

# Die Abbildung von Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung mittels Produktsachkonten

- Umsetzung des NKF in der Buchhaltung -

Ludwig Bauer und Johannes Saß \*

## 1. Einleitung

In zahlreichen Kommunen diverser Bundesländer erfolgt die Ablösung des kameralen durch ein doppisches, produktorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen<sup>1)</sup>. Dabei fallen die Haushaltsstellen als bisherige Buchungsobjekte weg. An ihre Stelle treten im doppischen Haushalts- und Rechnungswesen die Produktsachkonten. Produktsachkonten werden somit einen zentralen Begriff der künftigen Haushalte darstellen. Im Gegensatz zu der zentralen Bedeutung der Produktsachkonten in den Einführungsprojekten des neuen Haushalts- und Rechnungswesens findet das Thema in der vorliegenden Literatur bisher keine nennenswerte Beachtung. Es handelt sich vielmehr bisher um ein Spezialwissen der Verwaltungsmitarbeiter, die mit den Einführungsprojekten in den unterschiedlichen Kommunen betraut sind. Da ein Grundwissen über Produktsachkonten jedoch in der Zukunft für alle Mitarbeiter der Verwaltungen, die mit der Haushaltsaufstellung, -bewirtschaftung und -kontrolle befasst sind, wichtig erscheint, soll dieser Artikel die erkannte Lücke schließen.

Er soll dabei insbesondere auch folgende Fragen beantworten:

- Was verbirgt sich hinter dem Begriff Produktsachkonto und weshalb werden Produktsachkonten die bisherigen Haushaltsstellen ablösen?
- Wie erfolgt die Verbindung der Dimensionen Produkt und Sachkonto?
- Welche Buchungslogik steckt hinter den Produktsachkonten?
- Wie werden aus den Buchungen auf den Produktsachkonten die Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen der Produkthaushalte erzeugt?

## 2. Grundlagen der Produktsachkonten

Die Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens ist verbunden mit einer Vielzahl von neuen Recheneinheiten und Begriffen. Dies führt nicht selten zu Verwirrungen und teilweise sogar zu Frust bei der Auseinandersetzung mit dem neuen Haushalts- und Rechnungswesen. Um dies zu vermeiden und mehr Klarheit über die drei wichtigsten Termini dieses Artikels zu gewährleisten, sollen Wesen und Bedeutung von Produkten, Sachkonten und Produktsachkonten im folgenden Abschnitt kurz dargestellt werden.

### 2.1 Wesen, Bedeutung und Ziele von Produkten

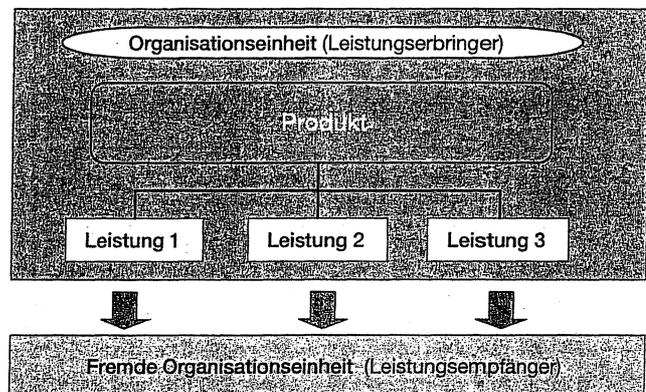
Mit der Einführung der outputorientierten Haushalte rücken in den Kommunen die Produkte als Form des Outputs der Verwaltung in den Vordergrund des Interesses. Im Gegensatz zur inputorientierten Kameralistik erfolgen damit sowohl Planung und Budgetierung als auch Steuerung und Kontrolle über die Produkte.

Die Definition von Produkten ist für die Verwaltung kein Selbstzweck. Vielmehr werden mit Produkten die folgenden wesentlichen Ziele verfolgt:

- Ermöglichung der Outputorientierung („Was soll von der Verwaltung geleistet werden?“);
- Outputorientierte Budgetierung;
- Outputorientierte Steuerung;

- Definition (Abgrenzung) und Messung der Leistungen;
- Erfassung, Quantifizierung und Abbildung der erbrachten Leistungen;
- Ermittlung der Kosten für Leistungen.

Als Produkt wird das Ergebnis des Verwaltungshandelns dargestellt, welches von der Verwaltung für Dritte (z.B. Bürger und Unternehmen) erbracht wird. Produkte bestehen in diesem Zusammenhang aus einer Leistung oder einer Gruppe von Leistungen, die von einer Organisationseinheit für Leistungsempfänger innerhalb oder außerhalb der Verwaltung erstellt werden (Abbildung 1).



Hierbei wird häufig unterschieden zwischen:

- Leistungen:

Leistungen sind Bündel von einzelnen Aktivitäten der Verwaltung. In ihnen werden die einzelnen Arbeitsschritte der Verwaltung zusammengefasst. Leistungen sind die Bestandteile der Produkte. Ein Beispiel einer Leistung ist „Bauantrag im vereinfachten Verfahren“; diese fließt mit anderen Leistungen (z.B. „Bauantrag im normalen Verfahren“, Vorbescheidsantrag) zu einem Produkt (Baugenehmigung) zusammen.

- Interne Produkte:

Diese werden von einer Verwaltungseinheit für eine andere Verwaltungseinheit erstellt. Sie dienen der abnehmenden Organisationseinheit wiederum für die Erstellung von externen Produkten. Typische Beispiele für interne Produkte sind: DV-Administration, Rat und Ausschüsse, Steuerungsunterstützung, Fuhrpark, Personalentwicklung etc.

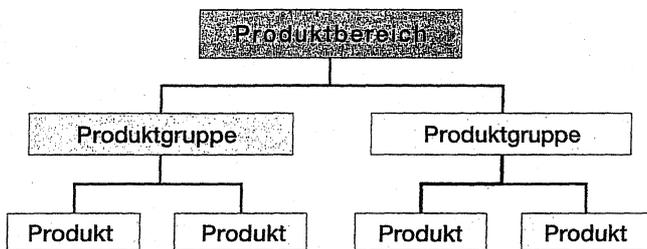
- Externe Produkte:

Dies sind die Produkte der Verwaltung, die als Ergebnis des Verwaltungshandelns letztlich zur Bedienung der Bedürfnisse Dritter dienen. Sie werden für Abnehmer außerhalb der Verwaltung erstellt. Da das Neue Steuerungsmodell auch eine stärkere Kundenorientierung zum Ziel hat, sollten die Produktdefinitionen immer aus Sicht

des Empfängers erfolgen. Beispiele für externe Produkte sind: Baugenehmigung, Brandbekämpfung, Realschule, Theater, Winterdienst.

Im Rahmen der Produktdefinition werden die Produkte der Kommune in einem Produktplan festgeschrieben. Den Gestaltungsspielräumen der einzelnen Kommunen sind insoweit Grenzen gesetzt, dass die Kommunen die spezifischen Vorgaben des Landes sowie der Finanzstatistik erfüllen müssen.

In den vorliegenden landesspezifischen Konzeptionen zum neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen werden die Produkte thematisch (z.B. nach Zielgruppen, Politikfeldern oder den erstellenden Verwaltungseinheiten) zu Produktgruppen zusammengefasst. Die Produktgruppen wiederum werden nach der gleichen Systematik zu Produktbereichen zusammengeführt (siehe nachfolgende Abbildung).



Der nachfolgend dargestellte Ausschnitt des Produktplanes aus dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) zeigt ein Beispiel der Produkthierarchie für den Produktbereich Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV.

Im Produktbereich Verkehrsflächen und -anlagen ÖPNV werden beispielsweise die Produktgruppen Öffentliche Verkehrsflächen, Verkehrsanlagen, Verkehrliche Planung, ÖPNV und Straßenreinigung und Winterdienst verdichtet. In der Produktgruppe Straßenreinigung und Winterdienst werden die Produkte Reinigung von Wegen und Flächen und Winterdienst zusammengeführt.

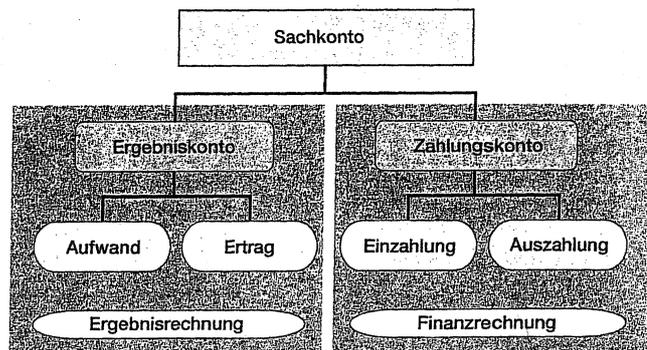
Produktbereich	Produktgruppe	Produkt
12 Verkehrsflächen und -anlagen ÖPNV	01 Öffentliche Verkehrsflächen	01 Straßenkatalaster
		02 Neubau von Straßen
		03 Unterhaltung von Straßen
		04 Neubau von Brücken und Tunneln
		05 Unterhaltung von Brücken und Tunneln
		06 Geh- und Radwege
		07 Parkplätze und -häuser
	02 Verkehrsanlagen	01 Neubau verkehrsbegleitender und -regelnder Anlagen
		02 Unterhaltung verkehrsbegleitender und -regelnder Anlagen
		03 Öffentliche Beleuchtung
	03 Verkehrliche Planung	01 Verkehrsentwicklungsplanung
		02 Konzepte zur Verkehrsentwicklung und -steuerung
		03 Verkehrsanalyse
	04 ÖPNV	01 Neubau
		02 Unterhaltung
	05 Straßenreinigung und Winterdienst	01 Reinigung von Wegen und Flächen
		02 Winterdienst

Für den doppischen Produkthaushalt bedeutet dies, dass der bisherige Gliederungsplan des Haushalts durch den Produktplan abgelöst wird. Die zukünftige Gliederung des Haushalts läuft somit über die definierten Produktbereiche, Produktgruppen und

Produkte. Auf ihrer Ebene werden damit zukünftig in einem produktorientierten Haushalt die Teilpläne ausgewiesen. Ob Teilpläne für Produkte, Produktgruppen oder Produktbereiche ausgewiesen werden müssen, ist in den jeweiligen Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder geregelt. Es zeichnet sich mittlerweile in mehreren Bundesländern auch die alternative Möglichkeit einer Haushaltsgliederung nach Organisationseinheiten ab. Jedoch wird auch hier zumindest eine parallele Darstellung der Produktbereiche gefordert.

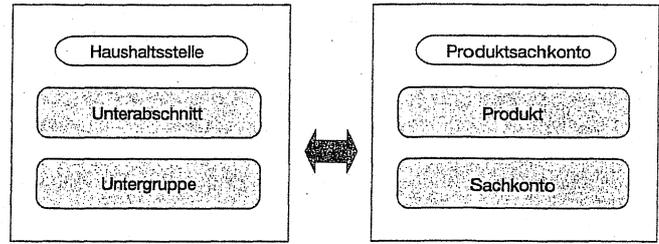
## 2.2 Wesen und Bedeutung von Sachkonten

Sachkonten sind die Konten der Hauptbuchhaltung (z.B. DV-Software, Ackerland, Fahrzeuge, Kasse, Nettoposition, Sonderrücklage, Sonderposten für Zuwendungen, Pensionsrückstellungen, Verbindlichkeiten, Mieterträge, Transfererträge, Aufwendungen für Beamtenbezüge, Einzahlungen aus Gewerbesteuer, Auszahlungen für Büromaterial) im Rahmen der Finanzbuchhaltung. Durch die Bebuchung der Sachkonten während des Haushaltsjahres und deren Abschluss am Ende des Haushaltsjahres werden die erforderlichen Daten für Bilanz, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung ermittelt. Zum Schluss eines Haushaltsjahres kann der Jahresabschluss im Rahmen des Berichtswesens in automatisierter Form aus den bebuchten Sachkonten abgeleitet werden.<sup>2)</sup> Als Voraussetzung hierfür sind für Bilanz, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung entsprechende Berichtsmuster (gemäß Vorgaben der Haushaltsverordnung) festzulegen und die Referenzierungen von den Sachkonten hin zu den einzelnen Positionen der Jahresabschlusskomponenten aufzuzeigen.



Während für die Bewirtschaftung des Ergebnishaushaltes Ergebniskonten angelegt werden, sind für die Bewirtschaftung des Finanzhaushalts Zahlungskonten zu definieren. Ein Ergebniskonto kann entweder ein Aufwandskonto oder ein Ertragskonto sein. Die Bebuchung von Aufwandskonten erfolgt bei Geschäftsvorfällen mit Ressourcenverbrauch (= Aufwand).<sup>3)</sup> Ein Ertragskonto wird bei Ressourcenenstehung (= Ertrag) bebucht.<sup>4)</sup> Aufwendungen verschlechtern das Jahresergebnis; Erträge verbessern das Jahresergebnis. Bei den Zahlungskonten wird zwischen Einzahlungs- und Auszahlungskonten differenziert. Buchungen auf Einzahlungskonten erfolgen bei Zahlungsmittelzuflüssen,<sup>5)</sup> die den Zahlungsmittelbestand erhöhen. Hingegen mindern Zahlungsmittelabflüsse den Zahlungsmittelbestand und sind auf entsprechenden Auszahlungskonten<sup>6)</sup> zu buchen. Neben Ergebniskonten und Zahlungskonten gibt es bei den Sachkonten so genannte Bestandskonten für den Ausweis von Vermögen und Kapital in der Bilanz. Als aktive Bestandskonten gelten die Sachkonten für Anlagevermögen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzungsposten. Hingegen beziehen sich die passiven Bestandskonten auf die Sachkonten für Eigenkapital, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten sowie passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Die Dokumentation der von einer Verwaltung (Kommune) benötigten Sachkonten erfolgt im Kontenplan. Der Kontenplan zeigt die einzelnen Sachkonten mit entsprechender Nummerierung und Bezeichnung auf.<sup>7)</sup> Im Kontenplan spiegeln sich Bilanz, Ergebnisrechnung sowie Finanzrechnung wider. In der genannten Reihenfolge weist der Kontenplan die Sachkonten mit aufsteigenden Nummern aus. Der Kontenplan beginnt mit den aktiven Bestandskonten der Bilanz. Diese sind mit den niedrigsten Nummern in der Nummernfolge versehen. Es folgen die passiven Bestandskonten. Anschließend kommen die Ertragskonten und dann die Aufwandskonten für die Ergebnisrechnung. Den Schluss bilden die Zahlungskonten für die Finanzrechnung mit den Einzahlungs- sowie den Auszahlungskonten.



Ein Produktsachkonto stellt hierbei eine Kombination aus einem Produkt (Produktplan) und einem Sachkonto (Kontenplan) dar.

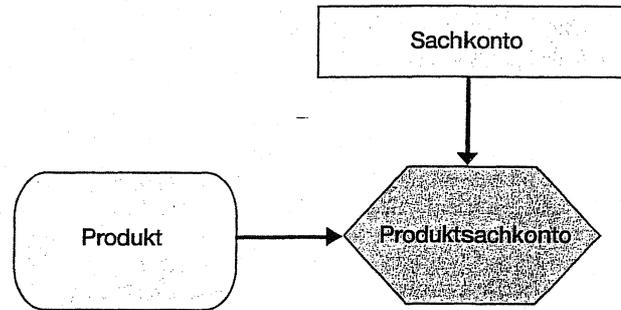
Schlussbilanz			
Konten - klasse	Aktiva	Passiva	Konten - klasse
0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	2
1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzungsposten	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	3

Ergebnisrechnung			
Konten - klasse	Aufwendungen	Erträge	Konten - klasse
5	Aufwendungen	Erträge	4

Finanzrechnung			
Konten - klasse	Auszahlungen	Einzahlungen	Konten - klasse
7	Auszahlungen	Einzahlungen	6



Auch im neuen, doppischen, produktorientierten Haushalts- und Rechnungswesen werden Teilhaushalte abgebildet (siehe Wesen, Bedeutung und Ziele von Produkten). Diese bestehen aus den Teilergebnis- und Teilfinanzplänen.

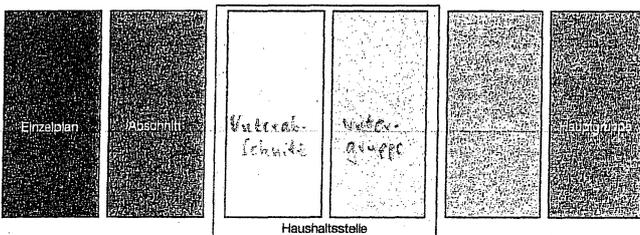
Die Sachkonten bilden die Basis für die Hauptbuchhaltung. Ergänzt wird die Hauptbuchhaltung durch verschiedene Nebenbuchhaltungen wie Kreditorenbuchhaltung, Debitorenbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung, Personalbuchhaltung oder Materialwirtschaft. In den Nebenbuchhaltungen erfolgt eine umfangreiche Erfassung und Dokumentation von Informationen der verschiedenen Geschäftsvorfälle. Die Daten aus den Nebenbuchhaltungen werden in aggregierter Form auf die Sachkonten der Hauptbuchhaltung (z.B. Zusammenfassung sämtlicher Kreditoren zu Verbindlichkeiten) transferiert.

Die Buchung der Aufwendungen und Erträge im Rahmen der Teilergebnisrechnungen und die Buchungen der Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen der Teilfinanzrechnungen werden zukünftig auf den Produktsachkonten vorgenommen. Dies ermöglicht die produktbezogene (bzw. Produktgruppen oder Produktbereiche) Darstellung der Aufwendungen und Erträge beziehungsweise Einzahlungen und Auszahlungen (siehe die Ausführungen zu Abschnitt 3. Buchung auf Produktsachkonten).

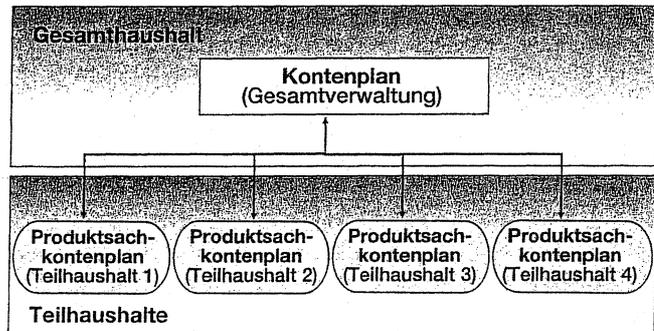
### 2.3 Produktsachkonto als Kombination von Produkt und Sachkonto

Zu beachten ist dabei, dass für jeden Teilhaushalt ein Verzeichnis der vorhandenen Produktsachkonten erstellt werden muss. Es werden die Sachkonten aus dem Kontenplan der Kommune jeweils für alle relevanten Teilhaushalte vorgehalten. Hier kommt also die Kombination aus Sachkonto und Produkt(bereich) zum Produktsachkonto zustande. Dies wird in den modernen EDV-Systemen in unterschiedlicher Form gehandhabt, stellt aber von der Abbildungsmöglichkeit eine Grundanforderung dar. Über diesen Weg erfolgt mittels einer Aggregation der einzelnen Produktsachkonten der Teilergebnisrechnungen zur Gesamtergebnisrechnung und der Aggregation der Produktsachkonten der Teilfinanzrechnungen zur Gesamtfinanzrechnung.

Der kamerale Haushalt ist gegliedert nach Einzelplan, Abschnitt und Unterabschnitt (Gliederungsplan). Die Einnahme- und Ausgabearten sind in Hauptgruppen, Gruppen und Untergruppen eingeteilt (Gruppierungsplan), wobei der Unterabschnitt und die Untergruppe jeweils die unterste Ebene darstellen. Aus der Kombination von Unterabschnitt und Untergruppe ergaben sich somit die einzelnen Haushaltsstellen (siehe nachfolgende Abbildung).

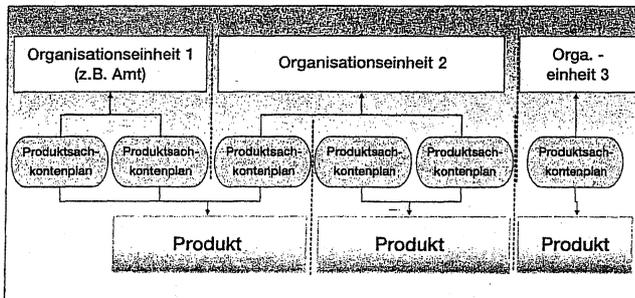


Diese Systematik ändert sich wie beschrieben mit der Einführung des doppischen, produktorientierten Haushalts- und Rechnungswesens. Anstelle der Haushaltsstellen treten die Produktsachkonten als unterste Buchungsebene.



Die Definition von Produktsachkontenplänen für die einzelnen Leistungen oder Produkte kann darüber hinaus auch zur Lösung eines anderen Problems beitragen. Sie stellen einen möglichen Lösungsansatz für die Problematik der in einer zweidimensiona-

len Haushaltsdarstellung (produktorientierte und organisatorische Sicht) auftretenden, nicht eindeutig einer Dimension zuzuordnenden Produkte dar. Neben der Lösung über die Einrichtung einer Profitcenterstruktur<sup>6)</sup> können alternativ auch für die einzelnen fraglichen Produkte bzw. Leistungen separate Produktsachkonten eingerichtet werden, welche dann in die unterschiedlichen Dimensionen (Organisationseinheit bzw. Produkt) aggregiert werden können.



### 3. Buchung auf Produktsachkonten

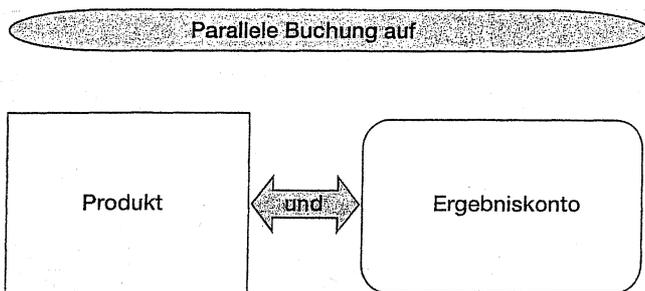
#### 3.1 Ergebnisrechnung

In der Finanzbuchhaltung einer Kommune müssen im unterjährigen Haushaltsvollzug Buchungen auf unterschiedlichen Ebenen durchgeführt werden. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass die gesetzlichen Vorgaben nicht nur eine Gesamtergebnisrechnung und Gesamtfinanzrechnung für die gesamte Kommune fordern, sondern auch Teilergebnis- und Teilfinanzrechnungen für die unterschiedlichen Teilhaushalte.

Um dieser Pflicht nachkommen zu können, müssen Teile der Buchungen auf Ebene der jeweiligen Teilhaushalte durchgeführt werden. Bei der Wahl der jeweiligen Buchungsebene ist jedoch zu beachten, dass die Bestandsbuchungen, welche direkt in die Bestandskonten der Bilanz einfließen, nur einmal für die Gesamtverwaltung erfolgen müssen. Nur die erfolgswirksamen Aufwands- und Ertragsbuchungen der (Teil)Ergebnisrechnung und die Buchungen der Zahlungsströme in der (Teil)Finanzrechnung müssen auch auf Ebene der Teilhaushalte erfolgen.

Dies ist die Ebene der Produkte bzw. Produktgruppen oder Produktbereiche (oder alternativ Organisationseinheiten). Wie wir schon diskutiert haben, kann allerdings auch eine Buchung auf einer noch weiter aufgegliederten Ebene erfolgen (z.B. Produktsachkontenplan für einzelne Leistungen). Dies erfordert dann als weiteren Schritt eine Konsolidierung auf die Ebene des Teilhaushaltes (z.B. Produkt).

Bei den Buchungen auf die Teilhaushalte findet immer eine Buchung auf Produktsachkonten statt. Die nachfolgende Grafik zeigt die damit verbundene Logik der parallelen Buchung auf Produkt und Ergebniskonto.



Verdeutlicht anhand eines Beispiels bedeutet dies:

Das Produktsachkonto „01/4011 Allgemeine Finanzwirtschaft / Grundsteuer A“ wird bebucht. Hierbei erfolgt die Abbildung in der EDV zum Beispiel über die angeführte Numerik. Unterschiedliche Softwareanbieter arbeiten hier mit unterschiedlichen Lösungen, die an dieser Stelle zum Zwecke des Verständnisses jedoch keine wesentliche Bedeutung besitzen.

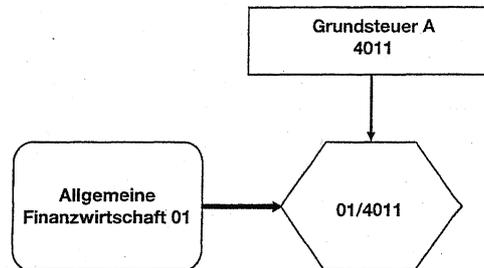


Abbildung über Numerik

Gemeinsames Merkmal ist, dass immer auf der untersten auszuweisenden Ebene gebucht wird. Dies bedeutet, dass wir nur vereinfachend von Produktsachkonten sprechen. Die Ausprägungen z.B. als Produktbereichsachkonto oder Produktgruppensachkonto können natürlich ebenso vorkommen, je nachdem, ob die Buchung auf Ebene der Produktbereiche, Produktgruppen oder Produkte erfolgt.

Für jedes Produkt kommen die relevanten Sachkonten aus dem Kontenplan vor und bilden den Produktsachkontenplan. Die Sachkonten der einzelnen Produkte werden (beim Ausweis der Teilergebnisrechnungen für die Produktgruppen) mit den Sachkonten der anderen Produkte einer Produktgruppe zusammengefasst.

Die Darstellung der zusammengefassten Buchungsergebnisse kann durch Aggregation niederer Ebenen (z.B. Produktgruppen) zu einer höheren Ebene (Produktbereich) erfolgen. Zusätzlich kann allerdings auf der höheren Ebene direkt gebucht werden. Dies kann beispielsweise dann erfolgen, wenn eine Steuerungsleistung der Amtsleitung (Personalaufwendungen) nicht anteilig auf die Produktgruppen, sondern direkt auf den Produktbereich gebucht wird. Die Buchung auf den unterschiedlichen Ebenen erfordert eine entsprechende korrekte Nummerierung der Produktsachkonten für den Produktbereich (12), die Produktgruppe (01), das Produkt (03) und das Sachkonto (5232). Hieraus ergibt sich das Produktsachkonto „12-01-03/5232 Unterhaltung von Straßen /Aufwendungen für Unterhaltung des Infrastrukturvermögens“ im folgenden Beispiel.

Produktbereich	Produktgruppe	Produkt	Sachkonto
12	01	03	5232
Verkehrsflächen und -anlagen ÖPNV	Öffentliche Verkehrsflächen	Unterhaltung von Straßen	Aufwendungen für Unterhaltung des Infrastrukturvermögens

Als letzte Rechenprozedur werden die Teilergebnisrechnungen der Produktbereiche zur Gesamtergebnisrechnung konsolidiert. Bei den Produktsachkonten handelt es sich wie gesehen jeweils um eine Kombination von Ergebniskonto und Produkt. Wenn wir

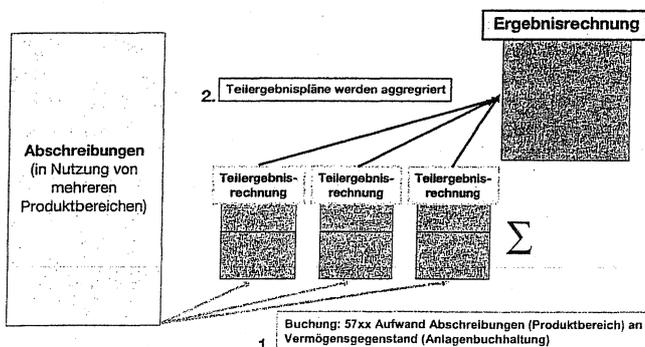
uns dabei die Anzahl der Produkte (im Sinne von Teilhaushalten) und die Anzahl der Ergebniskonten vor Augen halten, wird schnell deutlich, dass es sich um eine erhebliche Zahl von Produktsachkonten handeln wird. Dies entspricht also den Erfahrungen mit den Haushaltsstellen im kameralen Haushalt. Nachfolgende Grafik zeigt zur Verdeutlichung neben einem Ausschnitt aus der Vielzahl von Kombinationsmöglichkeiten auch das konkrete Beispiel des Produktsachkontos Sicherheit und Ordnung / Aufwand für Sach- und Dienstleistungen.

Ergebnisarten	Produkt	Allgemeine Finanzwirtschaft	Sicherheit/Ordnung	Kultur	Soziale Hilfen
Steuern und ähnliche Abgaben		X			
Zuwendungen und allgemeine Umlagen		X	X	X	X
Sonstige Transfererträge					X
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte			X	X	
Privatrechtliche Leistungsentgelte			X		
Personalaufwendungen		X	X		X
Versorgungsaufwendungen		X	X	X	X
Aufwand Sach- und Dienstleistungen		X	X	X	X
Transferaufwendungen					X

Kombination aus Produkt und Sachkonto = Produktsachkonto

Durch die Wirkungen der Kombinatorik der zwei Dimensionen Produkt und Sachkonto kommt es zu multiplikativen Verknüpfungen. Aus 20 Produkten (Teilhaushalten) und 200 Sachkonten ergäben sich beispielsweise 4.000 Produktsachkonten. Da allerdings nicht alle Sachkonten bei jedem Produkt in Frage kommen (beispielsweise die Steuererträge nur in der allgemeinen Finanzwirtschaft) ist das Produktsachkontenverzeichnis nicht gleich umfangreich wie der Kontenplan. Nur Produktsachkonten, die auch tatsächlich bebucht werden, müssen in der Software vorgehalten werden.

Neben den Aufwendungen, die einer Teilergebnisrechnung direkt zugeordnet werden können, wie beispielsweise die Sachkosten für den Verbrauch von Spritzen für das Gesundheitsamt, gibt es auch Aufwendungen, die auf unterschiedliche Teilhaushalte verteilt werden müssen. Ein Beispiel hierfür sind die Abschreibungen für eine gemeinsam genutzte Immobilie wie dem Rathaus. Nicht weiter eingehen wollen wir an dieser Stelle auf die möglichen Verteilungsschlüssel. In unserem simplen Fall sollen die gesamten Abschreibungen (100%) anteilig nach der Zahl der genutzten Quadratmeter umgelegt werden. Vereinfachend wird dabei davon ausgegangen, dass drei Produktbereiche die Immobilie gemeinsam zu gleichen Anteilen (jeweils 33%) nutzen.

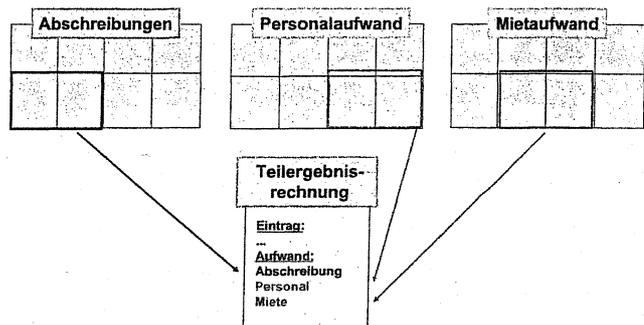


Im ersten Schritt erfolgt die Buchung wie oben beschrieben auf der untersten Ebene. In unserem Beispiel also jeweils ein Drittel auf die einzelnen Teilhaushalte. Dies ermöglicht den Ausweis der anteiligen Aufwendungen für Abschreibungen in den Teilergebnisrechnungen. In einem weiteren Schritt werden dann die Teiler-

gebnisrechnungen zur Gesamtergebnisrechnung aggregiert. Zu diesem Zeitpunkt findet somit keine Buchung, sondern nur eine Zusammenfassung der Teilergebnungen in der Software statt. Auf Gesamtebene werden wieder 100% der Abschreibungen ausgewiesen.

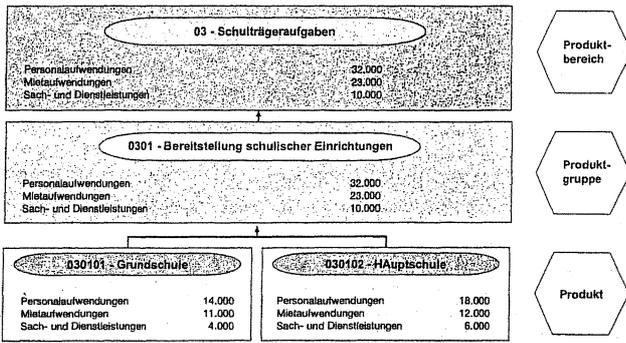
Die Aggregation der Teilergebnisrechnungen kann wie gewöhnlich in einer Stufe von den verschiedenen Teilergebnisrechnungen zur Ergebnisrechnung erfolgen. Durch die Zusammenfassung der unteren Ebenen zu einer übergeordneten Ebene werden auf der übergeordneten Ebene wieder 100% der Abschreibungen ausgewiesen. Es besteht jedoch auch die Möglichkeit, eine mehrstufige Aggregation vorzunehmen. Beispielsweise von Produkten zu Produktbereichen und von Produktbereichen zur Gesamtrechnung.

Die Systematik des oben beschriebenen Beispiels für die Abschreibungen betrifft (neben den Abschreibungen) auch andere Aufwandsarten wie z.B. Personalaufwand (z.B. Amtsleiter) oder Mietaufwand bei gemeinsam genutzter, angemieteter Immobilie. Ebenso wie bei dem Beispiel der Abschreibungen laufen auch alle anderen Aufwandsarten mit ihrem entsprechenden Anteil mittels Umlageschlüssel auf die jeweils betroffenen Produkte (z.B. Anteil der Stunden bei Personalkosten) der Teilhaushalte.

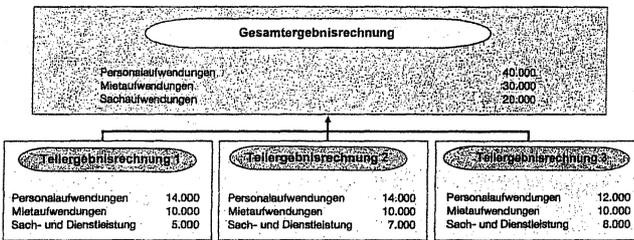


Neben der hier beschriebenen Logik der ausschließlichen Bebuchung auf der untersten Ebene (Teilergebnishaushalt) und der anschließenden Aggregation kann in der Software auch eine zweite Logik verwendet werden. Bei dieser zweiten Variante werden immer sowohl die Teilergebnisrechnung als auch die Gesamtergebnisrechnung direkt bebucht. Dadurch ist eine Zusammenfassung der einzelnen Teilergebnisrechnungen zur Gesamtergebnisrechnung durch Aggregation nicht mehr notwendig.

Die nachfolgende Grafik verdeutlicht die Systematik am Beispiel des Produktbereiches 03 Schulträgeraufgaben. Die Aufwendungen und Erträge aus den Teilergebnisrechnungen der beiden Produkte 030101 Grundschulen und 030102 Hauptschulen werden in die Produktgruppe 0301 Bereitstellung schulischer Einrichtungen zusammengeführt. Die Produktgruppe 0301 weist somit genau die zusammengerechneten Summen der einzelnen Aufwands- und Ertragsarten als auch beim Ergebnis. Ebenso erfolgt eine Aggregation der Produktgruppe 0301 in den Produktbereich 03. In diesem stark vereinfachten Beispiel besteht der Produktbereich aus nur einer Produktgruppe, damit gleichen sich die Zahlen.



Nach der gleichen Systematik wie die Aggregation der Produkte zu Produktgruppen und diese weiter zu Produktbereichen erfolgt auch die Zusammenführung der Teilergebnisrechnungen (auf welcher Ebene und mit welchem Detaillierungsgrad diese dargestellt werden, ist dabei unerheblich) zur Gesamtergebnisrechnung.

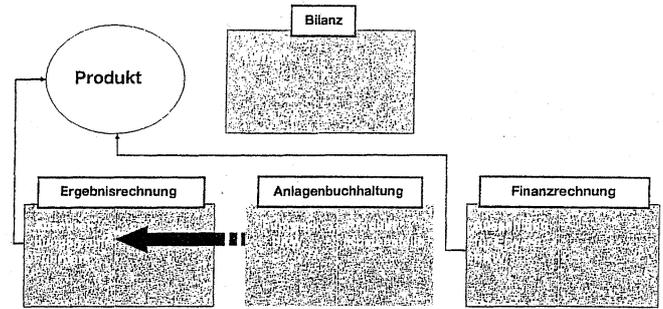


3.1.1 Herkunft der Daten

Das doppelte Rechnungswesen besteht aus unterschiedlichen Bestandteilen. Neben der Hauptbuchhaltung gibt es diverse integrierte Nebenbücher wie die Anlagenbuchhaltung, die Personalbuchhaltung etc. Zur Ermittlung der produktbezogenen Informationen für die Produktsachkonten bzw. Teilhaushalte wird auf unterschiedliche Rechenwerke zugegriffen. Dies soll am Beispiel der Abschreibungen auf den Fuhrpark in den einzelnen Teilhaushalten (Teilergebnis- und Teilfinanzrechnung) verdeutlicht werden.

Im Rahmen der Abschreibungen sind insbesondere Informationen aus der Anlagenbuchhaltung notwendig, um eine Schlüsselung der Aufwendungen für Abschreibungen auf die einzelnen Teilhaushalte vornehmen zu können. Dazu wird in den Anlagenstammdaten (z.B. Bezeichnung des Anlagegutes, Nummerierung, Kontenzuordnung für die Bilanz und Ergebnisrechnung etc.) die (ggf. prozentuale) Zuordnung der Abschreibungen für die Teilhaushalte hinterlegt. Somit „weiß“ das System, welche Anteile an den gesamten Abschreibungen des Anlagegutes des Fuhrparks auf welchen Produktbereich entfallen. Die Buchung der Abschreibungen erfolgt dann (in die entsprechenden Produktbereiche) periodisch durch das System ohne die Notwendigkeit von manuellen Eingriffen. Die Abschreibungen laufen somit über die Daten aus der Anlagenbuchhaltung in die Teilergebnisrechnung rein. Neben der Ergebnisrechnung muss auch die Finanzrechnung für die Produktbereiche geführt werden. Hier werden nur die zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle gebucht. Im Falle des Fuhrparks also die Auszahlung für den Erwerb des PKW.

Das untenstehende Beispiel zeigt die oben beschriebene Systematik und verdeutlicht den Gesamtzusammenhang der unterschiedlichen Rechnungen und ihre Wichtigkeit für das Verständnis der Logik der Verbuchung auf die Produkte.



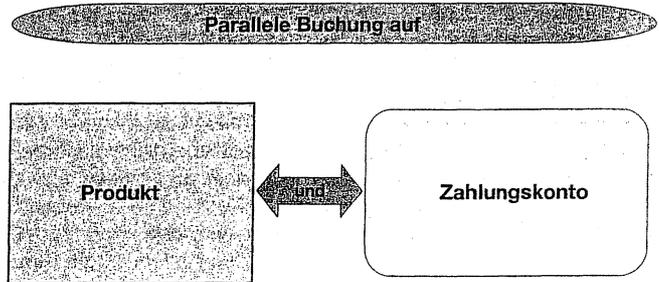
3.1.2 Zusammenfassung zur Ergebnisrechnung und Teilergebnisrechnung

Somit bleibt festzuhalten:

- Die Summe der Teilergebnisrechnungen und der Betrag der Gesamtergebnisrechnung sind identisch.
- Die Buchung der Teilergebnis- und Gesamtergebnisrechnung kann in zwei Varianten erfolgen:
  - Im ersten Schritt ausschließliche Bebuchung der untersten Ebene und im Anschluss daran Aggregation zur Gesamtergebnisrechnung;
  - Bebuchung der Gesamtergebnisrechnung und Zusatzkontierung der untersten Ebene.
- Die unterste Ebene muss somit in jedem Fall bebucht werden.
- Zur Ermittlung der notwendigen Daten wird auf unterschiedliche Rechenwerke (z.B. Anlagenbuchhaltung) zurückgegriffen.

3.2 Finanzrechnung

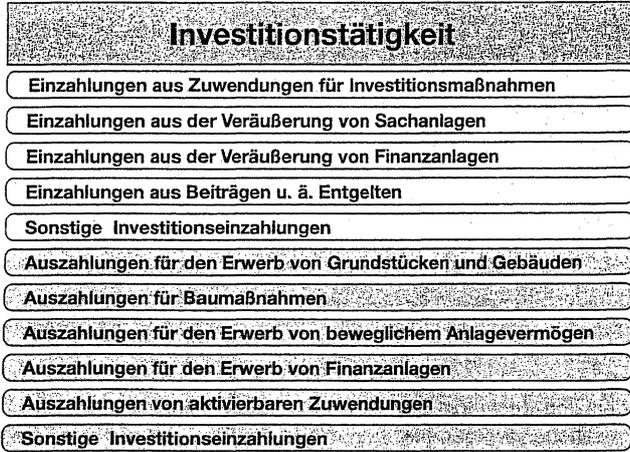
Die Systematik der Bebuchung der Teilfinanzrechnungen entspricht im Wesentlichen der bereits beschriebenen Logik der Teilergebnisrechnungen. Nur handelt es sich bei den Teilfinanzrechnungen immer um die Kombination aus Einzahlungs- bzw. Auszahlungskonto und Produkt (bzw. Produktgruppe oder Produktbereich).



Auch bei den Teilfinanzrechnungen erfolgt immer eine Zuordnung der Buchung wie im untenstehenden Beispiel durch die Beschreibung des Produktsachkontos über den Produktbereich (12), die Produktgruppe (01), das Produkt und das Sachkonto (7831). Die vollständige Bezeichnung ist also z.B. „12-01-02/7831 Neubau von Straßen / Auszahlungen für Abwicklung von Baumaßnahmen“.

Produktbereich	Produktgruppe	Produkt	Sachkonto
12	01	02	7831
Verkehrsflächen und -anlagen ÖPNV	Öffentliche Verkehrsflächen	Neubau von Straßen	Auszahlungen für Abwicklung von Baumaßnahmen

Anders als bei den Teilergebnisrechnungen, die bis auf die Aufwendungen und Erträge aus interner Leistungsverrechnung die gleichen Zeilen ausweisen wie die Gesamtergebnisrechnung, werden bei den Teilfinanzrechnungen nur die Auszahlungen und Einzahlungen aus Investitionstätigkeit abgebildet. Auf die Darstellung der Cash-flows aus laufender Verwaltungstätigkeit und Finanzierungstätigkeit wird nach dem Vorbild des NKF in den Konzeptionen der meisten Bundesländer verzichtet.



Die Darstellung der Investitionen auf Teilhaushaltsebenen soll einen besseren Überblick über die Ermächtigungen für die Investitionen ermöglichen (transparenter und überprüfbarer). Hauptaufgabe des Finanzplanes auf Produktbereichsebene (Teilfinanzplan) ist somit die Darstellung der Mittelherkunft und Mittelverwendung für die Investitionstätigkeit. Der Rat kann über die geplanten Investitionen nur hinsichtlich der Gesamtsumme entscheiden, wenn diese allein im (Gesamt)Finanzplan veranschlagt werden. Da aber mit der Einführung eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens insbesondere die Zielsetzung einer outputorientierten Steuerung verbunden ist, erscheint es zweckmäßig und sachgerecht, die Investitionstätigkeit produktbereichsbezogen abzubilden.

Eine Zuordnung der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit auf Ebene der Teilfinanzrechnungen ist kaum möglich. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass die Kommunen zentrale Kredite aufnehmen, die nicht für eine spezielle Investition verwendet werden.

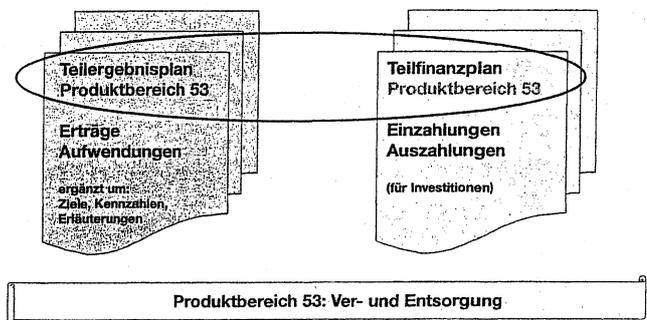
Ähnlich wie beim oben beschriebenen Fall der Produktsachkonten der Teilergebnisrechnungen gibt es auch bei den Produktsachkonten der Teilfinanzrechnungen die Möglichkeit einer multiplen Verknüpfung der Konten. Jedoch sind die Produktsachkonten der Teilfinanzrechnung tendenziell weniger zahlreich, wenn nur Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit dargestellt werden müssen<sup>9)</sup>. Unterstehende Grafik verdeutlicht dieses Beispiel. Die Kombination von Sachkonto und Produkt wird hier insbesondere am Beispiel des Produktsachkontos „Verkehrsflächen und Anlagen / Auszahlungen für Baumaßnahmen“ deutlich.

Zahlungsarten	Produkte	Innere Verwaltung	Verkehrsflächen und -anlagen	Kultur	Soziale Hilfen
Einzahl. aus Zuwend. für Investition		X	X	X	X
Einzahl. aus Veräuß. Sachanlagen		X	X	X	X
Einzahl. aus Veräuß. Finanzanlagen		X		X	X
Einzahl. aus Beiträgen u. ä. Entgelten			X	X	
Sonstige Investitionseinzahlungen		X	X	X	X
Auszahl. für Erwerb Grundst./Gebäude		X	X	X	X
Auszahl. für Baumaßnahmen		X	X	X	X
Auszahl. für Erwerb bewegl. Anlageverm.		X	X	X	X
Auszahl. für Erwerb Finanzanlagen		X		X	X
Auszahl. von aktivierbaren Zuwendungen			X	X	
Sonstige Investitionsauszahlungen		X	X	X	X

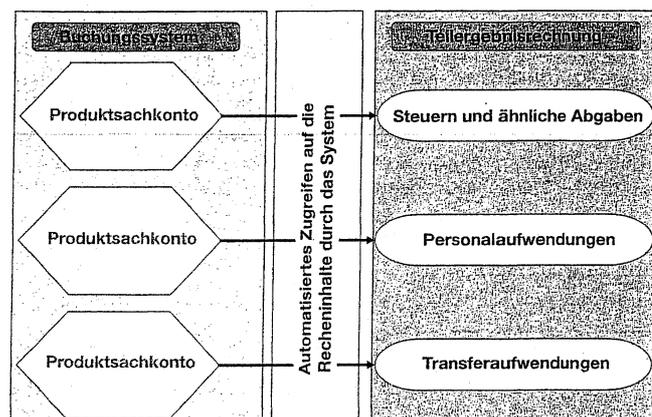
*Kombination aus Produkt und Sachkonto*

#### 4. Generierung der Berichte für Teilergebnisrechnung und für Teilfinanzrechnung

Die Teilergebnisrechnung ist das Pendant zum Teilergebnishaushalt. Während im Teilergebnishaushalt Plandaten abgebildet werden, erfolgt in der Teilergebnisrechnung die Dokumentation von Istdaten tatsächlich realisierter Geschäftsvorfälle im Rahmen der Bewirtschaftung des Teilergebnishaushalts. Analoges gilt für Teilfinanzhaushalt und Teilfinanzrechnung. Die Teilergebnisrechnungen stellen Einzelabschlüsse auf Ebene der Mindestgliederung des Haushalts dar. Die Mindestgliederung kann auf Produktbereiche, Produktgruppen oder Produkte abstellen. Beispielsweise lässt sich der Produktbereich 53 „Ver- und Entsorgung“ als Teilhaushalt definieren.<sup>10)</sup> Im Rahmen dieses Teilhaushalts sind die Aufwendungen und Erträge (Teilergebnis) sowie die Ein- und Auszahlungen aus der „Investitionstätigkeit“ (Teilfinanzfluss) im Bereich Ver- und Entsorgung einer Kommune abzubilden. Ergänzt wird das Teilergebnis um Ziele, Kennzahlen sowie entsprechende Erläuterungen im Teilergebnisplan.



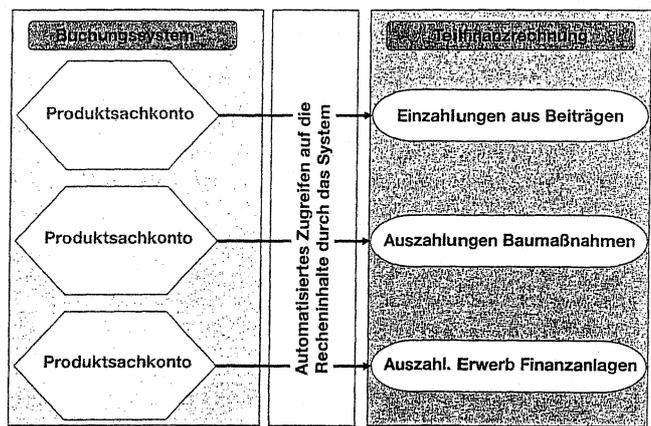
Mit den Teilergebnisrechnungen werden die jeweils für die einzelnen Produkte (bzw. Produktgruppen oder Produktbereiche) einer Kommune entstandenen Aufwendungen und Erträge abgebildet. Da mittels Produktsachkonten gleichzeitig auf Produkte und Sachkonten gebucht wird, können die produktbezogenen Aufwendungen und Erträge automatisch aus dem Buchhaltungssystem im Rahmen von speziell vordefinierten Berichtsstrukturen generiert werden. Zwischen den einzelnen Ertrags- und Aufwandspositionen der Teilergebnisrechnungen der definierten Produkthaushalte und den Produktsachkonten des Buchhaltungssystems werden Referenzierungen hinterlegt. Die Produktsachkonten<sup>11)</sup> sind jeweils den zum Ausweis im Jahresabschluss bestimmten Ergebnispositionen zuzuordnen. Hierdurch kann das DV-System die entsprechenden Recheninhalte automatisiert abgreifen. Der Datenfluss erfolgt von den Produktsachkonten hin zu den Ertrags- und Aufwandspositionen.



Die Teilergebnisrechnungen sind Teil des Jahresabschlusses und weisen grundsätzlich die gleiche Gliederung auf wie die Gesamtergebnisrechnung. Zusätzlich zu den originären Aufwands- und Ertragsarten erfolgt in den Teilergebnisrechnungen der Ausweis von Aufwendungen und Erträgen aus internen Leistungsbeziehungen zwischen den definierten Produkten (Produktgruppen bzw. Produktbereichen). Im Rahmen des internen Leistungsaustauschs bucht der Teilhaushalt, welcher die Leistungen abgibt, Erträge aus internen Leistungsbeziehungen und der Leistungsempfänger (Teilhaushalt als Bezieher interner Leistungen) Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen. Alle internen Leistungsverrechnungen gleichen sich im Gesamthaushalt gegenseitig aus. Die Leistungsverrechnungen zwischen den Buchungseinheiten sind auf jeder nächst höherstufigen Ebene (z.B. Produkte innerhalb einer Produktgruppe) zu eliminieren. Der Berichtsaufbau bzw. die Berichtsform der Teilergebnisrechnungen wird den Kommunen von den Ländern durch die jeweiligen doppelischen Gemeindehaushaltsverordnungen landeseinheitlich vorgegeben.<sup>12)</sup>

Teilergebnisrechnung	
1	Steuern und ähnliche Abgaben
2	Zuwendungen und allgemeine Umlagen
3	Sonstige Transfererträge
4	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte
5	Privatrechtliche Leistungsentgelte
6	Kostenerstattungen und Kostenumlagen
7	Sonstige ordentliche Erträge
8	Aktiviere Eigenleistungen
9	Bestandsveränderungen
<b>10</b>	<b>Ordentliche Erträge</b>
11	Personalaufwendungen
12	Versorgungsaufwendungen
13	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen
14	Bilanzielle Abschreibungen
15	Transferaufwendungen
16	Sonstige ordentliche Aufwendungen
<b>17</b>	<b>Ordentliche Aufwendungen</b>
<b>18</b>	<b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (Nr. 10 und 17)</b>
19	Finanzerträge
20	Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
<b>21</b>	<b>Finanzergebnis (Nr. 19 und 20)</b>
<b>22</b>	<b>Ordentliches Ergebnis (Nr. 18 und 21)</b>
23	Außerordentliche Erträge
24	Außerordentliche Aufwendungen
<b>25</b>	<b>Außerordentliches Ergebnis (Nr. 23 und 24)</b>
<b>26</b>	<b>Ergebnis</b>

Anhand der Teilfinanzrechnungen werden die jeweils für die einzelnen Produkte (bzw. Produktgruppen oder Produktbereiche) einer Kommune im Rahmen der Investitionstätigkeit angefallenen Auszahlungen und Einzahlungen dokumentiert. Die Verwaltungsführung soll einen Einblick in die Investitionstätigkeit der verschiedenen Leistungsbereiche bekommen. Die Ermächtigungen für Investitionstätigkeiten sollen transparent und überprüfbar werden. Da die investiven Einzahlungen und Auszahlungen auf Produktsachkonten gebucht werden, können die Teilfinanzrechnungen analog zu den Teilergebnisrechnungen automatisch durch das DV-System generiert werden. Die Erstellung der Berichte für die Teilfinanzrechnungen erfolgt nach dem gleichen Procedere wie bei den Teilergebnisrechnungen. Es besteht lediglich ein Unterschied bei den Recheninhalten. Während bei den Teilergebnisrechnungen entsprechende Ergebniskonten abgegriffen werden, erfolgt bei den Teilfinanzrechnungen der Zugriff auf Zahlungskonten.<sup>13)</sup>



Die Berichtsstruktur von Teilfinanzrechnungen wird durch die doppelischen Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder vorgegeben. Der Berichtsaufbau bezieht sich auf investive Einzahlungen und investive Auszahlungen.<sup>14)</sup> Alle im Zusammenhang mit einem Produkt (Produktgruppe bzw. Produktbereich) ausgelösten Zahlungsflüsse aufgrund von Investitionen und Desinvestitionen werden hier abgebildet. Während investive Auszahlungen überwiegend durch den Erwerb von Vermögensgegenständen und auch durch aktivierte Zuwendungen hervorgerufen werden, resultieren investive Einzahlungen aus Zuwendungsfinanzierungen, Beiträgen und ähnlichen Entgelten sowie aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen.

Teilfinanzrechnung	
<b>Investitionstätigkeit</b>	
1	Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen
2	Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen
3	Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen
4	Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten
5	Sonstige Investitionseinzahlungen
<b>6</b>	<b>Summe der investiven Einzahlungen</b>
7	Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden
8	Auszahlungen für Baumaßnahmen
9	Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen
10	Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen
11	Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen
12	Sonstige Investitionsauszahlungen
<b>13</b>	<b>Summe der investiven Auszahlungen</b>

## 5. Ergebnis

Die Ausführungen haben gezeigt, dass Produktsachkonten die Buchungsbasis bilden und deshalb das zentrale Element des doppelischen, produktorientierten Haushalts- und Rechnungswesens darstellen. Mittels Produktsachkonten werden gleichzeitig zwei Dimensionen angesprochen, sowohl Produkte als auch Sachkonten als Ergebnis- und Zahlungskonten. Aufgrund der kombinatorischen Verknüpfung der beiden Dimensionen kommt es zu einer hohen Anzahl an Produktsachkonten. Die Verbindung der beiden Dimensionen erfolgt durch das gleichzeitige Bebuchung. Produktsachkonten können für unterschiedliche Zwecke genutzt werden. Sie stellen die Grundlage für die Generierung von Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen dar. Die Erstellung der Teilergebnis- und Teilfinanzrechnungen erfolgt im Rahmen des Berichtswesens durch das systematische Abgreifen verschiedener Recheninhalte von den Produktsachkonten durch das DV-System.

## Literaturhinweise

- Bauer, Ludwig (2005): Zweckmäßige Kosten- und Leistungsrechnung für öffentliche Verwaltungen im Rahmen eines doppischen Produkthaushalts, in: Der Gemeindehaushalt 2/2005
- Fudalla, M./Nowacki, J./Wöste, C. (2005): KPMG Studie Haushaltskonsolidierung und Doppik, Köln.
- Gemeindehaushaltsverordnung NRW (2005): Regelungstext und Anlagen
- Saß, Johannes (2005): Neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland als Governance Instrument im öffentlichen Sektor - Ursachen, Konzeption und Umsetzung in der Praxis, in: Budäus (Hrsg.) (2005): Governance von Profit- und Nonprofitorganisationen in gesellschaftlicher Verantwortung, DUV, Wiesbaden.

## Anmerkungen:

- \* Dr. Ludwig Bauer, Assistant Manager, Advisory, KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG Nürnberg, und Dipl.-Betriebswirt und BA (Hons) Johannes Saß, Senior Associate, Öffentlicher Sektor, KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG, Hamburg.
- 1) Eine ausführlichere Darstellung zu den Ursachen, Konzeptionen und den Praxiserfahrungen bei der Umsetzung findet sich in Saß, J. (2005), S. 355 ff. Einen guten Überblick über den Stand der Umsetzung in deutschen Kommunen gibt Fudalla, M./Nowacki, J./Wöste, C. (2005).

- 2) Siehe hierzu die detaillierten Ausführungen bei Punkt 4.
- 3) z.B. Verbuchung von Mietaufwand.
- 4) z.B. Verbuchung der Erträge aus Gewerbesteuer.
- 5) z.B. Verbuchung der Einzahlungen aus Grundsteuer.
- 6) z.B. Verbuchung von Auszahlungen für die Begleichung einer Lieferantenrechnung (Kreditor).
- 7) Siehe hierzu Anlage E 15 zur GemHVO-NRW.
- 8) Siehe Bauer, L. (2005), S. 33.
- 9) Diese Form der Gliederung der Teilfinanzrechnung ist z.B. im NKf vorgesehen.
- 10) Siehe hierzu Anlagen G 25 und G 26 zur GemHVO-NRW.
- 11) Hierbei handelt es sich ausschließlich um Produktsachkonten im Ergebnisbereich. Zahlungskonten werden hingegen bei den Teilfinanzrechnungen angesprochen.
- 12) Das Berichtsmuster zur Teilergebnisrechnung stammt aus dem NKf in NRW und findet in der vorliegenden Form in fast allen Bundesländern Anwendung. Siehe hierzu Anlage F 18 zu § 38 GemHVO-NRW.
- 13) Von den beiden Dimensionen Produkt und Sachkonto wird nur letztere Dimension unterschiedlich abgegriffen. Dabei können entweder Ergebniskonten oder Zahlungskonten angesprochen werden. Die Dimension Produkt bleibt hingegen bei Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen gleich.
- 14) Das Berichtsmuster zur Teilfinanzrechnung stammt aus dem NKf in NRW und findet in der vorliegenden Form in fast allen Bundesländern Anwendung. Siehe hierzu Anlage F 20 A zu § 40 GemHVO-NRW.



# Zur Anforderung der Kommunalaufsichtsbehörde nach dem neuen § 82 Abs. VI Satz 5 der niedersächsischen Gemeindeordnung

Albert Prahel \*

§ 82 Abs. VI Satz 5 der niedersächsischen GO (NGO) betrifft die Organisationshoheit der Kommune, die das Recht der inneren Organisation umfasst, darunter die Regelung des verwaltungsmäßigen Geschäftsgangs und der Zuständigkeiten. Die Vorschrift lautet: "Auf Anforderung der Kommunalaufsichtsbehörde erstellt die für die Rechnungsprüfung zuständige Stelle eine Stellungnahme zu dem Haushaltssicherungsbericht." Dieser berichtet über den Erfolg der Haushaltssicherungsmaßnahmen des Haushaltssicherungskonzeptes im Jahr zuvor (§ 82 Abs. VI Satz 4 NGO). Stellungnehmen muss das gemeindliche Rechnungsprüfungsamt (RPA) <sup>1)</sup>, da, wo keines eingerichtet ist, das RPA des Landkreises <sup>2)</sup>. Nur die Anforderung an das gemeindliche RPA soll im Folgenden weiter betrachtet werden. Dabei tauchen zunächst Fragen nach der kommunalverfassungsrechtlichen Einordnung der neuen Vorschrift auf (1.). Schließlich fragt sich, wie sich der staatliche Durchgriff auf das gemeindliche RPA zum Selbstverwaltungsrecht nach Art. 28 Abs. II GG verhält (2.).

## 1. Einordnung des § 82 Abs. VI Satz 5 NGO

### 1.1 Teil des staatlichen Aufsichtsrechts

Die NGO folgt einem dualistischen Aufgabenmodell <sup>3)</sup>, wie sich aus § 4 NGO (Eigener Wirkungskreis) und § 5 NGO (Übertragener Wirkungskreis) ergibt und den entsprechend unterschiedlichen Kontrollmaßstäben der Kommunalaufsicht in § 127 Abs. I Satz 2 NGO, der Prüfung der Rechtmäßigkeit und im übertragenen Wirkungsbereich der Prüfung, ob die Aufgabe rechtmäßig und zweckmäßig erledigt wird. Es verbleibt jedoch dabei, dass die Aufgabenerledigung insgesamt der Gemeinde zugerechnet wird, also insoweit eine Organleihe des Staates ausscheidet <sup>4)</sup>. Aber das zur Stellungnahme aufgeforderte RPA, dessen Leiter ein Beamter auf Lebenszeit sein muss <sup>5)</sup> und nur mit Zustimmung der Kommunalaufsichtsbehörde abberufen werden kann <sup>6)</sup>, erledigt keine gemeindliche Aufgabe, weder eine eigene noch eine

übertragene, sondern eine staatliche. Das RPA leistet als in besonderem Maße sachkundige Stelle und aufgrund der Rechtsstellung seines Leiters, die Objektivität erwarten lässt, der Kommunalaufsicht durch seine Sicht der Dinge wertvolle Hilfe. Dabei bedeutet "Stellungnehmen" nicht nur, Fakten mitzuteilen, sondern auch, sie zu bewerten, also das zu tun, was die Kommunalaufsicht letztverantwortlich zum Abschluss bringt.

§ 82 Abs. VI Satz 5 NGO ist Teil des staatlichen Aufsichtsrechts <sup>7)</sup>, und zwar der Gruppe der informellen Maßnahmen, wobei die Anforderung der Kommunalaufsichtsbehörde nach dieser Vorschrift ein Spezialfall des allgemeinen Unterrichtsrechts nach § 129 Abs. I NGO darstellt. Die Vorschriften sind ihrer Struktur nach gleich und stehen im Dienste ein und derselben Aufgabe, der staatlichen Aufsicht über Kommunen. Obwohl § 129 Abs. I NGO intransitiv formuliert ist ("kann sich unterrichten"), kann die Kommunalaufsichtsbehörde den Bürgermeister auffordern, einen Bericht über bestimmte Angelegenheiten zu erstellen <sup>8)</sup>. Dies ergibt sich aus § 129 Abs. I Satz 2 NGO, der transitiv gefasst ist ("kann anfordern") und als beispielhafte Aufzählung zu verstehen ist <sup>9)</sup>, so dass die sprachliche Fassung der Vorschrift, als sie von "kann ... schriftliche Berichte ..... anfordern ..." spricht, zweifach aufgefasst werden kann, wonach die Kommunalaufsichtsbehörde sowohl (bereits vorhandene) Berichte anfordern als auch fordern kann, dass ein Bericht für sie erstellt wird. § 82 Abs. VI Satz 5 NGO und § 129 Abs. I NGO haben somit gemeinsam, dass danach die Kommunalaufsichtsbehörde der Gemeinde befehlend gegenübertritt, um sich zu unterrichten.

### 1.2 Organleihe

Wie geschieht das im Einzelnen? Man denkt erneut daran, es könnte eine Organleihe vorliegen. Das RPA wirkt nach innen und außen, wobei sogleich hinzuzufügen ist, dass es reine Innenorgane gibt, die Außenwirkung also nicht unabdingbar notwendig ist <sup>10)</sup>, um eine Organeigenschaft annehmen zu können. Das