die Verwaltungen zurückzuführen. Das hatte vor allem folgende Ursachen:

- Der Aufwand für die Inventur und Bewertung anlässlich der Eröffnungsbilanz wurde unterschätzt.
- Ohne Eröffnungsbilanz konnte der erste Jahresabschluss nicht erstellt werden. Verzögerungen bei der Bilanz führten somit auch zur verspäteten Vorlage des Jahresabschlusses.
- Bei den Jahresabschlussarbeiten zeigte sich zum Teil erheblicher Korrekturbedarf bei der Buchhaltung.

Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss müssen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinden und Gemeindeverbände wiedergeben¹⁶. Das setzt voraus, dass

- Vermögen und Verbindlichkeiten vollständig erfasst,
- zutreffend bewertet sowie
- Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß gebucht werden.

Es erscheint daher noch hinnehmbar, wenn Kommunen bei auftretenden Zielkonflikten einer möglichst genauen Darstellung der finanziellen Situation durch Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss anfänglich Priorität vor der Einhaltung der gesetzlichen Fristen einräumten. Dauerhafte Fristüberschreitungen bei der Feststellung der Jahresabschlüsse sind aber aus folgenden Gründen zu vermeiden:

- Das Interesse an Beratung und Beschlussfassung von Abschlüssen länger zurückliegender Jahre lässt erfahrungsgemäß nach. Die Abschlüsse verlieren dann an Bedeutung, obwohl sie Grundlage für die Entlastung der Verwaltungsführung sind.
- Mit zunehmendem zeitlichem Verzug steigt der Aufwand für die Jahresabschlussarbeiten.

¹⁶ Artikel 8 § 4 Abs. 3 KomDoppikLG, § 108 Abs. 1 Satz 3 GemO.

- Zu den wesentlichen Funktionen des Jahresabschlusses gehören die Analyse der Haushaltswirtschaft sowie Soll-Ist-Vergleiche von Finanzdaten. Die daraus zu gewinnenden Erkenntnisse können für die folgenden Haushaltsplanungen nur genutzt werden, wenn sie fristgerecht zur Verfügung stehen.
- Eine aussagekräftige Kosten- und Leistungsrechnung ist ohne Jahresabschluss nicht möglich.
- Die Gemeinden und Gemeindeverbände sind verpflichtet, bis spätestens 31. Dezember 2013 erstmals einen Gesamtabchluss aufzustellen¹⁷. Das kann nur gelingen, wenn zu diesem Zeitpunkt auch ein kommunaler Jahresabschluss vorliegt.
- Die Teilnahme am Kommunalen Entschuldungsfonds¹⁸ setzt voraus, dass der Jahresabschluss 2009 vorliegt. Nach dem Haushaltsrundschreiben 2011 des Ministeriums des Innern und für Sport muss dieser Jahresabschluss spätestens ab dem 3. Quartal 2011 vorliegen, wenn die sog. Konsolidierungsverträge zur Teilnahme an dem Entschuldungsfonds erarbeitet werden¹⁹.

Es sollte darauf hingewirkt werden, dass die Jahresabschlüsse spätestens ab dem zweiten doppelten Haushaltsjahr fristgerecht auf²⁰ und festgestellt werden.

3 Prüfung der Eröffnungsbilanz und der Jahresabschlüsse durch die Rechnungsprüfungsausschüsse - Prüfungshandlungen genügten nicht den gesetzlichen Anforderungen

Sowohl die Eröffnungsbilanz als auch die Jahresabschlüsse sind vor ihrer Feststellung von den Rechnungsprüfungsausschüssen der Gemeinderäte und Kreistage und - soweit vorhanden - von den Rechnungsprüfungsämtern zu prüfen²¹. Die Prüfung soll aufzeigen, ob die Bilanzen und Jahresabschlüsse ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln²². In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen²³.

Bereits im Kommunalbericht 2009 hatte der Rechnungshof darauf hingewiesen, dass die Prüfung der Eröffnungsbilanzen durch die Rechnungsprüfungsausschüsse sehr häufig hinter den gesetzlichen Vorgaben zurückblieb²⁴. Die Evaluierung hat gezeigt, dass hier keine maßgeblichen Verbesserungen eingetreten sind und auch Jahresabschlüsse nur ungenügend geprüft wurden. Beispiele:

- Der Rechnungsprüfungsausschuss einer kreisfreien Stadt befasste sich in einer Sitzung am Aschermittwoch 2010 mit der Prüfung der Eröffnungsbilanz.

¹⁷ Artikel 8 § 15 Abs. 1 KomDoppikLG. In dem Gesamtabchluss fassen die Kommunen ihren Jahresabschluss mit den Abschlüssen bestimmter Tochterorganisationen, wie zum Beispiel Eigenbetrieben und kommunalen Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts, zusammen (§ 109 Abs. 4 GemO).

¹⁸ Vgl. Nr. 1 (Haushaltslage der Gemeinden und Gemeindeverbände) Tz. 5.5.

¹⁹ Vgl. Nr. 5 des Rundschreibens "Haushaltswirtschaft 2011 der kommunalen Gebietskörperschaften" vom 29. November 2010 (Az.: 17 420-2.3:334).

²⁰ Innerhalb von sechs Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres (§ 108 Abs. 4 GemO).

²¹ Artikel 8 § 13 Abs. 2 KomDoppikLG, § 112 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GemO. Die Vorschriften der Gemeindeordnung gelten für die Landkreise entsprechend (§ 57 Landkreisordnung). Lediglich rund 50 der 235 hauptamtlich geführten Gemeinden und Gemeindeverbände in Rheinland-Pfalz verfügen über ein eigenes Rechnungsprüfungsamt. Insbesondere bei den 163 Verbandsgemeinden und 2.258 Ortsgemeinden werden die Jahresabschlüsse nahezu ausschließlich durch Ehrenamtliche örtlich geprüft.

²² § 113 Abs. 1 Satz 1 GemO.

²³ § 113 Abs. 1 Satz 3 GemO.

²⁴ Vgl. Kommunalbericht 2009, Tz. 2 Nr. 4, a. a. O.

Die Bilanzsumme betrug 2,5 Mrd. €. Bilanziert waren rund 13.000 Grundstücke, 700 Gebäude, 538 km Gemeindestraßen und 144 km Radwege. Nach der Niederschrift dauerte die Sitzung von 14:30 Uhr bis 15:40 Uhr. Während der Sitzung stellte das Rechnungsprüfungsamt seinen Bericht über die Prüfung der Eröffnungsbilanz vor, worauf der überwiegende Teil der Sitzungszeit entfiel. Der Rechnungsprüfungsausschuss schloss sich ausweislich der Niederschrift "nach eingehender eigener Prüfung" dem Bericht des Rechnungsprüfungsamts über die Prüfung der Eröffnungsbilanz an. Ein Prüfungsbericht des Ausschusses wurde nicht erstellt. Eigene Prüfungshandlungen des Prüfungsausschusses waren nicht erkennbar.

- Bei einem Landkreis tagte der Rechnungsprüfungsausschuss etwa drei Stunden, um den Jahresabschluss zu prüfen. Prüfungshandlungen beschränkten sich auf die Sichtung von Kassenbelegen, zu denen dann bei Bedarf Fragen an die Vertreter der Verwaltung gestellt wurden.

Die Beispiele zeigen, dass nach wie vor

- für die Prüfung der Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse durch Rechnungsprüfungsausschüsse in der Regel deutlich zu wenig Zeit aufgewendet wird,
- ein Großteil dieser Zeit auf Sachvorträge der Verwaltung entfällt und
- eigene Prüfungshandlungen der Ausschüsse bestenfalls rudimentär stattfinden.

Im Ergebnis haben die Rechnungsprüfungsausschüsse die ihnen von der Gemeindeordnung zugeordnete Aufgabe der Jahresabschlussprüfung bisher im Wesentlichen nicht bewältigt. Es bedarf noch erheblicher Anstrengungen, um Verbesserungen zu erreichen. Dazu bieten sich u. a. folgende Maßnahmen an:

- Intensivere Schulungen der Mitglieder der Rechnungsprüfungsausschüsse zur Vorbereitung auf ihre Prüfungsaufgaben. Zum Teil hatten Ausschussmitglieder lediglich an halb- oder eintägigen Veranstaltungen teilgenommen, in denen Grundzüge der kommunalen Doppik, jedoch keine prüferischen Kenntnisse vermittelt wurden.
- Einsatz von sachverständigen Dritten bei der Prüfung²⁵. Dies kann insbesondere bei spezielleren Bilanzierungs- und Bewertungssachverhalten angebracht sein. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Selbstkontrolle der Kommune Aufgabe der demokratisch legitimierten Ratsmitglieder ist und nicht auf Dauer Dritten übertragen werden kann.
- Aufnahme sonstiger wählbarer Bürger mit Prüfungskompetenz in den Rechnungsprüfungsausschuss. Es ist zulässig, in den Ausschuss fachlich versierte Bürger zu wählen, die nicht Ratsmitglied sind²⁶.
- Einweisung der Ausschüsse in Prüfungsaufgaben durch Rechnungsprüfungsämter. Bei einer kreisfreien Stadt wählte das Rechnungsprüfungsamt bestimmte Themen für die Jahresabschlussprüfung aus, zum Beispiel Niederschlagung von Forderungen, und entwickelte hierzu Prüfungsfragen, anhand deren zunächst gemeinsam mit Ausschussmitgliedern Geschäftsvorfälle untersucht wurden. So sollte der Rechnungsprüfungsausschuss in die Lage versetzt werden, zunehmend selbständig zu prüfen.

Es ist unabdingbar, dass die Rechnungsprüfungsausschüsse mehr als bisher ihren Prüfungsaufgaben nachkommen.

²⁵ Vgl. § 112 Abs. 5 GemO.

²⁶ Vgl. § 44 Abs. 1 Satz 2 GemO.

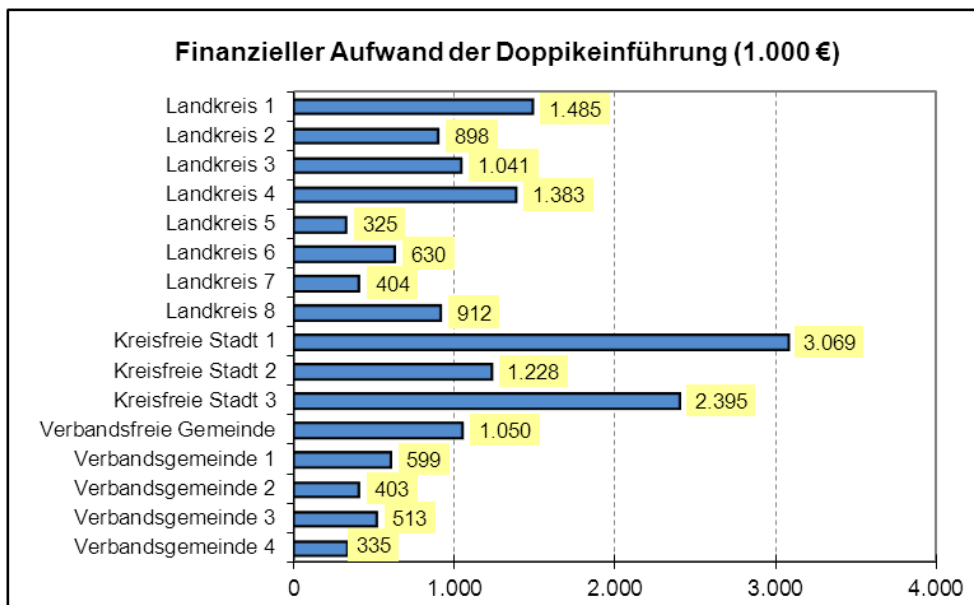
4 Finanzieller Aufwand der Gemeinden und Gemeindeverbände für die kommunale Doppik

4.1 Einführungsbedingte Aufwendungen - teilweise in beträchtlicher Höhe

Anlässlich der Prüfung wurden die beteiligten Gemeinden und Gemeindeverbände gebeten, den mit der Doppikeinführung verbundenen finanziellen Aufwand²⁷ zu ermitteln. Dies betraf Aufwendungen für Personal, Fortbildung, Software sowie die Beauftragung Dritter, zum Beispiel bei der Erfassung und Bewertung von Vermögensgegenständen.

Soweit Kommunen die Kosten nicht schon während der Einführungszeit dokumentiert hatten, ermittelten sie den Aufwand - teilweise durch Schätzung - nachträglich.

Insgesamt wendeten die geprüften Gemeinden und Gemeindeverbände zwischen 0,3 Mio. € und 3 Mio. € für die Einführung der kommunalen Doppik auf:



Die Grafik stellt den finanziellen Aufwand ausgewählter Gemeinden und Gemeindeverbände für die Einführung der kommunalen Doppik dar.

Das Forschungsinstitut erhielt im Rahmen seiner Untersuchung von weiteren 19 kommunalen Gebietskörperschaften Angaben zum finanziellen Aufwand der Doppikeinführung. Die Werte lagen zwischen rund 93.000 € bei einer Verbandsgemeinde und rund 900.000 € bei einer verbandsfreien Gemeinde.

Bei den 35 hauptamtlich geführten Kommunen, für die der Einführungsaufwand erhoben werden konnte, entstanden Aufwendungen von insgesamt rund 22,6 Mio. €, das entsprach durchschnittlich etwa 0,6 Mio. € je Gebietskörperschaft. Bei einer Hochrechnung auf alle 235 hauptamtlich geführten Gemeinden und Gemeindeverbände in Rheinland-Pfalz belaufen sich die Gesamtkosten für die Doppikumstellung überschlägig auf rund 140 Mio. €²⁸.

²⁷ Die von den jeweiligen Verwaltungen ermittelten Werte berücksichtigen die Ausgaben und Aufwendungen für die Einführung der kommunalen Doppik bis zur Zeit der örtlichen Erhebungen durch den Rechnungshof. Sie umfassen jeweils unterschiedliche Zeiträume. Aufwendungen, die nach Abschluss der örtlichen Erhebungen häufig ebenfalls noch angefallen sind, wurden nicht mehr berücksichtigt. Gemeinden und Gemeindeverbände, von denen keine oder keine plausiblen Angaben vorliegen, wurden nicht einbezogen.

²⁸ Darin sind die Aufwendungen für die Ortsgemeinden ebenfalls enthalten.

Auch wenn insoweit zu berücksichtigen ist, dass

- die Erhebungen teilweise auf Schätzungen beruhen,
- ein Teil der Kosten nicht eindeutig der Umstellung des Rechnungswesens zuzurechnen ist²⁹ und
- im Übrigen die vollumfängliche Erforderlichkeit der Aufwendungen nicht geprüft werden konnte,

vermittelt das Prüfungsergebnis einen wirklichkeitsnahen Eindruck von den Belastungen, die mit der Umstellung des Rechnungswesens für die angespannten kommunalen Haushalte einhergingen.

4.2 Aufwand nach der Einführungsphase - fast überall zusätzliche Belastungen

Die Landesregierung hat zum Entwurf des Einführungsgesetzes zur kommunalen Doppik ausgeführt, dass "der laufende Betrieb des neuen Systems keine Mehrbelastungen im Vergleich zum bisherigen Haushaltsrecht verursacht"³⁰. Für die Evaluierung wurde deshalb auch erfasst, ob und in welchem Umfang bei den Gemeinden und Gemeindeverbänden auf Dauer personelle Mehraufwendungen für die Doppik anfallen oder erwartet werden.

Nach dem Ergebnis der Prüfung wurde die Personalausstattung insbesondere im Bereich der Buchhaltung - und dort in erster Linie für die Anlagenbuchhaltung - erhöht. Soweit bereits konkrete Angaben vorlagen, betragen die zusätzlichen Personalaufwendungen je nach Kommune zwischen 10.000 € und 440.000 € jährlich³¹.

Bei den Erhebungen des Forschungsinstituts teilten 112 von 138 Kämmerern mit, dass die kommunale Doppik auf Dauer eine zusätzliche Personalausstattung erfordere. Im Durchschnitt wurden 1,6 Stellen für das neue Rechnungswesen geschaffen, die zu Personalaufwendungen von rund 61.000 € im Jahr führen:

Gebietskörperschaftsgruppe	Zusätzliche Stellenanteile		Durchschnittliche zusätzliche Stellenanteile	Durchschnittlicher zusätzlicher Personalaufwand
	von	bis		
Landkreise	1	4	2,1	88.550 €
kreisfreie Städte	2	4	3	162.785 €
große kreisangehörige Städte	1	2	1,5	75.000 €
Verbandsgemeinden	0,4	5	1,5	54.708 €
verbandsfreie Gemeinden	0,5	2,5	1,3	46.000 €
Gesamt	0,4	5	1,6 ³²	61.134 € ³²

Hochgerechnet auf alle hauptamtlich verwalteten Gemeinden und Gemeindeverbände in Rheinland-Pfalz führt die kommunale Doppik demnach zu jährlichen Mehraufwendungen von mehr als 14 Mio. €.

²⁹ So wurde beispielsweise die Erfassung des Vermögens erschwert, wenn die im kameralistischen Haushaltswesen vorgeschriebenen Bestandsverzeichnisse nicht oder nicht ordnungsgemäß geführt wurden.

³⁰ Vgl. Landtagsdrucksache 14/4674, Abschnitt D - Kosten.

³¹ Nicht erfasst wurde ein zusätzlicher Sachaufwand, zum Beispiel für die Pflege von Software.

³² Der Durchschnitt wurde anhand der 112 Einzelwerte ermittelt und nicht aus den Durchschnittswerten der Gebietskörperschaftsgruppen.

5 Fortbildung des Personals - mittelbewirtschaftende Stellen dürfen nicht vergessen werden

Im Rahmen der Einführung der kommunalen Doppik bezog sich ein Großteil der Fortbildungsmaßnahmen zunächst auf das Personal der Finanzverwaltung, da in der Regel dort ein wesentlicher Teil der zur Umstellung erforderlichen Arbeiten bewältigt wurde. Vielfach wurden Aufgaben, wie zum Beispiel die Anlagen- und die Geschäftsbuchführung, zentralisiert. Dennoch verbleiben auch Aufgaben bei den mittelbewirtschaftenden Stellen, die Kenntnisse des neuen Rechnungswesens erfordern. So muss beispielsweise bereits bei der Anmeldung von Haushaltsmitteln für die Haushaltsplanung mehr als bisher zwischen Unterhaltungsaufwand und Investition unterschieden werden. Kassenanordnungen können nicht ohne Mindestkenntnisse über zu bebuchende Produkte und Konten gefertigt werden. Auch bei der Inventur von Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten sowie der Inventur sonstiger finanzieller Verpflichtungen³³ ist die Mitwirkung der Fachstellen erforderlich.

Auf die Qualifizierung des Personals der mittelbewirtschaftenden Stellen wurde bislang weitgehend verzichtet. Die Mitarbeiter erhielten häufig nur allgemeine Informationen zur kommunalen Doppik. Das führte zu Nachteilen. So waren bei einigen Kommunen die erheblichen Verzögerungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses u. a. auf einen hohen zeitlichen Aufwand für die Korrektur von Buchungen zurückzuführen. Die zunächst fehlerhaften Zuordnungen waren Folge ungenügender Buchungskennnisse in den Fachämtern. Die für die Anlagenbuchhaltung erforderlichen Informationen, beispielsweise aus der Bauverwaltung, wurden nicht in dem erforderlichen Umfang bereitgestellt. Das erforderte zeitaufwendige Nachbearbeitungen in den Finanzverwaltungen.

Für ein ordnungsgemäßes Rechnungswesen ist es daher - auch bei weitgehender Zentralisierung der Buchführung - unerlässlich, dass die Kräfte außerhalb der Finanzverwaltungen über grundlegende Kenntnisse der kommunalen Doppik verfügen. Dabei erfordert die Qualifizierung nicht zwingend die Teilnahme an gegebenenfalls kostenintensiven Fortbildungsveranstaltungen durch externe Anbieter. Es kann auch ausreichen, interne Arbeitshilfen zur Verfügung zu stellen, die zum Beispiel Hinweise zur Buchung häufig wiederkehrender Geschäftsvorfälle enthalten.

6 Steuerungsqualität der doppischen Haushaltspläne - Umstellung des Rechnungswesens allein genügt nicht

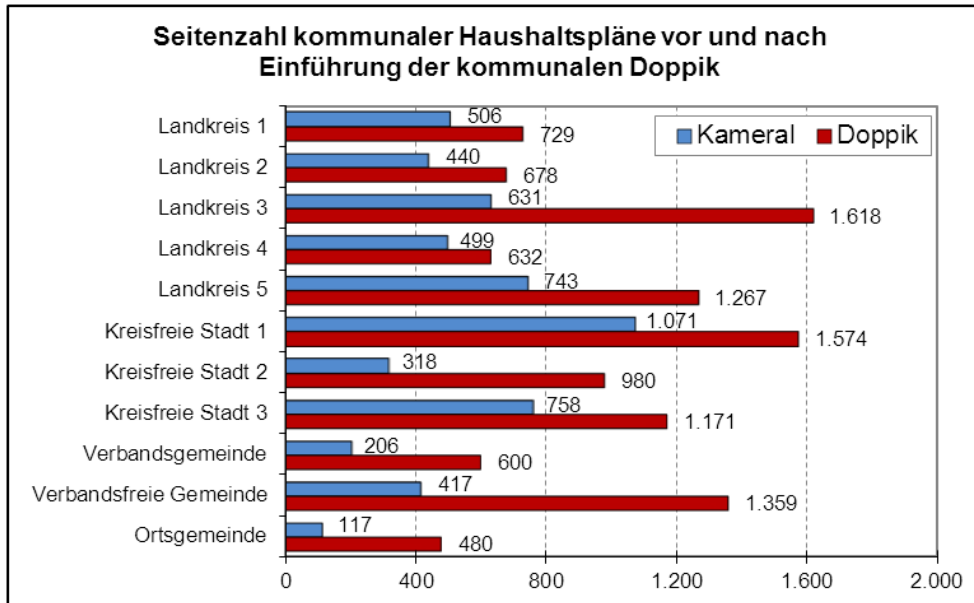
Auch in der kommunalen Doppik ist der Haushaltsplan Grundlage der Haushaltswirtschaft. Allerdings soll das bisherige Verfahren der haushaltsstellenbezogenen Zuweisung von Mitteln durch die Kommunalvertretungen zugunsten einer mehr an Ergebnissen ausgerichteten Planung weitgehend aufgegeben werden.

Daher kommt der steuerungsorientierten Gestaltung der kommunalen Haushaltspläne besondere Bedeutung zu. Maßgeblich hierfür sind Umfang, Gliederung und Detaillierungsgrad der Haushaltsangaben. Die nachfolgenden Ausführungen zeigen, dass hier erheblicher Verbesserungsbedarf besteht.

³³ § 31 Abs. 1 GemHVO.

6.1 Umfang der Haushaltspläne - Verschlangung ist angebracht

In der Regel waren die Haushaltspläne³⁴ der geprüften Gebietskörperschaften nach Einführung der kommunalen Doppik deutlich umfangreicher als zuvor³⁵. Beispiele:



Die Grafik belegt, dass die Haushaltspläne nach Umstellung des Rechnungswesens häufig an Umfang zugenommen haben.

Im Ergebnis wird dies auch durch die Untersuchungen des Forschungsinstituts bestätigt:

Gebietskörperschaftsgruppe	Seitenumfang Kameralistik ³⁶		Seitenumfang Doppik ³⁷	
	von	bis	von	bis
Landkreise	226	881	416	1.496
Kreisfreie Städte	528	774	778	1.250
Große kreisangehörige Städte	281	902	226	752
Verbandsgemeinden	50	450	106	880
Verbandsfreie Gemeinden	100	710	100	1.084
Ortsgemeinden	29	294	38	664

Die Ausweitung der Haushaltspläne hat u. a. folgende Ursachen:

- In manchen Haushaltssatzungen sind keine Wertgrenzen für die Einzeldarstellung von Investitionen festgelegt. Dann müssen sämtliche Investitionen in den Teilhaushalten einzeln dargestellt werden³⁸.
- Die Investitionsmaßnahmen werden oftmals mehrfach ausgewiesen. So enthielt der Haushaltsplan einer kreisfreien Stadt einen Investitionsplan nach Teilhaushalten, einen maßnahmenbezogenen Investitionsplan für jedes Produkt

³⁴ Einschließlich der Anlagen nach § 1 Abs. 1 GemHVO.

³⁵ Mit einer weiteren Steigerung des Umfangs ist zu rechnen, wenn die derzeit häufig noch fehlenden Angaben zu Zielen, Leistungsmengen und Kennzahlen aufgenommen werden (vgl. Tz. 6.3.3).

³⁶ Letztes Jahr mit kameralistischer Haushaltsführung.

³⁷ Erstes Jahr mit Haushaltsführung nach den Regeln der doppischen Buchführung für Gemeinden.

³⁸ Vgl. Tz. 6.2.

sowie eine Investitionsübersicht nach Muster 9 zu § 4 Abs. 12 GemHVO. Diese mehrfache Darstellung ist durch das Haushaltsrecht nicht vorgeschrieben. Es reicht aus, die Investitionen in einer Übersicht nach dem Muster 9 sowie in den Teilhaushalten darzustellen.

- Häufig weisen die Teilhaushalte alle Produkte mit den zugehörigen Finanzdaten (Erträge, Aufwendungen, Ein- und Auszahlungen) - zum Teil sogar kontenbezogen - aus. So waren beispielsweise bei einer verbandsfreien Gemeinde auf mehr als 900 Seiten im Haushaltsplan für alle 86 Produkte und 155 Leistungen jeweils ein Teilergebnis- und Teilfinanzhaushalt abgebildet und in den Teilergebnishaushalten alle die Teilhaushalte betreffenden Konten (z. B. Fahrzeugunterhaltungskosten für jedes Fahrzeug der Feuerwehr) angegeben. Im Haushaltsplan einer Ortsgemeinde war das Produkt "Förderung von Trägern der Wohlfahrtspflege" ausgewiesen. Als Aufwendungen waren jährlich 60 € veranschlagt. Die gesamten Aufwendungen im Haushaltsplan der Ortsgemeinde betragen rund 400.000 €. Ein Steuerungsnutzen war durch die Darstellung des Produkts nicht erkennbar.

In den Teilhaushalten müssen nur die wesentlichen Produkte beschrieben werden³⁹. Es ist nicht erforderlich, innerhalb der Teilhaushalte zusätzlich Teilergebnis- und Teilfinanzhaushalte für jedes Produkt - gegebenenfalls sogar noch unter Angaben von Konten - zu erstellen.

Hierzu wurde vorgetragen, dass die Angabe von Sachkonten nach wie vor vom Gemeinderat gewünscht sei, da die "verdichteten" Posten in Ergebnis- und Finanzhaushalt keine Aussagekraft hätten. So werde für die Ratsmitglieder der Posten "Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen" erst transparent, wenn die darin enthaltenen Aufwendungen, zum Beispiel für Energie, Wasser, Abwasser und Abfall sowie für die Unterhaltung und Bewirtschaftung, ebenfalls dargestellt würden.

Aus Sicht der überörtlichen Prüfung lässt sich die gebotene Transparenz auch ohne die Ausweisung von Sachkonten erreichen. So können beispielsweise wesentliche Bewirtschaftungsaufwendungen, wie etwa für Energie, Ver- und Entsorgung sowie die Reinigung von Gebäuden, tabellarisch oder als Grafik im Vorbericht dargestellt werden. Dafür genügen in der Regel deutlich weniger Seiten.

- Einige Gemeinden und Gemeindeverbände weisen produktbezogene Finanzdaten sowohl in den Teilhaushalten als auch in einer Anlage - Übersicht über die Teilhaushalte gemäß § 4 Abs. 4 GemHVO - zum Haushaltsplan aus⁴⁰. So entfielen im Haushaltsplan eines Landkreises 486 Seiten auf die Teilhaushalte. Ein Großteil hiervon wurde benötigt, um Teilergebnis- und Teilfinanzhaushalte für jedes der 121 Produkte darzustellen. Zusätzlich enthielt der Haushaltsplan fast 60 Seiten, in denen dieselben produktbezogenen Finanzdaten nochmals in einer Anlage erfasst waren.

Die Finanzdaten der einzelnen Produkte können in einer Anlage zum Haushaltsplan angegeben werden⁴¹. Bei Verwendung des hierfür vorgesehenen Musters⁴² lassen sich die Daten vergleichsweise platzsparend ausweisen. Auf keinen Fall ist es sinnvoll oder gar erforderlich, diese Daten zweifach, nämlich in den Teilhaushalten und in der Anlage, darzustellen.

- Nach wie vor entsprechen die Teilfinanzhaushalte vielfach nicht der Mindestgliederung in 25 Posten nach § 4 Abs. 11 GemHVO, sondern es werden

³⁹ § 4 Abs. 6 GemHVO.

⁴⁰ Anlage nach § 1 Abs. 1 Nr. 8 GemHVO.

⁴¹ § 4 Abs. 4 GemHVO.

⁴² Vgl. Muster 10 der VV Gemeindehaushaltssystematik (VV-GemHSys) vom 23. November 2006 (MinBl. 2007 S. 16).

wesentlich mehr Posten dargestellt, wie zum Beispiel Einzahlungen aus Zuwendungen und Umlagen sowie Personalauszahlungen.

Es ist zwar zulässig, über die Mindestgliederung hinaus weitere Posten anzugeben. Zusätzliche Informationen mit Steuerungsnutzen sind damit allerdings in der Regel nicht verbunden.

- Produktdaten, wie zum Beispiel Produktbeschreibungen, Auftragsgrundlagen sowie Ziele, Kennzahlen und textliche Erläuterungen zu Haushaltsansätzen werden wortgleich in den Teilergebnis- als auch den Teilfinanzhaushalten ausgewiesen. Solche Wiederholungen ohne zusätzlichen Informationsgehalt sollten vermieden werden.
- In den Teilhaushalten werden Ertrags- und Aufwandsarten sowie Ein- und Auszahlungen auch dann angegeben, wenn keine Ergebnisse, Ansätze und Planwerte vorliegen. So waren beispielsweise im Teilhaushalt "Jugend und Soziales" eines Landkreises in 12 der 32 Zeilen des Teilergebnis- und in 13 von 25 Zeilen des Teilfinanzhaushalts lediglich Nullwerte ausgewiesen. Sehr häufig wurde so auch bei der Darstellung von produktbezogenen Finanzdaten verfahren, wie der nachfolgende Auszug aus dem Haushaltsplan einer kreisfreien Stadt zeigt:

HauptProduktbereich		3 Soziales und Jugend					
Produktbereich		31 Soziale Hilfen					
Produktgruppe		311 Grundversorgung und Hilfen in anderen Lebenslagen					
Produkt		31110 Hilfe zum Lebensunterhalt (3. Kapitel SGB XII)					
Pos.	Inhalt	Ergebnis	Plan	Plan	Plan	Plan	Plan
		2007	2008	2009	2010	2011	2012
		1	2	3	4	5	6
1.	= Saldo der laufenden Ein- und Auszahlungen aus Verwaltungstätigkeit	0,00	0	393.890	393.890	393.890	393.890
2.	= Saldo der Zins- und der sonstigen Finanzein- und Auszahlungen	0,00	0	0	0	0	0
3.	= Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen (Saldo der Summen 1 und 2)	0,00	0	393.890	393.890	393.890	393.890
4.	= Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen	0,00	0	0	0	0	0
5.	= Summe der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen (Summe 3 und 4)	0,00	0	393.890	393.890	393.890	393.890
6.	Saldo der Ein- und Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen	0,00	0	0	0	0	0
7.	Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen nach Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (Summe der Nummern 5 und 6)	0,00	0	-393.890	-393.890	-393.890	-393.890
8.	+ Einzahlungen aus Investitionszuwendungen	0,00	0	0	0	0	0
9.	+ Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	0,00	0	0	0	0	0
10.	+ Einzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände	0,00	0	0	0	0	0
11.	+ Einzahlung für Sachanlagen	0,00	0	0	0	0	0
12.	+ Einzahlungen für Finanzanlagen	0,00	0	0	0	0	0
13.	+ Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen	0,00	0	0	0	0	0
14.	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten	0,00	0	0	0	0	0
15.	+ Sonstige Investitionseinzahlungen	0,00	0	0	0	0	0
16.	= Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (Summe 8 bis 15)	0,00	0	0	0	0	0
17.	- Auszahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände	0,00	0	0	0	0	0
18.	- Auszahlungen für Sachanlagen	0,00	0	0	0	0	0
19.	- Auszahlungen für Finanzanlagen	0,00	0	0	0	0	0
20.	- Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen	0,00	0	0	0	0	0
21.	- Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten	0,00	0	0	0	0	0
22.	- Sonstige Investitionsauszahlungen	0,00	0	0	0	0	0
23.	= Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeiten (Summe 17 bis 22)	0,00	0	0	0	0	0
24.	= Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Saldo der Nummern 16 und 23)	0,00	0	0	0	0	0
25.	= Finanzmittelüberschuss / Finanzmittelfehlbetrag des Teilhaushalts (Summe 7 und 24)	0,00	0	393.890	393.890	393.890	393.890

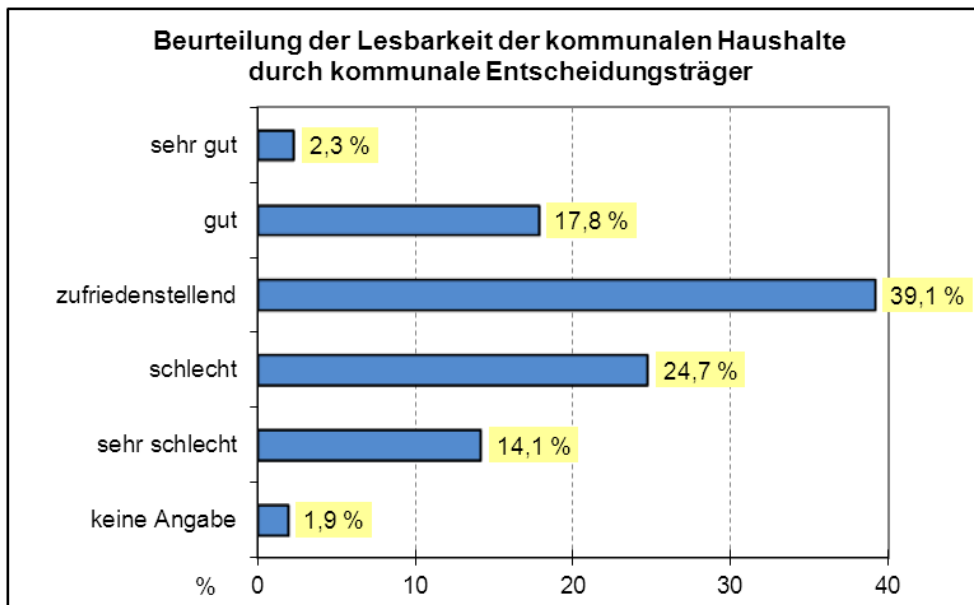
Durch den Verzicht auf die Darstellung solcher "Nullwerte" ließe sich der Haushaltsplan wesentlich straffen.

- Nach der Gemeindehaushaltsverordnung sind im Stellenplan die Stellen getrennt für die einzelnen Teilhaushalte auszuweisen⁴³. Gleichwohl wurden die Stellen häufig nach Produkten oder gar nach Leistungen gegliedert. Das führte dazu, dass Anteile von Stellen auf zehn oder mehr Produkte verteilt waren, was die Lesbarkeit und Nachvollziehbarkeit deutlich erschwerte. Dies lässt sich vermeiden, wenn die Gliederung auf Teilhaushalte beschränkt wird. Unabhängig davon hält es der Rechnungshof für sinnvoll, im Gemeindehaushaltsrecht die Ausweisung von Stellen nicht nach der Ordnung der Teilhaushalte, sondern nach der jeweiligen Verwaltungsorganisation zuzulassen. Dadurch wird einer zu starken Splittung von Stellen vorgebeugt und die Aussagekraft der Planung erhöht.

Die mit der Umstellung des Rechnungswesens erwartete bessere Steuerung der kommunalen Haushalte wird beeinträchtigt, wenn die deutliche Ausweitung der Seitenzahl die Lesbarkeit der Haushaltspläne erschwert und dadurch die Verständlichkeit und Akzeptanz der Planung gemindert werden.

Dies wird auch durch die Umfrage des Forschungsinstituts bestätigt. Von den 785 befragten kommunalen Entscheidungsträgern⁴⁴ beurteilten nur 20 % die Lesbarkeit der kommunalen Haushaltspläne mit gut bis sehr gut. 39 % sahen die Lesbarkeit als zufriedenstellend an, während ebenfalls 39 % sie als schlecht oder sehr schlecht beurteilten⁴⁵.

Die vielfach geäußerte Erwartung, dass die Haushaltspläne doppisch buchender Gemeinden und Gemeindeverbände für die Rats- und Kreistagsmitglieder verständlicher und besser handhabbar sind als kameralistische Haushaltspläne, hat sich bisher nicht erfüllt.



Das Diagramm zeigt, dass die doppischen Haushaltspläne der Gemeinden und Gemeindeverbände aus überwiegender Sicht kommunaler Entscheidungsträger nicht lesbarer sind als die Haushaltspläne im kameralistischen Rechnungswesen.

⁴³ § 5 Abs. 1 GemHVO.

⁴⁴ Landräte, Oberbürgermeister und Bürgermeister sowie Ratsmitglieder.

⁴⁵ 2 % der Befragten machten hierzu keine Angaben.

Die Gemeinden und Gemeindeverbände sollten ihre Darstellungen mehr als bisher auf den vom Haushaltsrecht geforderten Umfang beschränken. Eine Straffung der Haushaltspläne durch Verzicht auf Einzelangaben entspricht auch eher dem mit der Haushaltsrechtsreform verfolgten Ziel einer globaleren Steuerung durch die kommunalen Mandatsträger. Detaillierte Informationen sollten nach Ansicht des Rechnungshofs vorwiegend in der nach § 12 GemHVO vorgesehenen, aber vielfach noch nicht vorhandenen Kosten- und Leistungsrechnung vorgehalten werden.

6.2 Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen - zu geringe Wertgrenzen für die Einzeldarstellung sind nicht sinnvoll

Investitionen und Investitionsmaßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken oder die vom Gemeinderat festgelegte Wertgrenze für Investitionsauszahlungen überschreiten, sind einzeln im Teilfinanzhaushalt darzustellen⁴⁶. Unterhalb dieser Grenze können sie in einer Summe aufgeführt werden. Die Wertgrenze wird in der Haushaltssatzung festgelegt⁴⁷.

Beispielhaft enthielten Haushaltssatzungen folgende Wertgrenzen:

Gebietskörperschaft	Wertgrenze (€)
Landkreis 1	0
Landkreis 2	1.000
Landkreis 3	50.000
Landkreis 4	60.000
Kreisfreie Stadt 1	50.000
Kreisfreie Stadt 2	50.000
Kreisfreie Stadt 3	50.000
Verbandsfreie Gemeinde	0
Verbandsgemeinde 1	1.000
Verbandsgemeinde 2	15.000
Ortsgemeinde 1	1.000
Ortsgemeinde 2	10.000

Bei der verbandsfreien Gemeinde (Bilanzsumme rund 83 Mio. €, davon Anlagevermögen 72 Mio. €) bestanden die Ratsmitglieder auf einer Einzeldarstellung aller Investitionen⁴⁸.

Der Rechnungshof hat bereits anlässlich der Orientierungsprüfung "Kommunale Doppik" darauf hingewiesen, dass die Wertgrenze unter Berücksichtigung der Größe der Kommune, des Umfangs der Investitionstätigkeit sowie der erwünschten Steuerungsmöglichkeiten bestimmt werden sollte⁴⁹. Dabei hat er zu geringe Wertgrenzen im Hinblick auf ihre Steuerungsrelevanz und ihrer Auswirkungen auf den Umfang des Haushaltsplans als nicht sinnvoll erachtet.

Die Einzeldarstellung aller Investitionen ist daher nach Auffassung des Rechnungshofs grundsätzlich nur bei kleineren Ortsgemeinden angebracht.

⁴⁶ § 4 Abs. 12 GemHVO.

⁴⁷ Vgl. Muster 1 der Anlage 3 zur VV-GemHSys (Haushaltssatzung).

⁴⁸ Nach dem Haushaltsplan 2010 insgesamt 4,7 Mio. €.

⁴⁹ Vgl. Nr. 4.5.2 des Gutachtens vom 22. Februar 2008, a. a. O.

6.3 Gliederung und Gestaltung der Haushalte

6.3.1 Teilhaushalte - zu kleine Budgets vermeiden

Der Haushalt ist angemessen in Teilhaushalte zu gliedern. Dabei können die Teilhaushalte sowohl nach funktionalen Gesichtspunkten, d. h. nach dem verbindlichen Produktrahmenplan, oder institutionell nach der jeweiligen Organisation gebildet werden. Was tatsächlich als angemessen anzusehen ist, kann aufgrund der Unterschiede in Größe und Struktur der Verwaltungen nicht einheitlich festgelegt werden und richtet sich daher nach den örtlichen Gegebenheiten.

Sowohl im Rahmen der überörtlichen Prüfung als auch anlässlich der Umfrage des Forschungsinstituts wurde die Zahl der Teilhaushalte ermittelt:

Gebietskörperschaftsgruppe	Ergebnisse der			
	überörtlichen Prüfung		Umfrage des Forschungsinstituts	
	Zahl der Teilhaushalte			
	von	bis	von	bis
Landkreise	7	27	6	21
Kreisfreie Städte	6	54	5	13
Große kreisangehörige Städte	4	-	11	14
Verbandsgemeinden	6	10	2	31
Verbandsfreie Gemeinden	6	6	4	20
Ortsgemeinden	2	6	1	17

Insbesondere wenn Gemeinden und Gemeindeverbände Teilhaushalte nach ihrer Verwaltungsorganisation festlegten, führte das zu Teilplänen mit vergleichsweise geringem Finanzvolumen neben solchen mit bedeutenden Haushaltsansätzen. So hatte beispielsweise eine kreisfreie Stadt mit jährlichen Erträgen von 137 Mio. € und Aufwendungen von 186 Mio. € u. a. folgende Teilhaushalte gebildet:

Teilhaushalt	Erträge	Aufwendungen
Gleichstellungsstelle	-	87.000 €
Personalabrechnung	251.000 €	457.000 €
Denkmalpflegebehörde	-	64.000 €

Bei einem Landkreis orientierte sich die Zahl der Teilhaushalte im Wesentlichen an der Zahl der Referate, was dazu führte, dass 27 Teilhaushalte eingerichtet wurden. Dadurch wurde insbesondere die Lesbarkeit des Stellenplans beeinträchtigt, da zahlreiche Stellen anteilig jeweils mehreren Teilhaushalten zugeordnet waren.

Die Gliederung nach Teilhaushalten kann von den Kommunen weitgehend selbst bestimmt werden. Dennoch ist es empfehlenswert, unter Steuerungsaspekten Teilhaushalte mit einem im Vergleich zu anderen Teilplänen unbedeutenden Finanzvolumen nach Möglichkeit zu vermeiden⁵⁰. Zu bedenken ist auch, dass sich die Zahl der Teilhaushalte auf den Umfang von Erläuterungs- und Berichtspflichten sowohl bei der Haushaltsplanung, dem Haushaltsvollzug und der Rechnungslegung auswirken kann⁵¹.

⁵⁰ Hierauf hatte das Ministerium des Innern und für Sport bereits mit Rundschreiben zur Haushaltswirtschaft 2007 der kommunalen Gebietskörperschaften vom 28. November 2006 (Az.: 17 420-2.3:334) hingewiesen.

⁵¹ Vgl. §§ 4 Abs. 14, 21 Abs. 2 Nr. 2 und 46 Abs. 2 bis 4 GemHVO.

6.3.2 Produkte und Leistungen - weniger ist mehr

Kernbestandteil der Teilhaushalte sind die Produkte. Darunter versteht man einzelne oder eine Gruppe von Leistungen, die von den kommunalen Gebietskörperschaften sowohl für interne als auch externe Stellen erbracht werden.

Anzahl und Inhalt der Produkte sind den Gebietskörperschaften nicht vorge-schrieben. Bei Bedarf können Produkte weitergehend in Leistungen gegliedert werden. Zusammengefasst werden die Produkte nach dem verbindlichen Produkt-rahmenplan in Produktgruppen, Produktbereichen und Hauptproduktbereichen⁵².

Nachfolgend wird die Zahl der Produkte und Leistungen einiger der geprüften Stellen - ergänzt um die Ergebnisse der Umfrage des Forschungsinstituts - darge-stellt:

Gebietskörperschaft	Zahl der	
	Produkte	Leistungen
Landkreis 1	104	319
Landkreis 2	111	335
Landkreis 3	135	361
Landkreis 4	143	193
Landkreis 5	143	359
Landkreise ⁵³	89 bis 154	300 bis 487
Kreisfreie Stadt 1	248	607
Kreisfreie Stadt 2	288	136
Kreisfreie Städte ⁵³	115 bis 145	315 bis 600
Große kreisangehörige Städte ⁵³	46 bis 69	17 bis 87
Verbandsfreie Gemeinde 1	78	157
Verbandsfreie Gemeinde 2	86	155
Verbandsfreie Gemeinden ⁵³	20 bis 260	12 bis 444
Verbandsgemeinde 1	49	85
Verbandsgemeinde 3	51	28
Verbandsgemeinde 1	53	108
Verbandsgemeinden ⁵³	31 bis 123	9 bis 800
Ortsgemeinde 1	22	18
Ortsgemeinde 2	26	50
Ortsgemeinde 3	29	35
Ortsgemeinden ⁵³	14 bis 87	2 bis 800

Die Zahl der Produkte und Leistungen

- wirkt sich maßgeblich auf den Buchungsaufwand⁵⁴ sowie
- den Aufwand für die Fortschreibung und Anpassung von Ziel- und Leistungs-beschreibungen sowie von Kennzahlen und Leistungsmengen aus und
- beeinflusst den Steuerungsnutzen.

Eine Vielzahl von Produkten kann dazu führen, dass zwar detaillierte Informationen vorliegen, die aber für eine Gesamtsteuerung wenig hilfreich sind. Wird hingegen bei der Bildung von Produkten und Leistungen zu stark verdichtet, bleibt der

⁵² Vgl. Nrn. 3 und 5.1 VV-GemHSys.

⁵³ Ergebnisse der Umfrage des Forschungsinstituts.

⁵⁴ Insbesondere bei der Verteilung von "Querschnittskosten" und der Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen zwischen den Produkten und Leistungen (interne Leistungsverrechnung).

Buchungsaufwand überschaubar, jedoch leidet auch hier die Aussagekraft der Produkte für Steuerungszwecke.

Es ist erforderlich, die Zahl der Produkte und Leistungen auf ihre Notwendigkeit zu überprüfen.

Bei der Zuordnung der kommunalen Aufgaben zu Produkten und Leistungen wurde zum Teil sehr unterschiedlich verfahren. Beispiele:

- Einige Verbandsgemeinden wiesen sämtliche Erträge und Aufwendungen sowie Ein- und Auszahlungen für den Brandschutz bei einem Produkt ohne weitere Differenzierung aus. In den Haushaltsplänen anderer Verbandsgemeinden waren Produkte für jede der in den Ortsgemeinden eingerichteten Feuerwehreinheiten vorhanden, während wiederum andere Produkte für Fahrzeuge und Ausrüstung, Gebäude und Personal unterschieden.
- Eine kreisfreie Stadt hatte in ihrem Haushaltsplan in der Produktgruppe "Verwaltungssteuerung" für jeden der 13 Ortsbezirke jeweils ein eigenes Produkt ausgewiesen; eine andere kreisfreie Stadt hatte für ihre 10 Ortsbezirke ein Produkt gebildet.
- Eine Stadt buchte Aufwendungen für die Pflege von Grünflächen auf Friedhöfen in der Produktgruppe 551 (Öffentliches Grün, Landschaftsbau), während eine andere Kommune solche Aufwendungen der Produktgruppe 553 (Friedhofs- und Bestattungswesen) zuordnete⁵⁵.
- Haushaltsansätze für kommunale Mietwohnungen wurden sowohl in einem Produkt der Produktgruppe 114 (Zentrale Dienste) als auch in einem Produkt der Produktgruppe 522 (Wohnungsbauförderung) veranschlagt.
- Gelegentlich enthielten die Produkte im Teilhaushalt "Zentrale Finanzdienstleistungen" auch Personal- und Versorgungsaufwendungen. Dieser Teilhaushalt ist jedoch dem Hauptproduktbereich 6 und damit der allgemeinen Finanzwirtschaft vorbehalten⁵⁶. Die Aufwendungen für das Personal der Finanzverwaltung sind im Hauptproduktbereich 1 nachzuweisen.

Die Unterschiede bei der Produktgliederung, den Produktinhalten sowie bei der Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen

- erschweren den interkommunalen Vergleich und
- beeinträchtigen den Nutzen der Produkte für Steuerungszwecke sowie zur Erschließung von Optimierungspotenzialen.

Für Gemeinden und Gemeindeverbände einer Gebietskörperschaftsgruppe ist es daher geboten, sich bei der Definition von Produkten und Leistungen abzustimmen, um so mittelfristig die Voraussetzungen für einen Vergleich zu schaffen. Als Beispiel kann hier der Standard-Kreis-Produktplan⁵⁷ dienen, der vom Landkreistag Rheinland-Pfalz zusammen mit Vertretern der Kreisverwaltungen erarbeitet wurde und im Wege einer Selbstverpflichtung angewandt wird.

6.3.3 Ziele, Leistungsmengen und Kennzahlen - Angaben sind zur Steuerung vielfach noch ungeeignet

Die Festlegung von Produkten und Leistungen genügt allein noch nicht zur Steuerung. Zusätzlich müssen Ziele und Leistungsmengen sowie dazu gehörende Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden, damit die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns beurteilt werden kann⁵⁸.

⁵⁵ Eine Verteilung im Wege der internen Leistungsverrechnung fand nicht statt.

⁵⁶ Vgl. Nr. 3.2 VV-GemHSys.

⁵⁷ Der Produktplan kann im Internet unter www.landkreistag.rlp.de abgerufen werden.

⁵⁸ § 4 Abs. 6 Satz 2 GemHVO.

Die nachfolgende Übersicht enthält Angaben zur Zahl der Ziele und Kennzahlen der geprüften Stellen - ergänzt um die Ergebnisse der Umfrage des Forschungsinstituts -:

Gebietskörperschaft	Zahl der	
	Ziele	Kennzahlen
Landkreis 1	27	273
Landkreis 2	-	-
Landkreis 3	-	-
Landkreis 4	-	-
Landkreis 5	536	1.689
Landkreis 6	-	268
Landkreis 7	82	145
Landkreise ⁵⁹	15 bis 230	1 bis 1.030
Kreisfreie Stadt 1	-	-
Kreisfreie Stadt 2	424	364
Kreisfreie Stadt 3	-	-
Kreisfreie Städte ⁵⁹	115 bis 145	-
Große kreisangehörige Städte ⁵⁹	46 bis 68	-
Verbandsfreie Gemeinde 1	157	-
Verbandsfreie Gemeinde 2	-	-
Verbandsfreie Gemeinden ⁵⁹	10 bis 200	11 bis 750
Verbandsgemeinde 1	3	4
Verbandsgemeinde 2	40	-
Verbandsgemeinde 3	-	-
Verbandsgemeinde 4	36	-
Verbandsgemeinden ⁵⁹	1 bis 200	1 bis 132
Ortsgemeinde 1	3	4
Ortsgemeinde 2	-	-
Ortsgemeinde 3	-	-
Ortsgemeinde 4	45	-
Ortsgemeinden ⁵⁹	1 bis 167	1 bis 50

Von den in die Prüfung des Rechnungshofs und der Gemeindeprüfungsämter einbezogenen Gemeinden und Gemeindeverbänden hatten lediglich sieben (35 %) sowohl Ziele als auch Kennzahlen in ihren Haushaltsplänen dargestellt. 202 und damit 60 % der vom Forschungsinstitut befragten Kommunen gaben an, noch keine Ziele zur Haushaltssteuerung festgelegt zu haben.

⁵⁹ Ergebnisse der Umfrage des Forschungsinstituts.

Sofern die Haushaltspläne Ziele enthielten, waren sie oftmals vergleichsweise allgemein formuliert, so dass die Zielerreichung wenig mess- und prüfbar war. Beispiele:

Produkte	Ziele
Lebensmittelüberwachung, Fleischhygiene	Gewährleistung des Verbraucherschutzes zur Aufrechterhaltung der Volksgesundheit und des grundgesetzlich verankerten Tierschutzes.
Rettungsdienst	Sicherstellung eines funktionierenden Rettungswesens im Stadtgebiet
Allgemeine Schulverwaltung	Aufgabenerfüllung
Museum	Ansprechende Öffentlichkeitsarbeit, attraktive Angebote für Besucher der Stadt und deren Bürger, der Bedeutung der Museumsgegenstände angemessene Darstellung und Vermittlung.
Volkshochschule	Sicherstellung eines angemessenen Bildungsangebots
Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung	Durch die Gewährung der Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung wird der Lebensunterhalt der Personen unter 65 Jahren und bei dauerhaft erwerbsgeminderten Personen sichergestellt.
Erziehungsgeld- und Elterngeld	Das Erziehungsgeld ist eine Anerkennung der persönlichen Betreuung eines Kindes.
Wirtschaftsförderung	Stärkung des Landkreises als Wirtschaftsstandort

Die Ziele sollten dem sog. S.M.A.R.T-Prinzip folgen, d. h., sie sollen

- **spezifisch** (= konkret und präzise),
- **messbar** (= überprüfbar),
- **angemessen** (= erreichbar),
- **relevant** (= von gewisser Bedeutung) und
- **terminierbar** (= zeitliche Vorgaben sind möglich) sein.

Nicht messbare Ziele sind für Steuerungszwecke ungeeignet. Ohne solche Ziele wird eine ergebnisorientierte Steuerung - und damit das wesentliche Anliegen der kommunalen Doppik - nicht erreicht.

Vereinzelt waren bereits Ziele ausgewiesen, deren Darstellung den vorstehend bezeichneten Anforderungen genügte. Beispiele:

Produkte	Ziele
Zahlungsabwicklung	Mahnung innerhalb von 8 Wochen nach Fälligkeit; Vollstreckung innerhalb von 10 Wochen nach Erteilung des Vollstreckungsauftrags.
Zentrale Bußgeldstelle	Verkehrsrechtliche Anzeigen werden innerhalb 28 Tagen erfasst; Eingehende andere Anzeigen werden innerhalb der Verjährungsfristen bearbeitet.
Zulassung und Abmeldung von Fahrzeugen	Bearbeitung eines Zulassungsvorgangs inklusive Wartezeit längstens innerhalb von 30 Minuten.
Tageseinrichtungen für Kinder	Bis Oktober 2010 ist für jedes Kind ab dem vollendeten 2. Lebensjahr ein Platz in einer Tageseinrichtung zur Verfügung zu stellen.

Zur Steuerung sind neben Produkten und Zielen auch Leistungsmengen und Kennzahlen erforderlich. Insbesondere Kennzahlen fehlten bei 15 der 21 geprüften Gemeinden und Gemeindeverbände. Selbst wenn Kennzahlen und Leistungsmengen bereits dokumentiert wurden, waren sie häufig nur eingeschränkt aussagekräftig. Beispiele:

- Bei einem Landkreis waren in den Teilhaushaltsplänen bei den 448 Produkten und Leistungen als Kennzahlen in der Regel nur die dem jeweiligen Produkt oder der Leistung zugeordneten Stellenanteile angegeben. Lediglich 49 Kostenträger (11 %) enthielten weitergehende Informationen. Von den als besonders finanzrelevant angesehenen zehn sog. TOP-Produkten wiesen einige, wie zum Beispiel die Produkte Kreismusikschule, Eingliederungshilfe und Hilfe zur Pflege, ebenfalls außer Angaben zum Stellenplan keine Leistungsmengen und Kennzahlen aus.

Informationen, in welchem Umfang einem Produkt oder einer Leistung Stellenanteile zugeordnet sind, reichen für eine Steuerung allein nicht aus.

- Des Öfteren wurden nur sog. Grundzahlen, wie zum Beispiel die Zahl der Hilfeempfänger für Leistungen der Grundsicherung, dargestellt.

Solche Grundzahlen entsprechen den vom Haushaltsrecht geforderten Leistungsmengen. Kennzahlen hingegen bilden ein Verhältnis verschiedener Werte ab, zum Beispiel Aufwendungen je Fahrerlaubnisantrag.

Art und Umfang der in den Haushaltsplänen dokumentierten Ziele, Leistungsmengen und Kennzahlen belegten, dass zum Jahresende 2010 die haushaltsrechtlichen Anforderungen bei Weitem noch nicht umgesetzt waren. Die Ergebnisse der im ersten Halbjahr 2011 durchgeführten Prüfungen zeigten keine wesentliche Verbesserung. Eine durchgehende outputorientierte Steuerung findet derzeit bei den rheinland-pfälzischen Kommunen noch nicht statt.

Hierzu wurden vor allem folgende Gründe vorgebracht:

- Aus personellen und zeitlichen Gründen sei zunächst nur die technische Umstellung des Rechnungswesens möglich gewesen, insbesondere die Einrichtung der Software für das Finanzwesen und die erstmalige vollständige Erfassung von Vermögen, Verbindlichkeiten, Sonderposten und Rückstellungen.
- Die Dokumentation von Zielen sei nur eingeschränkt sinnvoll, da ein Großteil der kommunalen Aufgaben gesetzlich festgelegt sei und demnach kein Spielraum bei der Zielerreichung bestehe. Das gelte vor allem für die Aufgaben der Sozial- und Jugendhilfe.
- Das Interesse der ehrenamtlichen Mandatsträger an einer ziel- und leistungsorientierten Steuerung der Haushaltswirtschaft sei zurzeit nicht erkennbar.

Hierzu wird bemerkt:

- Es ist nachvollziehbar, dass der mit der Einführung verbundene beträchtliche Verwaltungsaufwand eine zeitnahe und vollständige Darstellung von Zielen, Kennzahlen und Leistungsmengen zumindest erschwert hat. Jedoch ist sicherzustellen, dass dieses Kernelement der kommunalen Doppik nicht auf Dauer in den Hintergrund rückt.
- Auch bei Pflichtaufgaben ist es möglich und sinnvoll, Ziele festzulegen. So könnte zum Beispiel bei einem Produkt "Hilfen zur Erziehung" das Ziel "Erhöhung des Anteils der ambulanten Hilfen gegenüber den stationären Hilfen um 5 %" lauten. Bei der Lebensmittelkontrolle ließe sich die Zahl der jährlichen Betriebskontrollen als Zielgröße angeben.

- Zutreffend ist, dass Ziele und Kennzahlen derzeit nicht die politische Diskussion bei der Haushaltsplanung und der Beschlussfassung über die Jahresabschlüsse prägen. Mit zunehmendem Einsatz der Steuerungsinstrumente dürfte das Interesse der Ehrenamtlichen an ihrer Nutzung steigen. Davon unabhängig liefern Kennzahlenvergleiche und die Entwicklung von Leistungsmengen wertvolle Informationen für ein internes Berichtswesen und können gegebenenfalls für Controllingzwecke verwendet werden.

Die Gemeinden und Gemeindeverbände müssen messbare Ziele und aussagekräftige Kennzahlen in der Haushaltsplanung, dem Berichtswesen und den Jahresabschlüssen berücksichtigen, damit der Ressourcenbedarf beurteilt werden kann.

7 Dienstanweisungen - vielfach noch unvollständig

Mit der Einführung der kommunalen Doppik wurden die Gemeinden und Gemeindeverbände verpflichtet, ihr Rechnungswesen im Wesentlichen durch Dienstanweisungen selbst zu regeln. Die Gemeindehaushaltsverordnung sieht folgende Dienstanweisungen vor:

Dienstanweisung	Rechtsgrundlage
Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen	§ 4 Abs. 10 GemHVO
Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung	§ 12 Abs. 3 GemHVO
Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung	§ 25 Abs. 3 GemHVO
Art und Umfang der örtlichen Prüfung der Zahlungsabwicklung sowie Form und Inhalt des Prüfungsberichts	§ 26 Abs. 4 GemHVO
Sicherung des Buchungsverfahrens	§ 28 Abs. 13 GemHVO
Organisation des Rechnungswesens	§ 29 Abs. 2 GemHVO
Durchführung der Inventur	§ 31 Abs. 5 GemHVO

Diese Dienstanweisungen waren häufig noch nicht vollständig erlassen, was durch die Umfrage des Forschungsinstituts bestätigt wurde:

Dienstanweisung	ja	nein	Keine Angaben
Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen	13	116	9
Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung	4	124	10
Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung	104	32	2
Art und Umfang der örtlichen Prüfung der Zahlungsabwicklung und Form und Inhalt des Prüfungsberichts	63	69	6
Sicherung des Buchungsverfahrens	72	62	4
Organisation des Rechnungswesens	74	62	2
Durchführung der Inventur	106	31	1

Deutlich wird, dass zunächst diejenigen Dienstanweisungen erarbeitet wurden, die Grundlage für den Umstieg auf die Doppik (Durchführung der Inventur) sowie das "Tagesgeschäft" bei der Mittelbewirtschaftung (Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung) waren.

Darüber hinaus hat jedoch die kommunale Doppik weitere Auswirkungen auf das Finanzwesen, die zu Regelungsbedarf führen. So ist zum Beispiel sicherzustellen, dass Unterlagen und Belege über die Beschaffung und Aussonderung von Vermögensgegenständen zur Anlagenbuchhaltung gelangen. Nicht selten wurde auch

das Verfahren der Erfassung und Kontierung von Rechnungseingängen geändert, ohne dass dies dokumentiert war.

Ohne solche Regelungen ist ein ordnungsgemäßes Rechnungswesen nicht gewährleistet. Hierauf hatte der Rechnungshof bereits im Rahmen seiner Orientierungsprüfung "Kommunale Doppik" hingewiesen⁶⁰.

Weitere Verzögerungen beim Erlass der Dienstanweisungen sollten vermieden werden. Ansonsten besteht das Risiko, dass vor allem Versäumnisse und Unregelmäßigkeiten bei der Buchführung als Organisationsverschulden den Leitungsverantwortlichen angelastet werden können.

8 Kosten- und Leistungsrechnung - allenfalls rudimentär vorhanden

Die Gemeinden und Gemeindeverbände sind verpflichtet, eine den örtlichen Bedürfnissen entsprechende Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) für alle Bereiche der Verwaltung einzuführen. Sie soll als Grundlage für die Verwaltungssteuerung und zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit dienen⁶¹. Kosten und Erlöse sind aus der Buchführung herzuleiten⁶². Näheres zur Ausgestaltung der KLR ist in einer Dienst-anweisung zu regeln⁶³.

Eine KLR, die diesen Anforderungen entspricht und auch entsprechend genutzt wird, war bei keiner der geprüften Kommunen vorhanden.

Vereinzelt wurde die Auffassung vertreten, eine KLR sei im neuen Rechnungswesen nicht verpflichtend vorgesehen.

Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Das Haushaltsrecht regelt die Führung der KLR durch Soll-Vorschrift. Dadurch sind die Gemeinden und Gemeindeverbände - abgesehen von atypischen Ausnahmefällen - dazu verpflichtet, ein solches internes Rechnungswesen einzusetzen. Gestaltungsspielraum besteht allerdings bei der Ausgestaltung ("nach den örtlichen Bedürfnissen") der KLR.

Die KLR ist ein wesentlicher Bestandteil des internen Rechnungswesens. Sie kann insbesondere

- Informationen für die Kalkulation kommunaler Entgelte liefern,
- die Kosten von Verfahren aufzeigen und damit zur Verfahrensoptimierung beitragen sowie
- Entscheidungsgrundlagen bieten, ob Leistungen selbst erbracht oder vergeben werden sollen.

Sie kann auch dazu beitragen, den Umfang der Haushaltspläne zu verringern, indem zahlreiche Detailinformationen nicht mehr in der Haushaltsplanung, sondern in der Kosten- und Leistungsrechnung dargestellt werden.

Soweit bisher von einer KLR abgesehen wurde, hatte das, wie auch bei den übrigen Steuerungsinstrumenten, vorwiegend Zeitgründe. Im Hinblick auf den zu erwartenden Nutzen wird empfohlen, dass die Kommunalverwaltungen alsbald die Voraussetzungen für den Einsatz der KLR schaffen. Dies gilt insbesondere für diejenigen Gemeinden und Gemeindeverbände, bei denen schon Aufwendungen für die KLR angefallen sind.

⁶⁰ Vgl. Nr. 4.4 des Gutachtens vom 22. Februar 2008, a. a. O.

⁶¹ § 12 Abs. 1 GemHVO.

⁶² § 12 Abs. 2 GemHVO.

⁶³ § 12 Abs. 3 GemHVO.

So hatte zum Beispiel ein Landkreis, der zum Haushaltsjahr 2008 sein Rechnungswesen umstellte, im Jahr 2005 ein Softwaremodul zur KLR für rund 9.200 € (Lizenzkosten) erworben. Für die Programmfreischaltung mussten zudem rund 1.100 € entrichtet werden. Anlässlich der jährlichen Softwarepflege fielen 1.900 € an. Fünf Jahre nach ihrer Beschaffung wurde die Software immer noch nicht eingesetzt. Das Verfahren, das als immaterieller Vermögensgegenstand bilanziert wurde, war bereits vor seiner Verwendung bilanziell abgeschrieben.

9 Berichtswesen - Umsetzung bisher nur lückenhaft

Die Gemeinden und Gemeindeverbände sind verpflichtet, den Rat oder Kreistag während des Haushaltsjahres über den Stand des Haushaltsvollzugs hinsichtlich der Erreichung der Finanz- und Leistungsziele in der Regel halbjährlich zu unterrichten⁶⁴.

Ein solches Berichtswesen war erst vergleichsweise selten eingerichtet. Von den 336 dazu vom Forschungsinstitut befragten Gemeinden und Gemeindeverbänden verfügten 41, das entsprach rund 12 %, über ein Berichtswesen:

Berichtswesen nach § 21 GemHVO				
Gebietskörperschaftsgruppe	ja	nein	keine Angabe	Gesamt
Landkreise	4	9	0	13
Kreisfreie Städte	1	3	0	4
Große kreisangehörige Städte	1	2	0	3
Verbandsgemeinden	10	79	10	99
Verbandsfreie Gemeinden	4	12	3	19
Ortsgemeinden	21	162	15	198
Gesamt	41	267	28	336

Sofern vorhanden, beschränkten sich die Berichte häufig auf den Vergleich von Finanzdaten nach der Planung mit dem Stand zum Zeitpunkt des Berichts. Mangels konkreter Ziele (vgl. Tz. 6.3.3) konnte insoweit auch nicht zu deren Erreichung berichtet werden.

Ein funktionierendes Berichtswesen ist Grundlage für eine wirksame Steuerung. Dabei genügt es nicht, lediglich Finanzdaten gegenüberzustellen, sondern es muss unterjährig über die Erfüllung der Leistungsziele berichtet werden. Dadurch wird gewährleistet, dass gegebenenfalls Anpassungen im Haushaltsvollzug oder bei der nächsten Planung vorgenommen werden können.

10 Nutzen der Kommunalen Doppik - aus Sicht kommunaler Entscheidungsträger häufig nur eingeschränkt erkennbar

In der Begründung des Landesgesetzes zur Einführung der kommunalen Doppik finden sich folgende Ausführungen:

"Mit der Umstellung des kameralen Systems auf ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen eröffnen sich den Entscheidungsträgern in der Gemeinde wesentlich verbesserte Steuerungspotenziale, die bei entsprechender Nutzung auch geldwerte Steuerungsgewinne erwarten lassen. Sie können insbesondere aus den verbesserten Erkenntnissen über das kommunale Vermögen und den vollständigen Ressourcenverbrauch gewonnen werden. Die erhöhte Transparenz für den Rat und die Bürgerinnen und Bürger stellen einen weiteren positiven Effekt der Reform dar".

⁶⁴ § 21 Abs. 1 GemHVO.

Das Forschungsinstitut bat im Auftrag des Rechnungshofs kommunale Entscheidungsträger Ende 2010 um eine Bewertung des Nutzens der kommunalen Doppik für ihre Arbeit. Fast 30 % der Befragten schätzten den Nutzen als sehr hoch oder eher hoch ein. 22 % vergaben eine mittlere Bewertung, während nahezu 48 % lediglich einen geringen Nutzen erkannten. Den geringsten Nutzen sahen die Behördenleiter⁶⁵ und Kämmerer, während die Ehrenamtlichen den Nutzen der kommunalen Doppik für ihre Arbeit am höchsten bewerteten.

Bewertung des Nutzens der Doppik durch kommunale Entscheidungsträger					
Nutzen	Gesamt	Kämmerer	Behörden- leiter	Ehrenamtliche Bürgermeister	Rats-/Kreistags- mitglieder
	%				
sehr hoch	4,4	2,2	6,3	2,6	6,0
eher hoch	25,2	22,5	7,5	22,4	31,2
mittel	21,8	14,5	12,5	22,4	25,4
eher gering	30,8	41,3	43,8	32,0	24,2
sehr gering	16,8	18,8	28,8	19,9	12,0
keine Angabe	1,0	0,7	1,3	0,7	1,2

Die deutlich positivere Einschätzung der Ehrenamtlichen lässt sich wohl darauf zurückführen, dass diese bisher eher "punktuell" mit der Doppik befasst sind. Insofern beruhen höhere Bewertungen vermutlich mehr auf Erwartungen denn auf Erkenntnissen.

Um die Nutzenbewertung zu konkretisieren, wurden vom Forschungsinstitut weitere Angaben erhoben.

Dabei zeigten sich im Wesentlichen folgende Ergebnisse:

- Verbesserte Entscheidungsgrundlage durch Darstellung des Ressourcenverbrauchs -

Den größten Nutzen der kommunalen Doppik sahen die Anwender in verbesserten Entscheidungsgrundlagen durch die Darstellung des Ressourcenverbrauchs. Durch die Vermögensrechnung in Form der Bilanz sei nun erstmals der Erhaltungszustand und Wert des kommunalen Vermögens vollständig dokumentiert. Indem Abschreibungen als Aufwand erfasst würden, lägen nun auch Angaben zur Wertminderung vor. Insgesamt sei der Überblick über die finanzielle Situation verbessert worden.

Diese Auffassung hielten fast 40 % der Befragten ganz oder teilweise für zutreffend.

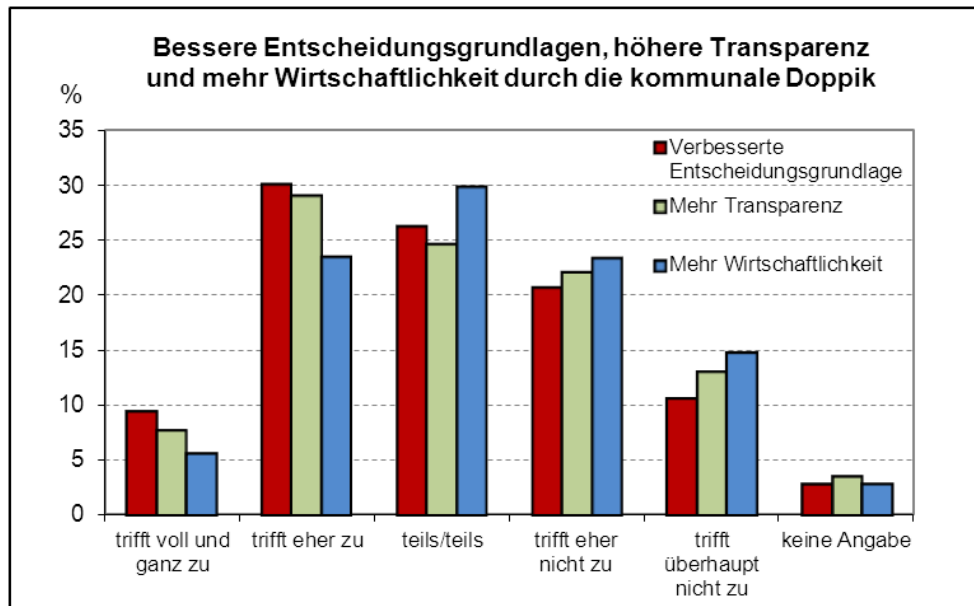
- Transparenz in der Leistungserbringung -

Nahezu 37 % der Befragten meinten, dass die Doppik die Transparenz bei der Leistungserbringung erhöhe, indem Produkte gebildet und diesen Aufwendungen und Erträge zugeordnet würden. Es sei dadurch auch deutlich geworden, wer mit welchem Umfang an der Leistungserstellung beteiligt sei.

- Beitrag zur wirtschaftlichen und sparsamen Ressourcenverwendung -

Nur rund 29 % der Befragten hielten es für zutreffend, dass das neue Rechnungswesen einen wirtschaftlichen und sparsamen Umgang mit den finanziellen Ressourcen fördere.

⁶⁵ Landräte, Oberbürgermeister und Bürgermeister.



In dem Diagramm wird dargestellt, wie kommunale Entscheidungsträger den Nutzen der kommunalen Doppik beurteilen.

11 Zusammenfassung - Reformziele noch lange nicht erreicht

Auch im fünften Jahr nach der Haushaltsreform ist die Praxis der kommunalen Doppik in Rheinland-Pfalz im Wesentlichen noch durch die Bewältigung von Umstellungsproblemen geprägt.

Geldwerte Steuervorteile, die den erheblichen Aufwand für Einführung und Betrieb des neuen Rechnungswesens kompensieren könnten, sind bisher kaum feststellbar. Die veränderte Darstellung der kommunalen Ressourcen ist vielfach noch ohne spürbaren Einfluss auf deren Bewirtschaftung geblieben.

Das hat vor allem folgende Ursachen:

- Zunächst muss die technische Umstellung des Rechnungswesens bewältigt werden, insbesondere die Vermögens erfassung und Bewertung, die Einrichtung von Produkten und Konten sowie die Organisation der Buchführung. Die hierbei aufgetretenen zahlreichen Schwierigkeiten und Verzögerungen führten dazu, dass die Steuerungsaspekte bisher noch nicht ausreichend berücksichtigt werden konnten.
- Bei den Gemeinden und Gemeindeverbänden, die mit der Implementierung der Steuerungselemente bereits weiter fortgeschritten sind, werden die Möglichkeiten zur zielorientierten Steuerung in der politischen Diskussion der Haushaltspläne und Jahresabschlüsse noch nicht genutzt.
- Steuerungsmöglichkeiten werden vor dem Hintergrund des hohen Anteils an Pflichtaufgaben sowie der vielfach unausgeglichenen Haushalte verneint.

All dies rechtfertigt es keinesfalls, in den Bemühungen um eine zielkonforme Umsetzung der Reform nachzulassen:

- Der mit der Umstellung des Rechnungswesens verbundene erhebliche Aufwand ist nur gerechtfertigt, wenn die Steuerungsmöglichkeiten alsbald genutzt werden.
- Damit das gelingt, muss ein aussagefähiges und vor allem überschaubares System an Zielen, Kennzahlen und Leistungsmengen erstellt werden.

- Mit entscheidend für die Steuerung ist die Verständlichkeit der Haushaltspläne und Jahresabschlüsse für die Rats- und Kreistagsmitglieder. Dabei muss es mehr als bisher gelingen, die Informationen auf ein steuerungsrelevantes Maß zu beschränken, um die Gefahr von "Zahlenfriedhöfen" zu vermeiden.
- Die Verfügbarkeit von Steuerungsinstrumenten ändert nicht automatisch das Steuerungsverhalten. Hierzu müssen die kommunalen Gremien auf ihre Rolle, Steuerungsvorgaben zu machen, vorbereitet werden. Das erfordert vor allem die Bereitschaft und Fähigkeit zur ergebnisorientierten Diskussion über die Verwendung der Haushaltsmittel. Das Wissen um den "Preis" kommunaler Leistungen muss sich auch in den kommunalpolitischen Entscheidungen ausdrücken.
- Unausgeglichene Haushalte mit hohen Aufwendungen für kommunale Pflichtaufgaben entbinden nicht von umgehender und konsequenter Nutzung der neuen Steuerungsmöglichkeiten, sondern gebieten sie. Die gesetzliche Pflicht, eine Aufgabe wahrzunehmen, enthält in der Regel keine abschließende Festlegung der damit verbundenen Aufwendungen und Erträge. Deren Umfang hängt nach den Prüfungserfahrungen des Rechnungshofs nicht zuletzt vom Optimierungsgrad der Verwaltungsabläufe, der Ordnungsmäßigkeit der Sachbearbeitung und der Wirtschaftlichkeit des Ressourceneinsatzes ab. Die Kosten- und Leistungsrechnung sowie die Steuerung anhand von Kennzahlen, zum Beispiel Aufwendungen je Hilfeempfänger im Sozialrecht, können dazu beitragen, dass Schwachstellen im Wege des zeitlichen oder interkommunalen Vergleichs erkannt werden. Deren Beseitigung kann maßgeblich zur Aufwandsminderung oder Vermeidung von Ertragsausfällen beisteuern.

Sachgerecht gestaltete doppische Haushaltspläne und Jahresabschlüsse können die Informationsgrundlage über die finanzielle Situation einer Kommune verbessern, ändern diese aber nicht. Eine Änderung setzt vielmehr voraus, dass die erweiterten Informationen von den zuständigen Entscheidungsträgern konsequent genutzt werden. Ob sich das neue Haushaltsrecht auf diesem Wege durch eine wirtschaftliche "Rendite" für die kommunale Familie legitimieren wird, bleibt abzuwarten.