

FINANZWESEN DER GEMEINDEN

13

Veldboer / Bruns / Eckert (Hrsg.)

Praxishandbuch Kämmerei

2., völlig neu bearbeitete Auflage

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

BDO

ESV

Finanzwesen der Gemeinden
FdG Band 13

Praxishandbuch Kämmerei

Herausgegeben von

Wolfgang Veldboer

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Partner, BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Bonn

Mario Bruns

MBA, LL.M. (oec.), Certified Corporate Treasurer (VDT), Director Finance, Cybersecurity Unternehmen, München

Christoph Eckert

Rechtsanwalt und Associate Partner, Infologis AG, München

Mit Beiträgen von

Beate Behnke-Hahne

Markus Black

Prof. Dr. Christoph Brüning

Mario Bruns, MBA, LL.M. (oec.)

Christoph Eckert

Frank Eilenfeld

Brunhilde Frye-Grunwald

Sabine Giese

Dr. Matthias Heider

Dr. Jörg Hopfe

Heinz-Gerd Hunfeld

Anna zu Knyphausen

Manuela Koch-Rogge

Udo Kotzea

Bernd Kummerow

Alfred Lobers

Prof. Dr. Stefan Müller

Ekkehart Padberg

Prof. Dr. Ulf Papenfuß

Dr. Kay Pöhler

Hans-Georg Schlienkamp

Prof. Dr. Gunnar Schwarting

Dr. Sabine Seidel

Thomas Semelka

Prof. Dr. Stefan Siefert

Dr. Kai Steffens

Marc Stoverock

Wolfgang Veldboer

Prof. Dr. Georg Westermann

Bastian Willenborg

Frank Wißing

2., völlig neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 17085 2](http://ESV.info/9783503170852)

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 17084 5
ISSN 1437-5702
eBook: ISBN 978 3 503 17085 2

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2018
www.ESV.info

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks
und dem gedruckten Werk Abweichungen,
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

Gesetzt aus 10/12 Punkt Garamond

Satz: multitext, Berlin

Geleitwort

Seit jeher sind die Kommunen für das Gemein- und Staatswesen Deutschlands von besonderer Bedeutung, denn sie sind regelmäßig der erste Ansprechpartner der Bürgerinnen und Bürger und stehen daher im ständigen Fokus des öffentlichen Interesses.

Die Möglichkeiten des Staates und damit auch der Kommunen sind durch das politisch Gewollte und das seriös Finanzierbare bestimmt.

Strukturelle Defizite und sinkende Investitionen kennzeichnen seit Jahren das Bild in vielen Kommunen. Die Ausgaben sind durch ein erweitertes Aufgabenspektrum und höhere Standards gestiegen. Starke Schwankungen bei wesentlichen Einnahmen, wie beispielsweise bei der Gewerbesteuer, erschweren den Haushaltsausgleich. Diese Entwicklungen haben sich auch in dem Zeitraum zwischen der 1. und dieser 2. Auflage des Praxishandbuches nicht verändert.

Die Bundesländer haben diverse Programme aufgelegt, um finanzschwache Kommunen zu unterstützen. Die Unterstützung setzte aber in der Regel große Anstrengungen und unliebsame Entscheidungen der Kommunen voraus. Zu nennen sind hier beispielsweise die Streichung von freiwilligen Leistungen oder signifikante Steuererhöhungen bei der Grund- und Gewerbesteuer. Gleichwohl wird es eine Herausforderung sein, eine stabile Haushaltslage nachhaltig zu gewährleisten.

In diesem Kontext sind heute ein professionelles Zins- und Schuldenmanagement, eine fachgerechte Rechnungslegung, kluges Beteiligungsmanagement u.ä. wichtiger denn je. Organisatorisch-strategische Fragen, wie beispielsweise Entscheidungen über das Outsourcen von Leistungen, zur Buchhaltungsorganisation, wie auch Fragen zur Liquiditätssteuerung oder auch über die Art und Weise des Berichtswesens, sind ebenso Bestandteile dieses Spektrums. Hinzu kommt die ständige Veränderung der Arbeitsprozesse durch die zunehmende Digitalisierung. Diese Entwicklung ist nicht aufzuhalten. Gleichwohl gilt es hier sicherzustellen, dass die kommunale Infrastruktur nicht von außen gestört werden kann. Das Thema IT-Sicherheit hat noch einmal an Bedeutung gewonnen und ist auch in dieser 2. Auflage umfassend dargestellt.

Kurzum, mit den sich stetig ändernden Anforderungen an die Kommune steigen auch die Anforderungen an die Kämmerei und die dort beschäftigten Mitarbeiter.

Vielorts haben Ausgliederungen wichtiger Aktivitäten, Vermögensgegenstände und Schulden in der Vergangenheit zu einer Verringerung kommunaler Kernhaushalte geführt, aufgrund welcher der Einzelabschluss ein tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune längst nicht mehr vermitteln kann. Dieses Informationsdefizit soll der Gesamtabschluss künftig beheben und dazu beitragen, ein umfassenderes Bild der Lage der Kommune zu geben und damit auch steuerungsrelevant zu sein. Der kommunale Gesamtabschluss gehört zu den zentralen Reformelementen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland und wird in dieser 2. Auflage ebenfalls thematisiert und diskutiert.

Die Beiträge in diesem Handbuch, geschrieben von erfahrenen Praktikern aus der Wirtschaft und der Verwaltung sowie anerkannten Wissenschaftlern, sind aktuell und zeigen weitere Entwicklungstendenzen rund um das Finanzwesen in den Kommunen auf.

Dieses Buch bietet dem fachkundigen Leser wie auch dem interessierten Neueinsteiger in die Materie damit Denkanstöße und Diskussionsgrundlagen. Praktische Fragestellungen und Lösungsmöglichkeiten in zahlreichen kämmereirelevanten Sachverhalten werden vorgestellt.

Über Fragen der Organisation und Finanzierung bis hin zu einem Ausblick über den Tellerrand hinaus werden in fundierten Aufsätzen die Themen besprochen, die einen wesentlichen Teil der Kämmereiarbeit ausmachen.

Hamburg, im Dezember 2017

Dr. Holger Otte
Vorsitzender des Vorstands
BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Grußwort

Seit der ersten Auflage im Jahre 2011 hat sich die Finanzwelt einmal mehr als äußerst schnelllebig erwiesen und auch die öffentlichen Finanzen hatten Anteil an einer bisweilen spektakulären Entwicklung. Grosso modo handelt es sich dabei um eine ganz außergewöhnlich günstige Entwicklung für die öffentlichen Haushalte, die für Kämmerer das Geschäft allerdings nur auf den ersten Blick erleichtert: Zum einen das wachsende Steueraufkommen, das auf allen Ebenen von Steuerschätzung zu Steuerschätzung neue Rekorde aufweist. Zum anderen ein nach 45 Jahren wieder ausgeglichener Bundeshaushalt, der auch Gelegenheit bietet, die kommunale Ebene mit Kommunalinvestitionsförderungsgesetz, Grundsicherungsentlastung und erhöhter Bundesbeteiligung an den Kosten der Unterkunft und höheren Umsatzsteueranteilen milliardenschwer zu bedenken. Hinzu kommt die gleichsam einzigartige Sondersituation, dass bei bester Konjunkturlage die Zinsen weiter fallen und teils sogar negativ sind. Kämmerer, die sich (jedenfalls für kürzere Fristen) kostenlos Geld beschaffen, das ist eine Vorstellung, die in der Branche bis vor kurzen noch als absurd empfunden worden wäre. Geld, das selbst keinen Preis mehr hat, ist nicht nur für die Kreditwirtschaft eine neue, nicht einmal theoretisch gekannte Situation. Und tatsächlich steckt hierin auch für die Haushälter in den Kommunen eine neue Herausforderung. Nicht nur dann, wenn es für eigenes oder Stiftungsvermögen um das Erwirtschaften von Erträgen geht.

Soweit nicht – von der guten Arbeitsmarktlage – völlig losgelöste Soziallasten in ihrer Dynamik diese Haushaltsverbesserungen bereits verbrauchen, können selbst finanziell gute Zeiten für Kämmerer Schwerstarbeit bedeuten. Den Damm zu halten gegen wachsende Begehrlichkeiten ist gerade dann, wenn zuvor Haushaltssanierung der bestimmende Faktor war, umso schwerer. Zugleich darf nicht übersehen werden, dass die Disparität der Finanzverhältnisse zwischen den Städten und Gemeinden in Deutschland weiter zugenommen hat. Dies macht auch die Herausforderungen für Finanzverantwortliche teils sehr heterogen. Herausfordernd ist die Aufgabe eines Kämmerers allemal, gleich ob es darum geht, eine neuerliche Konsolidierungsrunde zur Erreichung eines Haushaltsausgleichs zu forcieren oder zu verhindern, dass die Ausgabebereitschaft in guten Zeiten überspannt wird.

Zugleich hat sich die Dynamik der Aufgabenwahrnehmung in den Kämmerien allein im laufenden Jahrzehnt nochmals beschleunigt. Die bis dahin be-

reits erheblich veränderten Anforderungen werden also vielgestaltiger und steigen weiter. Schon deshalb war die vorliegende Neuauflage schlicht fällig. Steuerungsinstrumente haben eine weiter zunehmende Bedeutung und verändern die Tätigkeit eines modernen Kämmerers, nicht zuletzt durch die fortschreitende Digitalisierung, kontinuierlich. Damit befassen sich im vorliegenden Werk insbesondere die Beiträge „Internes Kontrollsystem und Prozesse“, „Haushaltssteuerung und Berichtswesen zielorientiert gestalten“, „Kosten- und Leistungsrechnung“, „Kommunales Finanzrisikomanagement“ sowie „Kommunales Beteiligungsmanagement“ einschließlich „Ein Public Corporate Governance Kodex als Chance für eine bessere Steuerung von und in öffentlichen Unternehmen“. Mit der Einführung der kommunalen Doppik wird auch ein solcher Steuerungsnutzen verbunden – mit dem wohl größten Veränderungsprozess des Haushalts- und Rechnungswesens überhaupt. Diesem Themenfeld widmen sich u.a. „Ausgewählte Aspekte zur Organisation der Buchhaltung“, „Rechnungswesen“, „Die Cash-flow-Betrachtung in der Doppik“ und jetzt neu auch ein eigenes Kapitel zum „Gesamtabschluss“ sowie aktuell zum Prozess über die internationalen Rechnungslegungsregeln „EPSAS/IPSAS“. Der Arbeitsalltag in den Kämmergeien wurde durch technischen Fortschritt grundlegend revolutioniert und ist weiterhin laufendem Wandel unterworfen. Dem widmet sich „Informationstechnik in der Öffentlichen Verwaltung“; die damit drohende Missbrauchsanfälligkeit behandelt der neu integrierte Abschnitt „Cyberkriminalität“. Die veränderten Formen der Kommunalfinanzierung stellen auch Kämmergeien vor neue Herausforderungen. Hiermit befasst sich etwa der Beitrag „Die öffentliche Verschuldung – Kommunales Schulden- und Zinsmanagement im besonderen Fokus“. Dem weiten Feld der Organisationsoptimierung widmen sich speziell „Outsourcing – Entscheidungen bei Verwaltungsleistungen“, „Insourcing – Rekommunalisierung“, „Kommunales Forderungsmanagement“ und „Rechtliche Aspekte von Shared Services Centern im Konzern Kommune“. Der wachsenden Bedeutung von steuerlichen Themen wird schließlich durch die Beiträge „Der Betrieb gewerblicher Art“ und „Die Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerpflicht der Kommunen im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art“ ebenso Rechnung getragen wie der weiter wachsenden Bedeutung europarechtlicher Regeln zur Beihilfe („Die Relevanz des Europäischen Beihilferechts für die öffentliche Hand“) und der Bedeutung von Fördermitteln für Kommunen zur Bewältigung der Haushaltskrise.

Auch in der Neuauflage ist die bereits bewährte Verbindung von Wissenschaft und Praxis ausgesprochen gelungen. So zählen zu den Autoren renommierte Hochschulprofessoren ebenso wie anerkannte Praktiker, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte ebenso wie kommunale Spitzenkräfte. Entsprechend wird die Vielfalt der Themen durch verschiedene Herangehensweisen und Betrachtungswinkel gleichsam in einer Rundumbetrachtung erfasst. Dieser Aufbau des Buches gestattet dem Leser sowohl einzelne Beiträge isoliert als auch im

Grußwort

Zusammenhang des Gesamtwerkes aufzunehmen. Stichwortverzeichnis und Glossar runden in benutzerfreundlicher Weise das „Praxishandbuch Kämmererei“ ab.

Essen, im Dezember 2017

Lars Martin Klieve

Lars Martin Klieve ist Vorstand der Stadtwerke Essen AG, davor Beigeordneter und Stadtkämmerer der Stadt Essen sowie Schriftleiter der Fachzeitschrift „der gemeindehaushalt“ und kommentiert in Held/Winkel/Wansleben „Kommunalverfassungsrecht NRW“ das kommunale Haushaltsrecht.

Vorwort der Herausgeber

Wohl nur sehr selten seit der modernen Verfassung der Gemeinden in Deutschland hat sich deren finanzielles Umfeld derart grundlegend in vergleichbar kurzer Zeit verändert. Die globalen Folgen der letzten Finanzkrise haben im Ergebnis dazu geführt, dass sich sichere Schuldner – und als solche haben die deutschen Kommunen zu jedem Zeitpunkt gegolten – nahezu kostenfrei neue Finanzmittel an den Märkten leihen können.

Mit der Verlockung dieser Möglichkeiten verantwortungsvoll umzugehen und gleichzeitig die historisch hohe drückende Schuldenquote nicht weiter steigen zu lassen, ist im aktuellen Umfeld daher die Königsdisziplin der Kämmerer – zumal erste Anzeichen im ausklingenden Jahr 2017 bereits wieder auf ein allgemein steigendes Zinsniveau hindeuten (insbesondere seit der US-Präsidentenschaftswahl). In diesem Zusammenhang spielt das Zinsmanagement eine wichtige Rolle – zu ausgewählten Derivategeschäften der Kommunen gibt es mittlerweile höchstrichterliche Urteile zu Auseinandersetzungen mit Unternehmen der Kreditwirtschaft mit Erkenntnissen, die nicht nur lesenswert, sondern auch in der Praxis zu berücksichtigen sind.

Vor diesem Hintergrund sind letztlich nahezu sämtliche Beiträge dieser Neuauflage zu lesen und zu verstehen.

Gleichzeitig macht die fortschreitende Digitalisierung der Gesellschaft auch keinen Halt vor den Amtsstuben der kommunalen Verwaltung. Einher gehen neue Herausforderungen, denen sich insbesondere die Kämmerer stellen müssen: Digitalisierung ist weder Selbstzweck noch Allheilmittel, sie kann Prozesse effizienter machen, aber auch Kriminellen Eintrittspforten in kommunale Netze und zu vertraulichen Daten und Abläufen verschaffen, dem zu begegnen ist. Anlass genug, das Thema explizit einzubeziehen.

Die Rahmenbedingungen für die Finanzierung der öffentlichen Hand haben sich mithin derart radikal verändert, dass mit der zweiten Auflage nicht nur ein Update der vorhandenen Beiträge erforderlich wurde, sondern wir auch bemüht waren, den neuen Herausforderungen ausreichend Rechnung zu tragen.

Wir hoffen, dass dies gelungen ist und wünschen erneut eine informative und anregende Lektüre.

Bonn/Leipzig/München, im Dezember 2017

Wolfgang Veldboer
Mario Bruns
Christoph Eckert

Inhaltsübersicht

	Seite
Geleitwort	V
Grußwort	VII
Vorwort der Herausgeber	XI
Inhaltsverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XXXI

I. Organisation

KAPITEL 1	
Internes Kontrollsystem und Prozesse	3
KAPITEL 2	
Ausgewählte Aspekte zur Organisation der Buchhaltung	31
KAPITEL 3	
Informationstechnik in der Öffentlichen Verwaltung	45
KAPITEL 4	
Ein Public Corporate Governance Kodex: Nutzen, Defizitanalyse, Reformvorschläge sowie Begründungen und Wege für einen Musterkodex	71
KAPITEL 5	
Kämmerei und örtliche Rechnungsprüfung	97

II. Kommunales Umfeld

KAPITEL 1	
Die Relevanz des Europäischen Beihilferechts für die öffentliche Hand	125
KAPITEL 2	
Konzessionen als Gestaltungsinstrument der öffentlichen Hand	145
KAPITEL 3	
Gebühren	163

III. Haushaltssteuerung

KAPITEL 1	
Konsolidierung des Haushaltes	195

	Seite
KAPITEL 2	
Rechnungswesen	219
KAPITEL 3	
Haushaltssteuerung und Berichtswesen zielorientiert gestalten	237
KAPITEL 4	
Kosten- und Leistungsrechnung	251
KAPITEL 5	
Der kommunale Gesamtabschluss	277
KAPITEL 6	
EPSAS/IPSAS – Was heißt das und was kommt auf uns zu?	303

IV. Finanzierung

KAPITEL 1	
Fördermittel für Kommunen – Stärkung der kommunalen Haushalte und der Beitrag der Förderung	323
KAPITEL 2	
Kommunales Forderungsmanagement	341
KAPITEL 3	
Die öffentliche Verschuldung Kommunales Schulden- und Zinsmanagement im besonderen Fokus ..	357
KAPITEL 4	
Kommunales Finanzrisikomanagement– eine Einführung	379

V. Beteiligungen und Eigenbetriebe

KAPITEL 1	
Kommunales Beteiligungsmanagement – Aufgaben, Instrumente und Organisationsmodelle aus der Praxis	401
KAPITEL 2	
Der Betrieb gewerblicher Art	427
KAPITEL 3	
Die Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerpflicht der Kommunen im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) ..	451
KAPITEL 4	
Rechtliche Aspekte von Shared Service Centern im Konzern Kommune	479

	Seite
VI. Blick nach vorn	
KAPITEL 1	
Der Bürgerhaushalt – Partizipation in der kommunalen Finanzwirtschaft	505
KAPITEL 2	
Die Cash-flow-Betrachtung in der Doppik	523
KAPITEL 3	
Zukunft der Kommunalaufsicht: Veränderung und Entwicklung	541
KAPITEL 4	
Flächenmanagement – Die Auswirkung von Revitalisierungen auf den kommunalen Haushalt	567
Literaturverzeichnis	603
Stichwortverzeichnis	619

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Geleitwort	V
Grußwort	VII
Vorwort der Herausgeber	XI
Inhaltsübersicht	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XXXI

I. Organisation

KAPITEL 1

Internes Kontrollsystem und Prozesse	3
1. Einleitung	3
2. Risikomanagement und IKS für Kammereien	4
2.1 Die Begriffe „Risikomanagement“ und „Internes Kontrollsystem (IKS)“	4
2.2 Die Notwendigkeit eines IKS für Kammereien	7
2.3 Gestaltung eines IKS im Rahmen eines integrierten Risikomanagements	8
2.4 Grenzen des IKS	17
3. Organisation und Dokumentation von Prozessen	18
3.1 Ausgangslage	18
3.2 Der Begriff „Prozess“	18
3.3 Organisation von Prozessen	20
3.4 Prozessgestaltung am Beispiel des Zins- und Schuldenmanage- ments der Stadt Salzgitter	25
4. Fazit und Ausblick	28

KAPITEL 2

Ausgewählte Aspekte zur Organisation der Buchhaltung	31
1. Notwendigkeit zur Überprüfung der Aufbau- und Ablauforgani- sation der Buchführung	31
2. Organisation des Buchungsgeschäfts – Überlegungen zur Ablauf- organisation	33
2.1 Dezentrale oder zentrale Organisationsstrukturen	34
2.2 Einführung einer zentralen elektronischen Rechnungserfassung	40

	Seite
3. Organisation des Buchungsgeschäfts – Überlegungen zur Aufbauorganisation	42
3.1 Zahlungsabwicklung.....	42
3.2 Finanzbuchführung	43
3.3 Allgemeine Finanzverwaltung.....	43
3.4 KLR und Controlling.....	43
4. Zusammenfassung und Ausblick	44
 KAPITEL 3	
Informationstechnik in der Öffentlichen Verwaltung	45
1. Einführung	45
2. Ausgangslage – Gesetze und Standards für die IT	46
2.1 Handelsgesetzbuch (HGB)	47
2.2 Bundesdatenschutzgesetz, BDSG	48
2.3 Institut der Wirtschaftsprüfer, IDW	49
2.4 Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) ..	50
2.5 Control Objectives for Information and Related Technology (Cobit)	51
2.6 Infrastructure Library (ITIL)	51
3. Herausforderung an die IT in der kommunalen Verwaltung	51
4. Lösungsansätze.....	54
4.1 Zentrales Modell	55
4.2 Dezentrales Modell.....	56
4.3 IT-Outsourcing	59
4.4 Cloud Computing.....	62
4.5 Vergleich der Steuerungsansätze	64
4.6 Zusammenfassung.....	66
5. Cyber-Crime.....	66
6. Resümee	69
 KAPITEL 4	
Ein Public Corporate Governance Kodex: Nutzen, Defizitanalyse, Reformvorschläge sowie Begründungen und Wege für einen Musterkodex.....	71
1. Einführung	71
2. Relevanz öffentlicher Unternehmen und Grundsachverhalte Public Corporate Governance	73
2.1 Definition und empirische Belege zur Bedeutung öffentlicher Unternehmen	73
2.2 Grundsachverhalte und Ziele der Public Corporate Governance	74
3. Analyse des Instruments Public Corporate Governance Kodex ...	75
3.1 Inhalt, Aufbau und Funktionsweise eines PCGK mit einer in der Satzung verankerten Entsprechenserklärung	75

	Seite
3.2 Steuerungserhebliche Zusatzbeiträge und Unterstützung im Arbeitsalltag	79
3.3 Vorteile gegenüber alternativen Regulierungsoptionen und Steuerungsinstrumenten	83
4. Analysekriterien für die Erstellung und Überarbeitung eines PCGK und vergleichende Ergebnisse	84
5. Ausgestaltung von PCGK im Vergleich – Best-Practice-Ansätze und Defizite	86
6. Reformkonzept zur Überarbeitung und Etablierung eines PCGK .	88
6.1 Übersichtliche und kohärente Gesamtkonzeption	88
6.2 Anforderungsgerechte PCG Berichterstattung und Koordina- tion der Governancekommunikation.	89
6.3 Entsprechenserklärung auch zu Anregungen mit sachgerechter Abweichungskultur	90
7. Ein bundeslandübergreifender Musterkodex ist der ganzheitlich sachgerechte und individuell unterstützende Weg	90
8. Fazit und Ausblick	94
 KAPITEL 5	
Kämmerei und örtliche Rechnungsprüfung	97
1. Stellung und Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung	97
1.1 Die gesetzlich garantierte Unabhängigkeit der Rechnungs- prüfung	97
1.2 Prüfung des gesamten Verwaltungshandelns.	99
2. Die örtliche Rechnungsprüfung im Wandel	101
3. Die Arbeitsweise moderner Rechnungsprüfungen	106
3.1 Prüfung nach dem risikoorientierten Prüfungsansatz	107
3.2 Begleitende Prüfung.	110
3.3 Beratung	112
3.4 Berichtspflichten	114
3.5 Prozessorientierte Prüfung	114
3.6 Prüfung der internen Kontrollsysteme (IKS)	115
3.7 Kommunikation	115
3.8 Interkommunale Zusammenarbeit	116
3.9 Personalpolitik der Rechnungsprüfungen	117
4. Die Zusammenarbeit von Kämmerei und Rechnungsprüfung	117
4.1 Prüfung des Jahresabschlusses	117
4.2 Generieren von Mehrwerten im Rahmen der Zusammenarbeit	120
5. Fazit	121

II. Kommunales Umfeld

KAPITEL 1	
Die Relevanz des Europäischen Beihilferechts für die öffentliche Hand	125
1. Einführung	125
2. Beihilfenrelevanz für die öffentliche Hand	127
3. Wann liegt ein beihilfenrechtlich relevanter Tatbestand vor?	128
3.1 Begünstigung	130
3.2 Staatliche Maßnahme oder Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel	132
3.3 Selektivität	133
3.4 Verfälschung bzw. drohende Verfälschung des Wettbewerbs	134
3.5 Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	134
4. Konsequenzen bei Vorliegen eines Beihilfetatbestandes	135
4.1 Erlaubnisvorbehalt	135
4.2 Notifizierungspflicht	136
4.3 Rückforderung rechtswidriger Beihilfen	136
4.4 Sonstige Konsequenzen rechtswidriger Beihilfengewährung	136
5. Freistellungsbeschluss und Betrauungsakte	137
5.1 Vorgeschichte – Altmark Trans-Urteil	137
5.2 Monti-Paket	138
5.3 Almunia-Paket	138
5.4 Regelmäßige Kontrollen	140
6. Sonstige beihilferechtliche Besonderheiten aus kommunaler Sicht, insbesondere bei der Stellung von Kreditsicherheiten	140
6.1 Bürgschaftsmitteilung	140
6.2 Wegfall von Bürgschaftsentgelten	142
7. Zusammenfassung und Ausblick	143
KAPITEL 2	
Konzessionen als Gestaltungsinstrument der öffentlichen Hand	145
1. Einführung	145
2. Bedeutung von Konzessionen	146
3. Verschiedene Konzessionsarten – Paradigmenwechsel Dienstleistungskonzession	147
3.1 Rechtliche Voraussetzungen	149
3.2 Besonderheiten	155
4. Zusammenfassung	162
KAPITEL 3	
Gebühren	163
1. Gebühren im System der gemeindlichen Abgaben	163
2. Benutzungsgebühren	164
2.1 Begriff und rechtlicher Rahmen	164

	Seite	
2.2	Gebührentatbestand	166
2.3	Grundprinzipien der Kostenansätze	166
2.4	Kostenbegriff	169
2.5	Gewinne	171
2.6	Grundprinzipien der Kostenverteilung	172
2.7	Maßstabsregelungen	173
2.8	Ausgleich von Über- und Unterdeckungen	175
2.9	Gerichtliche Kontrolle von Benutzungsgebühren	177
2.10	Folgen von Privatisierungen für die Gebührenerhebung	178
3.	Verwaltungsgebühren	186
3.1	Begriff und rechtlicher Rahmen	186
3.2	Gebührentatbestand	187
3.3	Verwaltungsaufwand	188
3.4	Bemessungsregeln	189
3.5	Sachliche und persönliche Gebührenfreiheit	191
4.	Zusammenfassung und Ausblick	192

III. Haushaltssteuerung

KAPITEL 1

Konsolidierung des Haushaltes	195
1. Einleitung	195
2. Ursachen unausgeglichener Haushalte	195
2.1 Eigenverantwortliche Verursachung	196
2.2 Fremdbestimmte Verursachung	196
2.3 Differenzierungserfordernis	197
3. Folgen unausgeglichener Haushalte	197
4. Strategische Grundausrichtung	198
4.1 Optimaler Zeitpunkt	199
4.2 Überzeugung	199
4.3 Alternativen	200
5. Vorbereitung des Konsolidierungsprozesses	200
5.1 Veränderung der Grundstimmung	200
5.2 Methodik zur Erarbeitung von Konsolidierungsvorschlägen	202
5.3 Politischer Konsens	203
5.4 Externe Beratung	204
5.5 Politische Beauftragung	205
6. Durchführung des Konsolidierungsprozesses	205
6.1 Aufgaben und Zuständigkeitsabgrenzungen der Prozessbeteiligten	205
6.2 Verfahrensablauf	209
7. Umsetzung der Konsolidierungsmaßnahmen	214

	Seite
8. Evaluation	214
8.1 Dauer des Prozesses	214
8.2 Struktur des Prozesses	215
8.3 Kosten des Prozesses	216
8.4 Wirkungen des Prozesses	216
9. Zusammenfassung der wesentlichen Rahmenbedingungen für den Konsolidierungsprozess der Beispielstadt L:	217
10. Schlusswort	218
 KAPITEL 2	
Rechnungswesen	219
1. Notwendigkeit eines kommunalen Rechnungswesens	219
2. Begriffsabgrenzung Controlling und Rechnungswesen im kommunalen Bereich	220
3. Zweck und Aufgaben	222
4. Instrumente	225
5. Perspektiven, Herausforderungen und Grenzen	233
 KAPITEL 3	
Haushaltssteuerung und Berichtswesen zielorientiert gestalten	237
1. Einleitung	237
2. Was unsere Neurobiologie braucht um Ziele zu erreichen	238
3. Ohne klare Ziele ist jeder Weg beschwerlich	239
4. Ziele brauchen einen klaren Fokus	240
5. Zielorientiert den Haushalt steuern	244
6. Gute Berichte sind kundenorientiert	246
7. Ohne Klarheit und Transparenz verliert man die Kontrolle	248
 KAPITEL 4	
Kosten- und Leistungsrechnung	251
1. Notwendigkeit einer Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	251
2. Aufzeichnung der wirtschaftlichen Abläufe der Kommune	253
3. Begriffsbestimmungen	254
4. Einordnung der KLR in die kommunale Steuerung	256
5. Anforderungen an die KLR	258
5.1 Unterstützung der Haushaltsplanung durch Lieferung von Plankostendaten	258
5.2 Unterstützung der (doppischen) Haushalts-Bewirtschaftung durch Informationen zur Erfolgsentwicklung und Wirtschaftlichkeitskontrolle	260
5.3 Ermöglichung der internen Leistungsverrechnung	262
5.4 Lieferung von formalzielbasierten Kennzahlen	264
5.5 Standardisierung und Vereinfachung der Gebührenkalkulation, Unterstützung von Preis- und Programmentscheidungen	265

	Seite
6. Systematik der KLR	267
6.1 Teilgebiete der KLR	267
6.2 Zeitbezug der KLR	272
6.3 Umfang der KLR	274
7. Umsetzungshinweise und Grenzen der KLR.....	275
KAPITEL 5	
Der kommunale Gesamtabschluss	277
1. Einführung.....	277
1.1 Der Konzernabschluss.....	278
1.2 Der kommunale Gesamtabschluss	279
2. Stichtage und Konsolidierungskreis	281
2.1 Aufstellungsstichtag, Konzernöffnungsbilanzstichtag und Erstkonsolidierungsstichtag	281
2.2 Festlegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises	281
2.3 Tochterunternehmen/Beteiligungen/assoziierte Unternehmen/ Gemeinschaftsunternehmen	281
2.4 Untergeordnete Bedeutung	283
3. Die Konsolidierung.....	284
3.1 Vom Einzelabschluss zur Summenbilanz	284
3.2 Kapitalkonsolidierung.....	286
3.3 Schuldenkonsolidierung	289
3.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung	290
3.5 Zwischenergebniseliminierung.....	291
3.6 Erleichterungsvorschriften	291
4. Weitere Bestandteile des kommunalen Gesamtabschlusses.....	293
4.1 Anhang	293
4.2 Gesamtlagebericht	296
4.3 Beteiligungsbericht	299
5. Steuerungsnutzen	299
5.1 Steuerungsstruktur.....	300
5.2 Steuerungselemente	300
6. Zusammenfassung und Ausblick	301
KAPITEL 6	
EPSAS/IPSAS – Was heißt das und was kommt auf uns zu?	303
1. Hintergrund.....	303
2. Grundidee und Nutzen der EPSAS.....	304
3. Governance und Zeitplan	308
4. Darstellung Rahmenkonzept	309
5. Darstellung ausgewählter IPSAS Standards	312
5.1 IPSAS 21 Wertminderung von nicht zahlungsmittelgenerieren- den Vermögenswerten	312

	Seite
5.2 IPSAS 23: Erträge aus Transaktionen aus einseitigen Leistungsbeziehungen	313
5.3 IPSAS 25: Leistungen an Beschäftigte	314
5.4 IPSAS 32: Dienstleistungskonzessionen beim Konzessionsgeber	314
5.5 IPSAS 22: Finanzstatistik für den Sektor Staat	315
5.6 IPSAS 24: Darstellung von Haushaltsansätzen im Jahresabschluss	316
5.7 RPG 1: Langfristige Tragfähigkeitsberichterstattung	317
6. Technische und organisatorische Auswirkungen einer Umstellung auf die EPSAS	317
7. Zusammenfassung und Ausblick	319

IV. Finanzierung

KAPITEL 1

Fördermittel für Kommunen – Ansätze zur Stärkung der kommunalen Haushalte und der Beitrag der Förderung	323
1. Kommunale Investitionen als Motor von Konjunktur und Wachstum	323
2. Großer Investitionsstau	324
3. Kommunale Haushalte zwischen Krise und Konsolidierung	327
4. Strukturprobleme nehmen zu	329
5. Wege zur Stabilisierung	330
6. Der Beitrag der Förderung	331
6.1 Die Rolle der KfW Bankengruppe in der Kommunalfinanzierung	332
6.2 Förderung für energieeffiziente Sanierungen	334
6.3 Integrierte Ansätze für das Quartier	335
7. Impulse für Public Private Partnership	338
8. Die öffentliche Förderung als Partner der Kommunen	340

KAPITEL 2

Kommunales Forderungsmanagement	341
1. Status quo des Forderungsmanagements	341
2. Rechtsgrundlagen	343
2.1 Ausweis von Forderungen	343
2.2 Bewertung von Forderungen	345
3. Stundung, Niederschlagung und Erlass als praktischer Ansatzpunkt zur Optimierung des Forderungsmanagements	346
4. Zentrale Handlungsansätze zur Optimierung des Forderungsmanagements in der kommunalen Verwaltung	349
4.1 Forderungsmanagements als eine Service-Organisationseinheit	350
4.2 Prozessorientierte Optimierung des Forderungsmanagements	351

	Seite
4.3 Prozessunabhängige Optimierungsansätze	352
4.4 Forderungscontrolling und Berichtswesen	352
5. Kooperation im Bereich des kommunalen Forderungsmanagements	353
6. Privatisierung	354
7. Zusammenfassung	355
KAPITEL 3	
Die öffentliche Verschuldung	
Kommunales Schulden- und Zinsmanagement im besonderen Fokus .	357
1. Finanzwirtschaft und kommunale Wirklichkeit	358
2. Umgang mit der Verschuldung	366
3. Historische Entwicklung der Geld- und Kapitalmärkte	367
4. Aktivitäten von Kommunen im Finanz- und Zinsmanagement	368
5. Beispiele zu Analysen und Handlungsvorschlägen	372
6. Entscheidung unter Unsicherheit – Bildung einer Zinsmeinung . . .	373
7. Einsatz von Derivaten im Finanz- und Zinsmanagement	374
8. Fazit	376
KAPITEL 4	
Kommunales Finanzrisikomanagement – eine Einführung	379
1. Einführung	379
2. Finanzwirtschaftliche Risiken im kommunalen Umfeld	380
3. Rechtliche Grundlagen	383
4. Messung und Steuerung von Marktpreisrisiken	384
4.1 Zinsänderungsrisiken	384
4.2 Zinssicherung versus Zinsoptimierung	387
4.3 Marktgerechtigkeitsprüfung	391
5. Messung und Steuerung von Adressenausfallrisiken	393
6. „Best Practice“ für Organisation und Prozessgestaltung	395
7. Zusammenfassung und Ausblick	397

V. Beteiligungen und Eigenbetriebe

KAPITEL 1	
Kommunales Beteiligungsmanagement – Aufgaben, Instrumente und Organisationsmodelle aus der Praxis	
	401
1. Einführung	401
2. Definition, Funktionen und Aufgaben des Beteiligungsmanagements	402
2.1 Beteiligungsverwaltung	402
2.2 Beteiligungscontrolling	404
2.3 Mandatsbetreuung	404
3. Ausgewählte Informations- und Steuerungsinstrumente	405
3.1 Einflussnahme in Abhängigkeit von der Beteiligungsquote . . .	405
3.1 Beteiligungsbericht	406

	Seite		
3.2	Beteiligungsmanagement-Softwarelösung	409	
3.3	Public Corporate Governance Kodex und Beteiligungsrichtlinien	411	
3.4	Zielvereinbarungen	413	
3.5	Standardisiertes Berichtswesen	414	
3.6	Rechtsformwahl	419	
4.	Organisationsmodelle der Beteiligungsverwaltungen	422	
4.1	Eingliederung in Kämmerei	423	
4.2	Stabstelle beim (Ober-)Bürgermeister	423	
4.3	Eigenes Amt	423	
4.4	Zuordnung zu Fachämtern/Fachdezernenten	423	
4.5	Fachamt/Kämmerei	424	
4.6	Externe Vergabe an eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	424	
4.7	Beteiligungs-GmbH	424	
4.8	Übertragung auf eine kommunale Beteiligung	424	
5.	Erwartungen an die zukünftige Entwicklung	425	
 KAPITEL 2			
Der Betrieb gewerblicher Art			427
1.	Begriff	427	
1.1	Definition	428	
1.2	Steuersubjekt	429	
1.3	BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit/BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit	430	
1.4	Tatbestandsmerkmale	431	
1.5	Im Gesetz genannte BgA	435	
2.	Abgrenzung zu anderen Betriebs- und Organisationsformen	437	
2.1	Land- und Forstwirtschaft	437	
2.2	Hoheitsbetrieb	438	
2.3	Selbstversorgungsbetriebe	440	
2.4	Amtshilfe/Beistandsleistung	441	
2.5	Vermögensverwaltung	443	
 KAPITEL 3			
Die Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerpflicht der Kommunen im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA)			451
1.	Einleitung	451	
2.	Der Betrieb gewerblicher Art im Ertragsteuerrecht	453	
2.1	Gewinnermittlung	453	
3.	Körperschaftsteuerveranlagung bei Betrieben gewerblicher Art	461	
3.1	Vom handelsrechtlichen Jahresergebnis zum steuerlichen Einkommen	461	

	Seite
3.2 Besonderheiten der steuerlichen Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art	462
4. Die Gewerbesteuerpflicht von Betrieben gewerblicher Art	469
5. Die Umsatzsteuerpflicht von juristischen Personen des öffentlichen Recht, insbesondere mit ihren Betrieben gewerblicher Art	472
KAPITEL 4	
Rechtliche Aspekte von Shared Service Centern im Konzern Kommune	479
1. Einleitung	479
1.1 Shared Service Center als betriebswirtschaftliche Organisationsform	480
1.2 Zur Auslagerung in Shared Service Center besonders geeignete kommunale Geschäftsprozesse	480
1.3 Gesetzliche Grundlagen für die Einrichtung von Shared Service Centern im Konzern Kommune	481
2. Umsetzung von Shared Service Centern im Konzern Kommune . .	482
2.1 Nötige Einzelschritte zur Implementierung von Shared Service Centern	483
2.2 Mögliche Erscheinungsformen von Shared Service Centern im kommunalen Bereich	485
2.3 Wahl der passenden Rechtsform am Beispiel NRW	486
3. Ausgewählte rechtliche Probleme im Zusammenhang mit der Implementierung von Shared Service Centern im kommunalen Bereich	488
3.1 Einhaltung datenschutzrechtlicher Vorschriften bei der Auslagerung von IT-Diensten und dem Forderungsmanagement durch Dritte	489
3.2 Vergaberechtliche Zulässigkeit der Implementierung von Shared Service Centern im kommunalen Bereich	494
3.3 Beamtenrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Schaffung kommunaler Shared Service Center	499
4. Zusammenfassung und Ausblick	501

VI. Blick nach vorn

KAPITEL 1	
Der Bürgerhaushalt – Partizipation in der kommunalen Finanzwirtschaft	505
1. Einführung	505
2. Art und Zielsetzung eines Bürgerhaushalts	506
2.1 Begriffsklärung	506
2.2 Ziele eines Bürgerhaushalts	507

	Seite
3. Phasen des Bürgerhaushalts	509
3.1 Die Phasen im Überblick	509
3.2 Mobilisierung und Information	512
3.3 Konsultation	514
3.4 Beratung und Rechenschaft	515
4. Beteiligung und Kosten	517
5. Bewertung des Verfahrens	518
6. Ausblick	520
6.1 Chancen und Vorbehalte	520
6.2 Grenzen	521
KAPITEL 2	
Die Cash-flow-Betrachtung in der Doppik	523
1. Einführung	523
2. Die Kapitalflussrechnung in der Privatwirtschaft	526
2.1 Rechtliche Grundlagen	526
2.2 Inhalt und Wesen der Kapitalflussrechnung	527
2.3 Praktische Anwendungsfelder in der Privatwirtschaft	528
3. Die Finanzrechnung in der Doppik	530
3.1 Rechtliche Grundlagen	530
3.2 Inhalte und Wesen der Finanzrechnung	531
3.3 Abstimmung der Finanzrechnung mit der Bilanz und der Ergebnisrechnung	532
4. Weitere Einsatzfelder der Finanzrechnung in der Doppik	535
4.1 Bedeutung im Rahmen der Verwendungsnachweisprüfung	535
4.2 Mittel der strategischen Steuerung	535
5. Zusammenfassung und Ausblick	539
KAPITEL 3	
Zukunft der Kommunalaufsicht: Veränderung und Entwicklung	541
1. Neue Rahmenbedingungen	541
2. Kernfelder einer modernen Kommunalaufsicht	544
2.1 Der kommunale Haushalt	545
2.2 Beteiligungsverwaltung	557
2.3 Kommunalverfassungsrecht und Bürgerkontakt	560
2.4 Experimentierklausel	563
3. Fazit: Umgestaltungspotentiale	564
3.1 Die Funktion des Kreises als Kommunalaufsicht	564
3.2 Steuerung des Haushaltsplans	565
3.3 Mehr Einflussmöglichkeiten bei Beteiligungen	565
3.4 Rolle der Kommunalaufsicht gegenüber Dritten	566

	Seite
KAPITEL 4	
Flächenmanagement – Die Auswirkung von Revitalisierungen auf den kommunalen Haushalt	567
1. Einleitung	567
1.1 Kommunale Verantwortung	567
1.2 Umgang mit Fläche	568
1.3 Strategisches Kommunales Flächenmanagement	570
1.4 Voraussetzungen für wirtschaftlich sinnvolles Flächenrecycling	572
1.5 Beispiel für eine Kommunalnutzenrechnung	573
2. Kosten und Nutzen von Flächenrecycling	576
2.1 Kosten	576
2.2 Nutzen von Flächenentwicklungen	579
2.3 Anforderungen an praxisnahe Nutzen – Kosten Betrachtungen	584
3. Erfassung von Wirkungen im NKF	588
3.1 Komponenten des NKF und Buchungsvorgänge	588
3.2 Kommunaler Produkthaushalt	589
3.3 Kosten-Leistungsrechnung KLR	590
3.4 Eignung der NKF-Strukturen	593
4. Vorschlag zur Wirkungserfassung von Siedlungsentwicklungsprojekten im NKF	594
4.1 Definierte Erfassung von Projektwirkungen im NKF	594
4.2 Erfassung von Zeitverläufen von Projektwirkungen	598
5. Zusammenfassung	600
Literaturverzeichnis	603
Stichwortverzeichnis	619

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalt des öffentlichen Rechts
AR	Aufsichtsrat
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BbgKVerf	Kommunalverfassung des Landes Brandenburg
Bd.	Band
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BHO	Bundshaushaltsordnung
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BNetzA	Bundesnetzagentur
BSI	Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik
BVBC	Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller e.V.
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CIO	Chief Information Officer
CISA	Certified Information System Auditor
d.h.	das heißt

Abkürzungsverzeichnis

DAWI	Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse
ders.	derselbe
DLKV	Dienstleistungskonzessionsvertrag
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSRV	Datenstelle des Trägers der Rentenversicherung
EBIT	earnings before interest and taxes
EBITDA	earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFRE	Europäischer Fonds für Regionale Entwicklung
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EigVO	Eigenbetriebsverordnung
EnWG	Energiewirtschaftsgesetz
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
evtl.	eventuell
FIBU	Finanzbuchhaltung
Fn.	Fußnote
FuE	Forschung und Entwicklung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GemHKVO	Gemeindehaushalts- und Kassenverordnung
GemO	Gemeindeordnung
GF	Geschäftsführung
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gesetz über die kommunale Gemeinschaftsarbeit
GKZ	Gemeinkostenzuschlag
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GO	Gemeindeordnung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBS	Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme

Abkürzungsverzeichnis

GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
HSK	Haushalts sicherungskonzept
i. a. W.	in anderen Worten
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in diesem Sinne
i. e. S.	im engeren Sinne
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer e. V., Düsseldorf
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
inkl.	Inclusive
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
IT	Informationstechnologie
ITIL	Infrastructure Library
jPdöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
KAG	Kommunalabgabengesetz
KAV	Konzessionsabgabenverordnung
KB	Kommunalbilanz
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KNA	Kosten-Nutzen-Analyse
KOM	(Europäische) Kommission
KommHV	Kommunalhaushaltsverordnung
KonTraG	Gesetz über Transparenz und Kontrolle im Unternehmensbereich
KStG	Körperschaftssteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
KSVG	Kommunalselbstverwaltungsgesetz
KWH	Kreditwesengesetz
KWK-Anlagen	Kraft-Wärme-Kopplung

Abkürzungsverzeichnis

LG	Landgericht
LHO	Landeshaushaltsordnung
lit.	Buchstabe
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten
Ltd.	Limited
MaRisk	Mindestanforderungen an das Risikomanagement
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
Mrd.	Milliarden
n.F.	neue Fassung
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWA	Nutzwertanalyse
o.a.	oben angegeben(e/n)
o.g.	oben genannt
oHG	offene Handelsgesellschaft
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
ÖPP	Öffentlich Private Partnerschaft
OVG	Oberverwaltungsgericht
PCG	Public Corporate Governance
PCKG	Public Corporate Governance Kodex
PPP	Public Private Partnership
PS	Prüfungsstandard
RFH	Reichsfinanzhof
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
S.	Seite/Satz
s.o.	siehe oben
SächsGemO	Sächsische Gemeindeordnung
SächsKomHVO	Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung
SGB	Sozialgesetzbuch
SKM	Standard-Kosten-Modell
SLA	Service Level Agreement
sog.	sogenannte
SSC	Shared Service Center

Abkürzungsverzeichnis

TEUR	tausend Euro
ThürKDG	Thüringer Gesetz über die kommunale Doppik
TU	Tochterunternehmen
TVÖD	Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
UVG	Unterhaltsvorschussgesetz
VERPA	Vereinigung der Örtlichen Rechnungsprüfungen in Nordrhein-Westfalen e.V.
VG	Verwaltungsgericht
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VKU	Verband Kommunaler Unternehmen e.V.
VO	Verordnung
VOB/A	Verdingungsordnung für Bauleistungen, Teil A
VOF	Verdingungsordnung für freiberufliche Leistungen
VOL	Verdingungsordnung für Leistungen
VV	Verwaltungsvorschrift
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZSS	Zentrale Speicherstelle
zzgl.	zuzüglich

I. Organisation

KAPITEL 1

Internes Kontrollsystem und Prozesse

von Manuela Koch-Rogge/Georg Westermann

Dipl. Kff. (FH) **Manuela Koch-Rogge** studierte öffentliche Wirtschaft an der Hochschule Harz und ist seit 2004 dort als wissenschaftliche Mitarbeiterin tätig. Zudem ist sie Doktorandin an der ARU University in Cambridge. Ihre Schwerpunkte in Lehre und Forschung liegen auf den Gebieten Prozess- und Qualitätsmanagement, Organisation, sowie Leistungs- und Effizienzmessung im Dienstleistungsbereich. Im Jahr 2005 wurde sie von der deutschen Gesellschaft für Projektmanagement (GPM e.V.) als Projektmanagerin zertifiziert. Seit einigen Jahren ist sie im Vorstand des Vereins „Netzwerk Hochschule Harz e.V.“ aktiv und seit 2009 Mitbegründerin und Geschäftsführerin des Beratungsunternehmens „Institut für Dienstleistungs- und Prozessmanagement“.

Prof. Dr. Georg Westermann ist seit 1997 als Professor für Betriebswirtschaftslehre im Fachbereich Wirtschaftswissenschaften an der Hochschule Harz in Wernigerode tätig. Im Jahr 2008 hatte er für ein Semester eine Gastprofessur an der ARU University in Cambridge inne. Seine Schwerpunkte in Lehre und Forschung liegen auf den Gebieten Public Management, Prozessmanagement, Dienstleistungsmanagement, Consulting und Benchmarking. Seit über 10 Jahren leitet er das Forschungs- und Beratungsinstitut „Harzer Hochschulgruppe“ in dem er vor allem für Projekte aus den Bereichen Business Reengineering, Qualitätsmanagement, Benchmarking und Wertschöpfungsanalyse verantwortlich zeichnet. Zusammen mit seiner Co-Autorin hat er 2009 ein weiteres Beratungsunternehmen, das „Institut für Dienstleistungs- und Prozessmanagement“ gegründet. Vor seiner akademischen Karriere konnte er nach einer Ausbildung zum Bankkaufmann und dem Studium der Wirtschaftswissenschaften einige Jahre Berufserfahrung in einer großen Sparkasse sammeln.

1. Einleitung

„Wirtschaftskrise lässt Kämmerer bangen“ oder „Klamme Kassen dank Finanzkrise – Kommunen droht finanzieller Kollaps“ – besonders im Zuge der jüngsten Wirtschafts- und Finanzkrise im Jahr 2008 waren derartige Schlagzeilen allgegenwärtig. Auch wenn sich die finanzielle Lage vieler Städte und Kommunen in Deutschland seitdem entspannt hat, ist keine Organisation davor gefeit, in eine ökonomische Schieflage zu geraten. Nur in den wenigsten Fällen entstehen solche Situationen ohne Vorwarnung. Sehr viel häufiger dürfte der Fall auftreten, dass Anzeichen nicht registriert werden oder Organisationen auf veränderte Rahmenbedingungen nicht reagieren. Risiken werden nicht erkannt, nicht wahrgenommen oder es fehlen unternehmensinterne Reaktionsstrategien. 1

Um auf die Herausforderungen einer zunehmend komplexer werdenden Umwelt und die damit einhergehenden Veränderungen im unternehmerischen 2

Umfeld reagieren zu können, bedarf es einer intensiven Auseinandersetzung mit potenziellen Risiken und Chancen.¹ Wie die aktuelle Entwicklung zeigt, sieht sich die öffentliche Hand derartigen Risiken (wie zum Beispiel Finanzierungs-, Liquiditäts- oder Anlagerisiken) zunehmend ausgesetzt. Auch gewinnt die Thematik Effizienz im öffentlichen Bereich vor dem Hintergrund der Finanzsituation von Bund, Ländern und Kommunen immer mehr an Bedeutung.²

- 3 Ein integriertes Risikomanagement und ein internes Kontrollsystem (IKS) sind daher wichtige Voraussetzungen für ein zukunftsweisendes Finanzmanagement in Kämmereien. Zentraler Bestandteil eines IKS ist dabei die Auseinandersetzung mit den internen Prozessen sowie deren transparente Darstellung und Dokumentation. Mit der systematischen Erfassung wichtiger Unternehmensprozesse eröffnet sich auch die Chance, diese zu optimieren und somit – parallel zur Einführung oder Optimierung des IKS – die eigene unternehmensinterne Effizienz zu steigern.
- 4 Der folgende Beitrag fokussiert somit auf zwei Schwerpunkte. Im ersten Teil soll die Bedeutung eines IKS im Rahmen eines integrierten Risikomanagements für Kämmereien sowie dessen Gestaltung und operative Umsetzung erläutert werden. Der zweite Teil erläutert die Modellierung, Analyse und Optimierung von Verwaltungsprozessen anhand eines Praxisbeispiels. Dies geschieht mit besonderem Fokus auf ein funktionierendes IKS und eine generelle Effizienzsteigerung.

2. Risikomanagement und IKS für Kämmereien

2.1 Die Begriffe „Risikomanagement“ und „Internes Kontrollsystem (IKS)“

2.1.1 Der Begriff „Risikomanagement“

- 5 Das Erkennen und Beeinflussen von Risiken zählt zu den Grundinstinkten des Menschen und ist zudem eine Voraussetzung für wirtschaftliches Handeln. Umso bemerkenswerter erscheint es, dass sich ein betriebswirtschaftlicher Ansatz zum Risikomanagement erst Mitte des 20. Jahrhunderts in der amerikanischen Versicherungswirtschaft entwickelte.³

¹ Vgl. *Pritzer, B.*, Risikomanagement als wettbewerbliche Notwendigkeit, in: *Saitz, B.; Braun, F.* (Hrsg.), *Das Kontroll- und Transparenzgesetz: Herausforderungen und Chancen für das Risikomanagement*, 1999, Wiesbaden, S. 147.

² Vgl. z.B. *Cronauge, U.; Westermann, G.*, *Kommunale Unternehmen: Eigenbetriebe, Kapitalgesellschaften, Zweckverbände*, 5. Auflage, 2006, Berlin, S. 65 ff.

³ Vgl. *Sauerwein, E.; Thurner, M.*, *Der Risikomanagement-Prozess im Überblick*, in: *Hinterhuber, H.; Sauerwein, E.; Fohler-Norek, C.* (Hrsg.), *Betriebliches Risikomanagement*, 1998, Wien, S. 20.

Dort wurde als Risikomanagement jedoch lediglich der Abschluss einer Versicherung definiert, ohne Überlegungen hinsichtlich möglicher Alternativen anzustellen.⁴ In den 70er Jahren fasste Risikomanagement im Sinne eines Schadensmanagements in Europa Fuß. Dies war vor allem in einem neuen Risikobewusstsein (z.B. im Bereich der Produkthaftung oder Umweltgefährdung) und im Eintritt von Naturkatastrophen begründet.⁵ 6

Das Verständnis von Risikomanagement im heutigen Sinne basiert auf der Annahme, dass jede Organisation für bestimmte Interessengruppen Werte schafft und dabei Unsicherheiten ausgesetzt ist. Die Führungsaufgabe besteht in der Entscheidung über den Grad der Unsicherheit, welchen die Organisation dabei akzeptiert. Unsicherheit umfasst dabei sowohl Chancen als auch Risiken, sowie die Möglichkeit Werte zu schaffen oder zu vernichten.⁶ Risikomanagement wird dann konsequent als Führungsaufgabe gesehen. Es umfasst nicht nur einen operativen Umgang mit Risiken, sondern auch deren Identifikation, Messung, Steuerung und laufende Kontrolle. Ziel ist die Sicherung des Unternehmens und die Minimierung der Risikokosten.⁷ Die Durchführung des Risikomanagements wird dabei als kontinuierlicher, sich laufend wiederholender Prozess gesehen.⁸ 7

2.1.2 Der Begriff „Internes Kontrollsystem (IKS)“

Wie der Begriff „Risikomanagement“ hat auch der Terminus „Internes Kontrollsystem“ eine historische Entwicklung durchlaufen. Im deutschsprachigen Raum weist Leffson 1977 darauf hin, dass aufgrund steigender Unternehmensgrößen Überwachungssysteme einzurichten sind, die insbesondere der Betriebs-, Kosten- und Fertigungskontrolle sowie der Absicherung des Rechnungswesens dienen.⁹ Als in Deutschland 1998 das „Gesetz über Transparenz und Kontrolle im Unternehmensbereich“ (KonTraG) verabschiedet wurde, war zwar nicht explizit von einem IKS die Rede, jedoch wurden Vorstände zur Einrichtung unternehmensinterner Kontrollen und Frühwarnsysteme verpflichtet. 8

⁴ Vgl. Löffler, H.; Buschinger, R., Risikomanagement und internes Kontrollsystem, in: Guserl, R.; Pernsteiner, H. (Hrsg.), Handbuch Finanzmanagement in der Praxis, 2004, Wiesbaden, S. 202.

⁵ Vgl. Brühwiler, B., Internationale Industrierversicherung: Risk-Management, Unternehmensführung, Erfolgsstrategien, 1994, Karlsruhe, S. 2 ff.

⁶ Vgl. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)/Deutsches Institut für interne Revision e.V., Unternehmensweites Risikomanagement – Übergreifendes Rahmenwerk, Zusammenfassung, 2004, New Jersey, USA/2006, Frankfurt, S. 1.

⁷ Vgl. Sauerwein, E.; Thurner, M., Der Risikomanagement-Prozess im Überblick, in: Hinterhuber, H.; Sauerwein, E.; Fohler-Norek, C. (Hrsg.), Betriebliches Risikomanagement, 1998, Wien, S. 23 f.

⁸ Vgl. Löffler, H.; Buschinger, R., Risikomanagement und internes Kontrollsystem, in: Guserl, R.; Pernsteiner, H. (Hrsg.), Handbuch Finanzmanagement in der Praxis, 2004 Wiesbaden, S. 203.

⁹ Vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, 1997, Wiesbaden, S. 211.

- 9 Der Vielzahl von Definitionen zum IKS in der Literatur ist gemein, dass sie die Deutung des Begriffs „Kontrollsystem“ über die reine Durchführung der Kontrollaktivitäten hinaus deutlich erweitern. Der amerikanische Begriff des „control“, der neben *Kontrolle* auch die Aspekte der *Planung und Steuerung* beinhaltet, erlangt dabei zunehmende Bedeutung.¹⁰ Angelehnt an das amerikanische „internal control“ kann IKS damit als Gewährleistung von „Ordnungsmäßigkeit, Funktionssicherheit und Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Abläufe, Aufzeichnungen und Auswertungen“ definiert werden.¹¹ So lässt sich ein IKS grundsätzlich hinsichtlich zweier Bestsandteile unterscheiden: Dem internen Steuerungssystem mit Regelungen zur Überwachung der Unternehmensaktivitäten, sowie dem internen Überwachungssystem, welches die Einhaltung dieser Regelungen kontrolliert.¹²

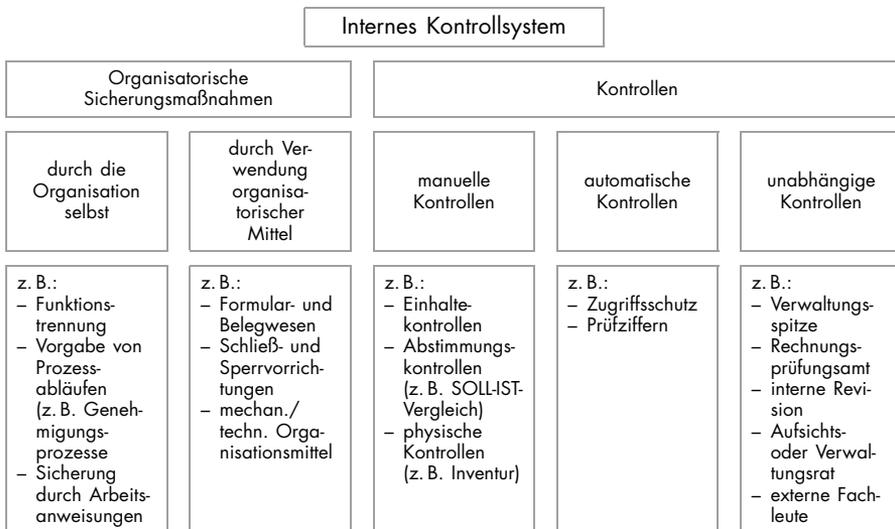


Abbildung 1: Bestandteile des internen Kontrollsystems (IKS), eigene Darstellung in Anlehnung an *Klinger*¹³

¹⁰ Vgl. *Löffler, H.; Buschinger, R.*, Risikomanagement und internes Kontrollsystem, in: *Guserl, R.; Pernsteiner, H.* (Hrsg.), Handbuch Finanzmanagement in der Praxis, 2004, Wiesbaden, S. 204.

¹¹ Vgl. *Hofmann, R.*, Prüfungshandbuch: praxisorientierter Leitfaden einer umfassenden Revisionskonzeption, 2. Auflage, 1994, Berlin, S. 141.

¹² Vgl. *Bungartz, O.*, Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS): Steuerung und Überwachung von Unternehmen, 3. Auflage, 2012, Berlin, S. 24.

¹³ Vgl. *Klinger, M.A.; Klinger, O.*, Das interne Kontrollsystem im Unternehmen, 2000, München, S. 9.

Wesentliche Ziele des IKS sind daher

10

- die Bewahrung und Sicherung des Unternehmensvermögens
- die Erreichung der geschäftspolitischen Ziele
- die Sicherung der Ordnungsmäßigkeit und Zuverlässigkeit des Rechnungswesens (und damit einhergehend die Schaffung der Grundlage für eine zeitgerechte und verlässliche finanzielle Berichterstattung)
- die Einhaltung der Gesetze, Verordnungen und Normen

Im Vordergrund steht dabei das Vermeiden, Mindern oder Abwenden von Unsicherheiten. Das IKS ist daher zentraler Bestandteil eines integrierten Risikomanagements. Diese Ziele sind im Sinne des IKS erreicht, wenn die Geschäftsprozesse effizient gestaltet sind und interne Kontrollen etabliert wurden. Das IKS muss in die Geschäftsprozesse integriert sein und auf allen Stufen des Unternehmens realisiert werden. Ergänzende Kontrollen sind in die Organisationsstruktur integriert. Die wesentlichen Bestandteile eines IKS sind daher organisatorische Sicherungsmaßnahmen und interne Kontrollen.

11

2.2 Die Notwendigkeit eines IKS für Kammereien

Für viele Kommunen ergibt sich die Pflicht zur Einrichtung eines IKS auf Grundlage gesetzlicher Bestimmungen und Richtlinien. So sehen die „Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) ausdrücklich vor, dass die Nutzer von Softwarelösungen im Finanzmanagement ein IKS einrichten müssen. Die GoBS wurden 1995 für alle Steuerpflichtigen in Kraft gesetzt. Obwohl Kommunen – im Gegensatz zu ihren Beteiligungen – nicht steuerpflichtig sind, haben die GoBS auch hier eine Ausstrahlungswirkung. In einigen Bundesländern sind die Kommunen zudem über die Gemeindehaushaltsverordnung zur Anwendung der GoBS verpflichtet.¹⁴

12

Auch das Handelsgesetzbuch, mithin das Referenzmodell für die kommunale Doppik, sieht die Einrichtung eines IKS vor. Ferner wird durch das KonTraG (vgl. dazu Kapitel 2.1.2) die Einrichtung eines „Überwachungssystems“ gefordert. Dies betrifft neben Kapitalgesellschaften auch große GmbH und wirkt sich ebenfalls auf zahlreiche Beteiligungen von Kommunen aus.¹⁵ Weiterhin bilden § 91 II des AktG, sowie die IDW Prüfungsstandards PS 261 und 951 den rechtlichen Rahmen für ein IKS. Ergänzend dazu sind auch die Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk) zu berücksichtigen, die ebenfalls Rahmenvorgaben für die Ausgestaltung des IKS beinhalten.¹⁶

13

¹⁴ Vgl. KGSt – Programmbereich Finanzmanagement, Projekt „Internes Kontrollsystem (IKS)“, www.kgst.de, (zuletzt abgerufen 8. 3. 2010.)

¹⁵ Vgl. Fiebig, H., Prüfung des kommunalen Jahresabschlusses, 3. Auflage, 2006, Berlin, S. 137.

¹⁶ Vgl. Bungartz, O., Handbuch Interne Kontrollsysteme (IKS): Steuerung und Überwachung von Unternehmen, 3. Auflage, 2012, Berlin, S. 36ff.

Zudem wird die Einrichtung eines verlässlichen IKS zunehmend seitens der Wirtschaftsprüfer und kommunalen Rechnungsprüfer gefordert.

- 14 Doch nicht nur rechtlicher Zwang, sondern auch wirtschaftlicher und juristischer Nutzen sind wesentliche Argumente für die Einführung eines IKS auf kommunaler Ebene. Die Einnahmen der Kommunen schwanken in Abhängigkeit bspw. von der wirtschaftlichen Entwicklung oder der Bevölkerungsstruktur. Sinkende Mittel aus dem Finanzausgleich, Finanzierungskosten oder schrumpfende Beteiligungsergebnisse tragen ebenfalls zu dieser Situation bei. Eine effiziente Prozessgestaltung im Forderungsmanagement, die Optimierung der Abläufe des Zins- und Schuldenmanagements oder auch ein Vermögensschutz kommunaler Vermögensanlagen durch entsprechende Kontrollmaßnahmen können die Liquidität erhöhen.¹⁷
- 15 Darüber hinaus trägt ein funktionierendes IKS zur Rechtssicherheit des Verwaltungshandelns bei. So sehen zahlreiche Gesetze persönliche Haftungstatbestände für Aufsichtsräte, Verwaltungsspitzen und andere Führungskräfte vor – ein Risiko, das durch Vorkehrungen, wie ein prozessintegriertes 4-Augen-Prinzip, eine entsprechende Dokumentation und Transparenz in den Verwaltungsabläufen, minimierbar ist.¹⁸ Denn eine systematische Beobachtung von Veränderungen rechtlicher Rahmenbedingungen ist Bestandteil eines integrierten Risikomanagements.
- 16 Überdies sind die Anforderungen der Öffentlichkeit an die Transparenz des Verwaltungshandelns und eine angemessene Informationsbereitstellung gestiegen. Dieser Entwicklung kann durch einige Komponenten des IKS, wie Prozessdarstellung oder Durchführung und Dokumentation von Kontrollen, Rechnung getragen werden.

2.3 Gestaltung eines IKS im Rahmen eines integrierten Risikomanagements

- 17 Eine Kultur des integrierten Risikomanagements zielt vor allem darauf ab, Risiken und Fehler zu vermeiden oder im Falle ihres Eintretens daraus zu „lernen“, anstatt „Schuldige“ zu suchen. Zur Etablierung einer solchen Kultur haben sich verschiedene Schritte bewährt.
- 18 Im ersten Schritt geht es vor allem darum, den relevanten Bereich zu definieren, in dem das IKS betrieben werden soll, sowie die Unternehmensziele zu kennen, auf die sich das IKS bezieht. Im nächsten Schritt werden diejenigen Risiken identifiziert, die die Erreichung dieser Ziele verhindern könnten. Aufgrund der Vielzahl potenzieller Risiken bietet es sich anschließend an, die ge-

¹⁷ Vgl. *Martin Wambach* (Hrsg.), Kommunen krisenfest machen, in: *Kommunale Finanzen im Fokus – der neue Kämmerer*, Ausgabe 02, Mai 2009, S. 1.

¹⁸ Vgl. *Martin Wambach* (Hrsg.), Sicherheit und Transparenz in der Organisation, in: *Kommunale Finanzen im Fokus – der neue Kämmerer*, Ausgabe 02, Mai 2009, S. 1.

fundenen Risiken hinsichtlich ihrer Bedeutung und Eintrittswahrscheinlichkeit zu bewerten. Im Rahmen dieser Bewertung wird schließlich deutlich, welche Risiken im Rahmen des IKS beachtet und gesteuert werden müssen. Für die wichtigsten Risiken müssen zudem Maßnahmen zur Vermeidung oder zum Auffangen bereits eingetretener Risiken definiert und organisatorisch verankert werden.¹⁹ Zur nachhaltigen Implementierung des IKS und zur Sicherung der tatsächlichen Umsetzung sind abschließend Verantwortlichkeiten und Kontrollmaßnahmen zu definieren.

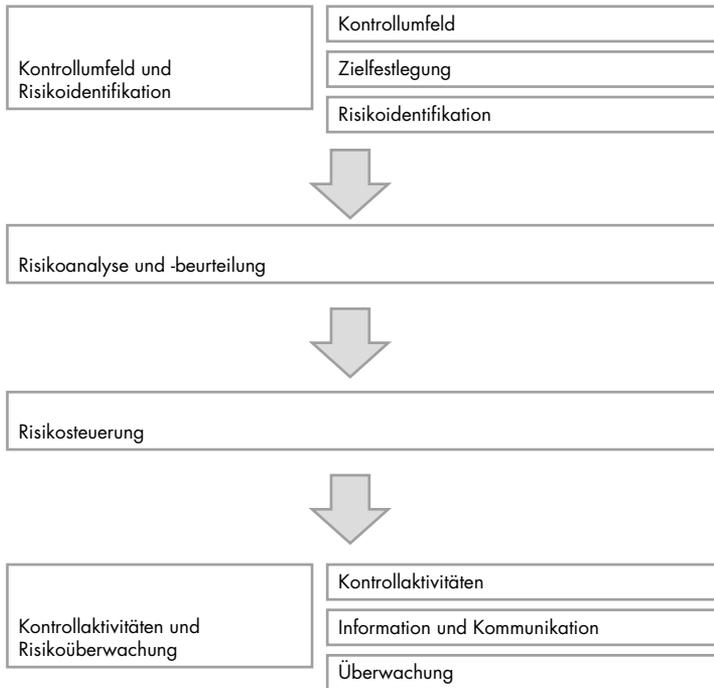


Abbildung 2: „Schritte zur Gestaltung eines IKS im Rahmen eines integrierten Risikomanagements“, eigene Darstellung in Anlehnung an *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*²⁰

Aufgrund unterschiedlicher Unternehmensziele und -risiken müssen sich IKS und integriertes Risikomanagement von Unternehmen zu Unternehmen inhaltlich und bezüglich der gestellten Anforderungen unterscheiden. Dennoch gibt es mit den Kriterien Wirksamkeit, Nachvollziehbarkeit und Effizienz auch

¹⁹ Vgl. Konrad, M., Grundlagen des Risikomanagements, in: Sozialwirtschaft Risikomanagement, Konzepte 4/2009, S. 29.

²⁰ Vgl. McNally, J., The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: „One Approach to an Effective Transition“, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013, S. 4.

allgemeingültige Anforderungen. So ist ein IKS *wirksam*, wenn sichergestellt ist, dass die vorgegebenen Kontrollen verlässlich durchgeführt werden. Eine *Nachvollziehbarkeit* der durchgeführten Kontrollen ist anhand einer verlässlichen Dokumentation gegeben. Effizient ist ein IKS dann, wenn der Nutzen des IKS dessen Kosten übersteigt. Daher müssen immer auch konkrete Kosten-Nutzen-Überlegungen in die Ausgestaltung eines IKS einfließen.²¹

2.3.1 Kontrollumfeld und Risikoidentifikation

- 19 Die Voraussetzung für die Implementierung eines Risikomanagements und des IKS stellt die Existenz einer Unternehmensstrategie dar, aus welcher sich Unternehmens- und Risikomanagementziele ableiten lassen.²² Entscheidend im Rahmen des Zielfindungsprozesses ist es daher, Risikomanagementziele zu definieren und diese im Anschluss auf die unterschiedlichen Anwendungsebenen (z.B. Stadtverwaltung, Abteilung Finanzen, Kämmerei) herunterzubrechen.
- 20 In diesem Zusammenhang ist auch das Kontrollumfeld zu definieren: Für welche organisatorischen Bereiche, Unternehmensbeteiligungen oder gar Unternehmen greifen Risikomanagement und IKS und welche Bereiche liegen außerhalb der definierten Grenzen (und sind daher im organisatorischen Sinn als „externe Elemente“ zu betrachten)? Hierzu zählt auch die Festlegung wesentlicher Regelungen zur Delegation von Aufgaben und Verantwortlichkeiten sowie Leistungsvorgaben. Es gibt keine generelle Richtlinie, wie weit oder eng das Kontrollumfeld definiert werden sollte. Orientierung geben jedoch die allgemeinen Anforderungen an ein IKS (vgl. Kapitel 2.3).
- 21 Ausgangspunkt für die Implementierung eines IKS im Rahmen des integrierten Risikomanagements ist die Identifikation möglicher Unternehmensrisiken. In der Praxis hat sich dabei die Durchführung interdisziplinärer Workshops bewährt. Wesentlich ist hierbei, dass bereits vorhandene Kontrollen (z.B. Inventurrichtlinien, o. Ä.) zunächst außer Acht zu lassen. Nur so wird sichergestellt, dass potenzielle Risiken vollständig erfasst werden.²³
- 22 Um eine anschließende Risikoanalyse und -bewertung zu erleichtern, aber auch um Dopplungen zu vermeiden, sollten die potenziellen Risiken zunächst zusammengefasst werden, z.B. indem sie unterschiedlichen Risikoarten zugeordnet werden. Hierbei kann beispielsweise unterschieden werden in:²⁴

²¹ Vgl. PriceWaterhouseCoopers (PWC) Schweiz, Internes Kontrollsystem – Führungsinstrument im Wandel, verfügbar unter: <http://docplayer.org/3828936-Internes-kontrollsystem-fuehrungsinstrument-im-wandel.html> (zuletzt abgerufen 22. 8. 2016), S. 5.

²² Vgl. Wolf, K.; Runzheimer, B., Risikomanagement und KonTraG – Konzeption und Implementierung, 4. Auflage, 2003, Wiesbaden, S. 35.

²³ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft (Hrsg.), Integriertes Risikomanagement, 1998, Berlin, S. 17 f.

²⁴ Vgl. Martin Wambach (Hrsg.), Kommunen krisenfest machen, in: Kommunale Finanzen im Fokus – der neue Kämmerer, Ausgabe 02, Mai 2009, S. 1.

- Liquiditätsrisiken (z.B. Ausfall von Forderungen durch ineffizientes Forderungsmanagement, Verstoß gegen Fristenkongruenz)
- Beteiligungs- und Anlagerisiken (z.B. Verlust von Geld und Vermögensanlagen aufgrund fehlerhafter Risikoeinschätzung und Controlling)
- Ausfall- und Vermögensschadensrisiken (z.B. Fehler bei Erstellung Inventar bei Erstinventur)
- Finanzierungsrisiken (z.B. Zinsänderungen, Währungsrisiken)
- Technische Risiken (z.B. Ausfall der EDV-Anlage)
- Rechtliche Risiken (z.B. Änderung von Standards)

2.3.2 Risikoanalyse und -beurteilung

Um die Steuerung der Risiken vorzubereiten, sind diese zunächst hinsichtlich ihrer voraussichtlichen Eintrittswahrscheinlichkeit und ihres geschätzten Schadensausmaßes zu analysieren und anschließend zu bewerten. Dies kann sowohl qualitativ (z.B. „gering“, „moderat“, „erheblich“) als auch quantitativ (z.B. Höhe des Schadens in €) erfolgen. Im Rahmen der Analyse können Leitfragen hilfreich sein: 23

Beispiel „Risiko Ausfall der EDV“

- Mit welcher Wahrscheinlichkeit fällt die EDV aus?
- Wie wichtig ist eine funktionierende EDV für uns?
- Wie teuer ist es, wenn die EDV ausfällt?
- Wie lange dauert es, den Ausfall zu beheben?
- Welche Schäden entstehen dadurch
(Datenverlust, Forderungsausfälle, etc. ?)²⁵

Hinsichtlich der Risikoanalyse und -beurteilung ist zunehmend auch ein Fokus auf die stetig fortschreitende Digitalisierung zu richten. Die Herausforderungen des IKS bestehen vor allem darin, die damit einhergehenden neuen Fehlerquellen zu identifizieren und z.B. softwareseitig die exakte Programmierung und Rechenregeln zu überprüfen. Zusätzlich müssen auch Themen wie IT-Sicherheit, Datenschutz und digitale Archivierung in die Überlegungen zur Risikoanalyse und -beurteilung einbezogen werden.²⁶ Nach Bewertung der identifizierten Risiken werden diese in eine Risikomatrix übertragen. 24

²⁵ Vgl. Schulze, B.; Heuling, M., Schneller – besser – kostengünstiger – Prozess- und Risikomanagement, Prozesskostenrechnung für kleine und mittelständische Unternehmen, 2004, Norderstedt, S. 238 f.

²⁶ Vgl. Langkafel, M. P., Informationstechnologie und Risikomanagement in: Handbuch Klinisches Risikomanagement, 2015, Berlin Heidelberg, S. 163.

I. Organisation

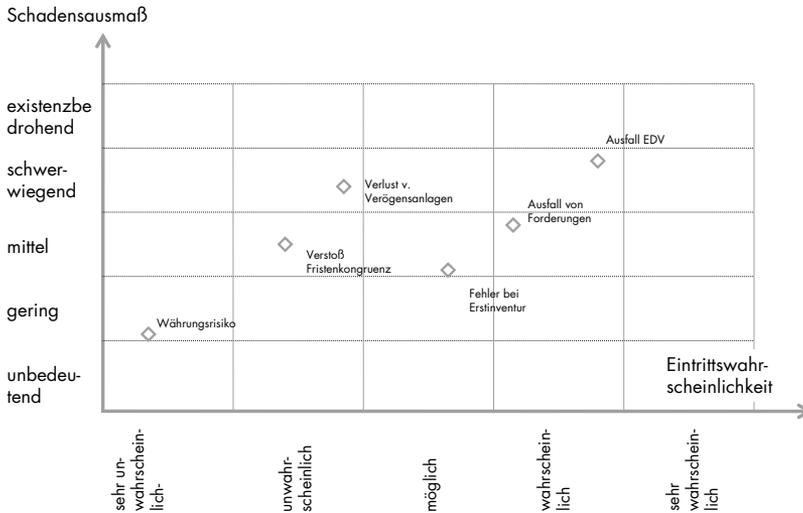


Abbildung 3: Risikomatrix – Analyse potenzieller Risiken, eigene Darstellung in Anlehnung an Wolf/Runzheimer²⁷

Durch im Vorfeld festgelegte Risikoschwellen können nun im Anschluss geeignete Maßnahmen und Strategien für jedes potenzielle Risiko abgeleitet werden. An welcher Stelle die Risikoschwellen definiert werden, hängt letztlich von der Risikobereitschaft und der spezifisch zu ermittelnden Risikotragfähigkeit des Unternehmens ab.²⁸

2.3.3 Risikosteuerung

25 Nach Identifikation und Analyse ist im nächsten Schritt zu entscheiden, auf welche Weise die ermittelten Risiken beeinflusst werden sollen. Die konkreten Maßnahmen zielen dabei auf die Verminderung der Eintrittswahrscheinlichkeit und/oder des Schadensausmaßes ab. Dabei stehen grundsätzlich folgende Strategien zur Verfügung:²⁹

- Vermeiden: Hierunter fallen vor allem Risiken, die bei ihrem Eintritt zu einem bestandsgefährdenden Schaden führen.³⁰ Demnach ist es für eine

²⁷ Vgl. Wolf, K.; Runzheimer, B., Risikomanagement und KonTraG – Konzeption und Implementierung, 4. Auflage, 2003, Wiesbaden, S. 137.

²⁸ Vgl. PriceWaterhouseCoopers (PWC) Schweiz, Internes Kontrollsystem – Führungsinstrument im Wandel, verfügbar unter: <http://docplayer.org/3828936-Internes-kontrollsystem-fuehrungsinstrument-im-wandel.html> (zuletzt abgerufen 22. 8. 2016), S. 8.

²⁹ Vgl. Haller, M., Eckpunkte eines integrierten Konzeptes, in: Jacob, H. (Hrsg.), SzU: Risikomanagement, Band 33, 1986, Wiesbaden, S. 31 ff.

³⁰ Hornung, K.; Reichmann, Th.; Form, St., Risikomanagement Teil I: Konzeptionelle Ansätze zur pragmatischen Realisierung gesetzlicher Anforderungen, Controlling H. 7, 1999, S. 321.

Organisation besser, Aktivitäten, die zu diesen Risiken führen könnten, zu unterlassen bzw. kontinuierliche, vorbeugende Kontrollen im Rahmen des IKS zu definieren.

- Vermindern: Für Risiken, die vermindert werden sollen, werden Kontrollziele definiert, die durch geeignete organisatorische Kontrollen oder andere Kontrollmaßnahmen im Sinne des IKS abzudecken sind. Eventuell verbleibende Restrisiken müssen dann erneut bewertet werden.³¹
- Akzeptieren: Wenn sowohl Eintrittswahrscheinlichkeit als auch Schadensausmaß als gering eingestuft wurden, kann es eine Handlungsalternative sein, die Risiken bewusst in Kauf zu nehmen. Wie eng oder weit die Grenzen hierbei gesteckt werden, hängt ebenfalls von der Risikobereitschaft der Organisation ab.
- Überwälzen: Im Rahmen der Überwälzung von Risiken wird neben dem Grundgeschäft ein sogenanntes Sicherungsgeschäft abgeschlossen, in dem das Risiko auf Dritte abgewälzt wird. Typisch hierfür sind Versicherungen oder Bürgschaften.³²

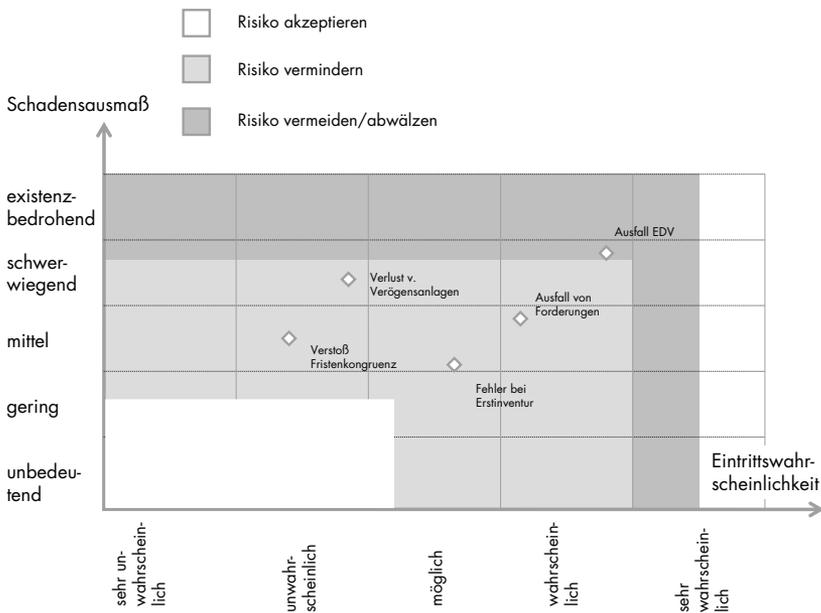


Abbildung 4: Risikomatrix – Bewertung potenzieller Risiken, eigene Darstellung

³¹ Vgl. PriceWaterhouseCoopers (PWC) Schweiz, Internes Kontrollsystem – Führungsinstrument im Wandel, verfügbar unter: <http://docplayer.org/3828936-Internes-kontrollsystem-fuehrungsinstrument-im-wandel.html> (zuletzt abgerufen 22. 8. 2016), S. 8.

³² Vgl. Löffler, H.; Buschinger, R., Risikomanagement und internes Kontrollsystem, in: Guserl, R.; Pernsteiner, H. (Hrsg.), Handbuch Finanzmanagement in der Praxis, 2004, Wiesbaden, S. 213.

- 26 Für die identifizierten und bewerteten Risiken sind nun entsprechend der gewählten Risikostrategie geeignete Maßnahmen zu definieren. Diese bilden die Grundlage des IKS.
- 27 Für das Risiko „Fehler bei Erstellung Inventar bei Erstinventur“ könnten im Sinne der Verminderungsstrategie folgende IKS-Maßnahmen definiert werden:
- Erstellung und Dokumentation einer Bewertungsrichtlinie
 - Schulung der Mitarbeiter
 - Kontrollen für die Übernahme der Ergebnisse Inventur in das Inventarverzeichnis
 - Zugriffsberechtigung für Anlagenbuchhaltung
 - Systemseitige Messfeldvorgabe aller relevanten Stammdaten³³
- 28 Für das Risiko „Ausfall der EDV“ könnten im Sinne der Vermeidungsstrategie analog folgende Maßnahmen gelten:
- Kontinuierliche (z.B. tägliche/wöchentliche) Datensicherung auf externen Servern
 - Erstellung eines Bereitschaftsplans für Rechenzentrum
- 29 Um die Wirksamkeit und Effizienz des IKS sicherzustellen, ist eine kontinuierliche Neubewertung der Risiken (und ggf. eine Anpassung der Maßnahmen) sowie eine konsequente Ausrichtung der Maßnahmen an den Risikozielen Voraussetzung.

2.3.4 Kontrollaktivitäten und Risikoüberwachung

- 30 Ein IKS kann nur dann den gestellten Anforderungen entsprechen, wenn die getroffenen Maßnahmen ineinandergreifen und auf Dauer zuverlässig funktionieren. Daher steht in der letzten Stufe des IKS- und Risikomanagement-Prozesses im Blickpunkt, wie das IKS selbst kontinuierlich überwacht werden kann³⁴ Der Fokus liegt dabei zum einen darauf, die Durchführung definierter Kontrollmaßnahmen zu überprüfen. Hierbei ist sicherzustellen, dass die zur Risikosteuerung definierten Maßnahmen tatsächlich umgesetzt werden, wobei

³³ Vgl. *Pfleiderer, H.*, Chancen und Nutzen des risikoorientierten Prüfungsansatzes für die Rechnungsprüfung und die Kämmerei, Vortragsdokumentation im Rahmen des 5. Salzgitter-Kongresses für Kommunal-Finzen, Salzgitter-Lebenstedt, 17. April 2008.

³⁴ Vgl. *Löffler, H.; Buschinger, R.*, Risikomanagement und internes Kontrollsystem, in: *Guserl, R.; Pernsteiner, H.* (Hrsg.), Handbuch Finanzmanagement in der Praxis, 2004, Wiesbaden, S. 213.

regelmäßige Einhaltekontrollen ebenso denkbar sind wie stichprobenartige Kontrollen oder Kontrollen durch externe Dritte (z.B. Rechnungsprüfungsämter, Wirtschaftsprüfer).

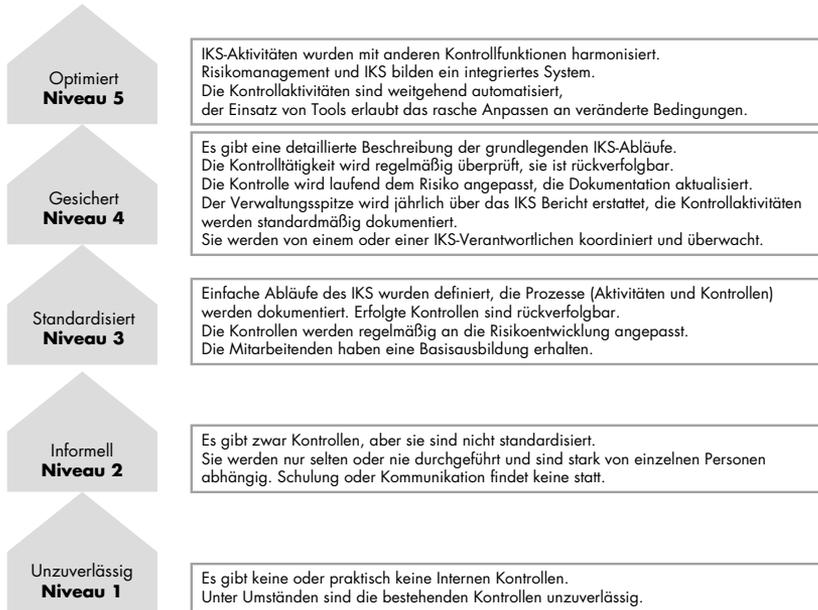


Abbildung 5: „Beurteilung der Qualität eines IKS“, Quelle: Eidgenössische Finanzkontrolle³⁵

Zum anderen ist die tatsächliche Wirksamkeit und Qualität des IKS regelmäßig zu bewerten. Diese Einschätzung sollte mindestens einmal jährlich erfolgen oder auch im Zusammenhang mit wesentlichen Veränderungen (z.B. in der Organisationsstruktur, IT-Systemwechsel, o. Ä.) vorgenommen werden.³⁶ Diese sollte sich inhaltlich an den generellen Anforderungen an ein IKS orientieren (vgl. Abbildung 5).

31

³⁵ Vgl. Eidgenössische Finanzkontrolle, Aufbau eines internen Kontrollsystems (IKS), 2. Auflage, 2007, Bern, S. 12.

³⁶ Vgl. PriceWaterhouseCoopers (PWC) Schweiz, Internes Kontrollsystem – Führungsinstrument im Wandel, verfügbar unter: <http://docplayer.org/3828936-Internes-kontrollsystem-fuehrungsinstrument-im-wandel.html> (zuletzt abgerufen 22. 8. 2016), S. 12.

- 32 Auf Basis dieser Vorgaben können im Anschluss die Maßnahmen des IKS beurteilt werden. Für das Risiko „Fehler bei Erstellung Inventar bei Erstinventur“ kann eine Beurteilung wie folgt aussehen:

Bereich: Erstinventur						
Risiko	Kontrollziel	Maßnahme	Wirksamkeit	Effizienz	Nachvollziehbarkeit	Gesamt
Fehlerhafte Aufnahme/ Bewertung von Inventar bei Erstinventur	Null-Fehler-Prinzip	Erstellung und Dokumentation einer Bewertungsrichtlinie Schulung der Mitarbeiter Kontrollen der Übernahme der Ergebnisse Inventur in das Inventarverzeichnis Zugriffsberechtigung für Anlagenbuchhaltung	4	3	5	4

Abbildung 6: „Beurteilung der Qualität einer Maßnahme im Rahmen eines IKS“ in Anlehnung an PWC

- 33 Zur Beurteilung der Qualität dieser Maßnahme wurde das arithmetische Mittel gebildet (wobei in der Praxis durchaus auch die Gewichtung der Faktoren üblich ist). Um das Ergebnis abschließend beurteilen zu können, sind im Vorfeld der Einschätzung Mindestpunktzahlen zu definieren. Sie müssen erreicht werden, um die gestellten Anforderungen an das IKS zu erfüllen. Als Richtwert für ein funktionsfähiges IKS kann eine Mindestqualität von 3 („standardisiert“) angesehen werden.
- 34 Abschließend sind alle Mitarbeiter über die Maßnahmen und Kontrollen, die ihren Arbeitsbereich betreffen, zu informieren und ggf. auch zu schulen. Es muss zudem ein zuverlässiges System zur Verteilung und Bereitstellung aller benötigten Informationen existieren.³⁷

Um das IKS mit den Anforderungen der Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MARisk) zu synchronisieren und darauf aufbauend die Risiko- und Kontrollfunktionen zu systematisieren, hat sich in den letzten Jahren das „Three Lines of Defence Modell“ (kurz: TLoD) als geeignetes Rahmenwerk für die Praxis etabliert.³⁸ Dieses soll unabhängig von Art, Struktur und Komplexität der Organisation anwendbar sein. Je nach Größe und Struktur der Organisation unterscheidet sich das TLoD-Modell in seiner kon-

³⁷ Vgl. PriceWaterhouseCoopers (PWC) Schweiz, Internes Kontrollsystem – Führungsinstrument im Wandel, verfügbar unter: <http://docplayer.org/3828936-Internes-kontrollsystem-fuehrungsinstrument-im-wandel.html> (zuletzt abgerufen 22. 8. 2016), S. 10.

³⁸ Vgl. van Uhm, C., Interne Revision und Risikomanagement: Die Risikoüberwachung vor dem Hintergrund des Three Lines of Defense-Modells. Zeitschrift interne Revision 05/15, (2015), S. 224.

kreten Ausgestaltung. Die drei „Verteidigungslinien“ (operatives Management, Risikomanagement- und Compliancefunktionen sowie die interne Revision) sollten jedoch in jeder Organisation – unabhängig von der Größe und Komplexität – eingerichtet werden.³⁹

2.4 Grenzen des IKS

Wie in den vorangegangenen Kapiteln gezeigt werden konnte, bietet ein IKS bedeutende Vorteile. Allerdings hat es auch seine Grenzen. Selbst wenn es gut konzipiert ist, kontinuierlich bewertet und konsequent angewendet wird, kann ein IKS keine völlige Sicherheit bieten.⁴⁰ Praktische Einschränkungen entstehen meist daraus, dass sich das IKS mit den meisten organisatorischen Maßnahmen und Kontrollen vornehmlich auf den Aufgabenträger Mensch stützt. So können Störungen allein aufgrund menschlicher Irrtümer und Fehler auftreten, Kontrollen durch Zusammenarbeit von zwei oder mehreren Personen umgangen oder Risikomanagemententscheidungen bewusst außer Acht gelassen werden.⁴¹

Folgende Faktoren können die Effizienz des IKS beeinträchtigen:⁴²

- Fehleinschätzungen (z.B. falsche Risikobewertung)
- Funktionsstörungen (z.B. Weisungen werden falsch interpretiert, Systemänderungen wurden nicht/zu spät kommuniziert)
- „übertriebene“ oder umgangene Kontrollen (z.B. Abweichen von vorgeschriebenen Normen, um Fehler zu vertuschen oder persönliche Vorteile zu erreichen)
- Kollusion und Fälschung (z.B. Aushebeln des Instruments „Funktionstrennung“ durch Zusammenarbeit von zwei oder mehreren Personen)
- Kosten-Nutzen-Verhältnis (z.B. kostenintensive Kontrollen können vor dem Hintergrund von Kosten-Nutzen-Überlegungen nicht eingeführt werden)

³⁹ Vgl. Bungartz, O., Positionspapier – The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control, in: INTERNE REVISIONdigital, 2016, verfügbar unter: <http://www.internerevisiondigital.de/ce/positionspapier-the-three-lines-of-defense-in-effective-risk-management-and-control/detail.html> (zuletzt abgerufen 13. 9. 2016).

⁴⁰ Eidgenössische Finanzkontrolle, Aufbau eines internen Kontrollsystems (IKS), 2. Auflage, 2007, Bern, S. 14.

⁴¹ Vgl. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)/Deutsches Institut für interne Revision e. V., Unternehmensweites Risikomanagement – Übergreifendes Rahmenwerk, Zusammenfassung, 2004, New Jersey, USA/2006, Frankfurt, S. 5.

⁴² Eidgenössische Finanzkontrolle, Aufbau eines internen Kontrollsystems (IKS), 2. Auflage, 2007, Bern, S. 14 f.

3. Organisation und Dokumentation von Prozessen

3.1 Ausgangslage

- 37 Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, ist die Identifikation und Darstellung der internen Abläufe zentral für ein IKS. Nur so können definierte Kontrollen dokumentiert und für die beteiligten Mitarbeiter und externen Akteure nachvollziehbar gemacht werden. Die Optimierung von Abläufen im Rahmen eines Prozessmanagements kann insbesondere auch die „Effizienz“ – als eine Anforderung des IKS – steigern. Weitere Argumente für eine Prozessorientierung in Kommunen sind in der internen Entwicklung von öffentlichen Verwaltungen zu finden. So fehlt es hier trotz zahlreicher Modernisierungsprozesse oft noch an einer konsequenten Kundenorientierung. Zu den Mängeln zählen z.B. lange Durchlaufzeiten in Genehmigungs- und Verwaltungsverfahren, fehlende Transparenz oder die (Papier)Formulargebundenheit. Hier werden Erwartungen von Bürgern an transparente und effiziente Verwaltungsabläufe häufig nicht erfüllt. Aus organisatorischer Sicht, sind Verwaltungsstrukturen zudem häufig durch einen hohen Grad an Zentralisierung und Arbeitsteilung gekennzeichnet, was Abläufe generell schwerfällig und fehleranfällig macht. Auch Mängel im Rechnungswesen bergen Hindernisse für eine Prozess- und wirkungsorientierte Verwaltungssteuerung. Besonders die Kameralistik als eine der zentralen Informationsquellen für politische Entscheidungsprozesse ist hinsichtlich ihrer Struktur und Aussagekraft nur wenig geeignet, eine aussagekräftige Informationsbasis sicherzustellen.⁴³

3.2 Der Begriff „Prozess“

- 38 In der Literatur existieren zahlreiche Definitionen des Begriffs „Prozess“. Eine allgemein gültige Definition konnte sich jedoch bis heute nicht durchsetzen.⁴⁴ So definieren *Hammer* und *Champy* im Rahmen des Business Reengineering den Unternehmensprozess als eine Menge von Aktivitäten, für die ein oder mehrere Inputs benötigt werden und die für den Kunden ein Ergebnis von Wert erzeugen.⁴⁵ Eine der ersten Definitionen im deutschen Sprachraum prägte *Gaitanides* zu Beginn der 1980er Jahre, der den Prozess als „... inhaltlich abgeschlossene Erfüllungsvorgänge, die in einem logischen Zusammenhang stehen“ definiert. Darüber hinaus sieht er Prozesse als „wertschöpfende Transformationsvorgänge, die einen materiellen Input in einen ebensolchen Output verwandeln“.⁴⁶ Diesen exemplarisch gewählten Definitionen ist jedoch ein

⁴³ Vgl. *Hansen, U.*, Kooperatives Prozessmanagement – Arbeitspapier des Finanzministeriums Schleswig-Holstein, Hrsg. Finanzministerium Schleswig Holstein, 2008, S. 9 ff.

⁴⁴ Vgl. *Nonnenmacher, D.*, Organisation von Dienstleistungsprozessen, 2007, Lohmar, S. 37.

⁴⁵ Vgl. *Hammer, M.; Champy, J.*, Business Reengineering, 2. Auflage, 1994, Frankfurt, New York, S. 11 ff.

⁴⁶ Vgl. *Gaitanides, M.*, Prozessorganisation: Entwicklung, Ansätze und Programme prozessorientierter Organisationsgestaltung, 1983, München, S. 65.

zentraler Aspekt gemein, der einen Prozess kennzeichnet: ein Prozess bildet eine logisch verknüpfte Anzahl von wertschöpfenden Tätigkeiten ab, die mit einem gegebenen Input einen Output erzeugen. Besonders Unternehmensprozesse sind darüber hinaus noch von weiteren Merkmalen gekennzeichnet:

- Zielorientierung: Jeder Prozess hat ein Prozessziel. Dieses ergibt sich aus der Geschäftsstrategie (bzw. aus dem Leistungsauftrag der Verwaltung).⁴⁷
- Kundenorientierung: Prozesse richten sich an den Bedürfnissen der Kunden aus. Hierbei kann in interne und externe Kunden unterschieden werden.
- Ressourcen: Im Rahmen der Transformation von Input zu Output greifen Prozesse häufig auf Ressourcen (z.B. Informations- und Kommunikationstechnologien) zurück.

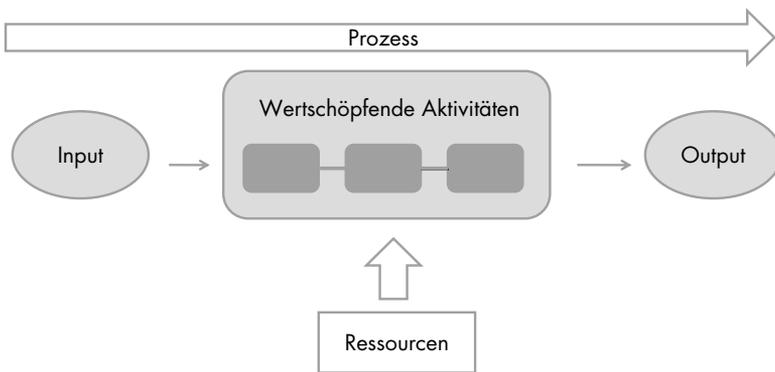


Abbildung 7: Prozessdefinition, eigene Darstellung

Abhängig von der Art der zu erfüllenden Aufgabe können Kernprozesse, Führungsprozesse und Supportprozesse unterschieden werden. Kernprozesse umfassen all die Aktivitäten, die einen Beitrag zur originären Erfüllung des Unternehmenszwecks bzw. zur Erfüllung des originären Leistungsauftrags der Verwaltung leisten. Kernprozesse sind vor allem dadurch gekennzeichnet, dass ihr Output von externen Kunden, wie Bürgern, Unternehmen oder anderen Verwaltungen, in Anspruch genommen wird. Zur Planung, Steuerung und Kontrolle strategischer und operativer Aufgaben sowie zur Leitung aller operativen Prozesse bedarf es der Führungsprozesse. Supportprozesse hingegen dienen nicht der Erbringung unmittelbar wertschöpfender Leistungen, sondern stellen Leistungen und Rahmenbedingungen für Kern- und Führungsprozesse zur Verfügung.⁴⁸

39

⁴⁷ Vgl. Schmelzer, H.; Sesselmann, W., Geschäftsprozessmanagement in der Praxis, 6. Auflage, 2008, München, S. 64.

⁴⁸ Vgl. Algermissen, L.; Falk, T.; Rieke, T., Prozessregister@SH – Konzeptstudie eines Prozessregisters zur Aufnahme der für die EU-Dienstleistungsrichtlinie relevanten Prozesse im Land Schleswig-Holstein, 2008, Kiel, S. 13.

3.3 Organisation von Prozessen

40 Die Organisation und Gestaltung der Prozesse zählt zu den Kernaufgaben der Unternehmens- oder Verwaltungsleitung. Dabei variiert die individuelle Vorgehensweise in der Unternehmens- und Beratungspraxis sowohl inhaltlich als auch methodisch stark. Die generelle Herangehensweise orientiert sich jedoch zumeist an den in Abbildung 8 dargestellten Schritten. Im Rahmen der Gestaltung und Organisation von Prozessen kann demnach in Prozessidentifikation, -dokumentation, -analyse und -optimierung unterschieden werden. Dabei sind die einzelnen Schritte nicht als isolierte Phasen zu verstehen, sondern sie bedingen einander.⁴⁹

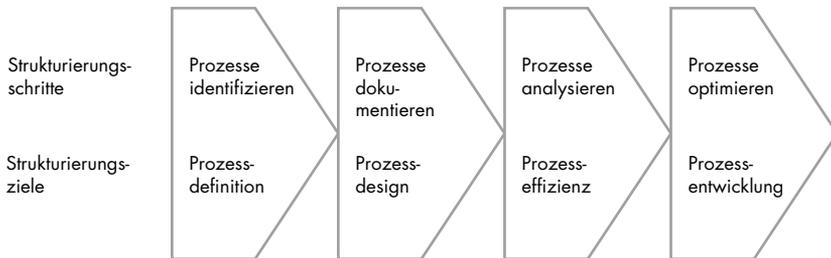


Abbildung 8: Gestaltung von Prozessen, eigene Darstellung in Anlehnung an Gaitanides⁵⁰

3.3.1 Prozessidentifikation

41 Da es in Unternehmen zahlreiche Prozesse gibt, die Prozessorganisation jedoch immer unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit erfolgen sollte, sind in einem ersten Schritt all jene Prozesse zu identifizieren, die für die Erfüllung des Leistungsauftrags relevant sind. Zudem ist im Sinne des IKS zu hinterfragen, ob der Prozess wesentlich für dessen Einhaltung und Dokumentation ist. Hierbei ist zunächst zu beachten, dass der inhaltliche Umfang eines Prozesses stark variieren kann, so dass es oft notwendig ist, komplexe Prozesse in Sub- bzw. Teilprozesse zu unterteilen. Die folgende Abbildung zeigt diese Zerlegung am Beispiel „Forderungsmanagement“.

⁴⁹ Vgl. Gaitanides, M., Prozessorganisation: Entwicklung, Ansätze und Programme des Managements von Geschäftsprozessen, 2. Auflage, 2007, München, S. 149.

⁵⁰ Vgl. Gaitanides, M., Prozessorganisation: Entwicklung, Ansätze und Programme des Managements von Geschäftsprozessen, 2. Auflage, 2007, München, S. 149.

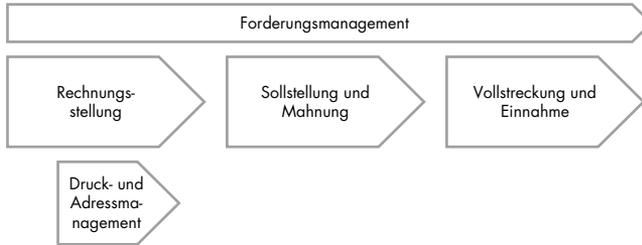


Abbildung 9: Zerlegung des Prozesses „Forderungsmanagement“ in Teilprozesse, eigene Darstellung

Ergebnis der Prozessidentifikation sollte eine strukturierte Übersicht über alle Prozesse und Teilprozesse sein, die im Rahmen der Prozessorganisation und -gestaltung berücksichtigt werden. 42

Um zu entscheiden, welche Prozesse bei der Prozessgestaltung einzubeziehen sind, können einige zentrale Fragestellungen hilfreich sein: 43

Dimension	Zentrale Fragen
Relevanz für Leistungsauftrag/Kunden	Hat der Prozess einen starken Einfluss auf die Erbringung des Leistungsauftrags? Wie bedeutend ist er für die Erfüllung wichtiger Kundenanforderungen?
Relevanz für IKS	Beinhaltet der Prozess wesentliche Elemente des IKS (z.B. Funktionstrennung, konkrete Handlungsanweisung, Vorgabe von Einhaltekontrollen)?
Verbesserungspotenzial	Wird der Prozess ineffizient ausgeführt, verursacht er z.B. viele Nacharbeiten? Existiert eine hohe Anzahl von Beschwerden?
Machbarkeit	Besteht die Möglichkeit, generelle Regelungen für die Durchführung festzulegen? Können Einführungskonflikte vermieden werden?

Abbildung 10: Zentrale Fragestellungen zur Prozessidentifikation, eigene Darstellung in Anlehnung an *Haller*⁵¹

3.3.2 Prozessdokumentation

Voraussetzung für eine kontinuierliche Verbesserung der Unternehmensprozesse und die Sicherstellung eines hohen Qualitätsniveaus des IKS ist die Prozessdokumentation. Abhängig davon, auf welcher Ebene sich der Prozess befindet und welche Ansprüche an die Dokumentation gestellt werden, unterscheidet man Dokumentationsarten wie verbale Darstellung, Funktionsdiagramme, Wertkettendiagramme oder Flussdiagramme. 44

⁵¹ Vgl. *Haller, S.*, Dienstleistungsmanagement: Grundlagen, Konzepte, Instrumente, 5. Auflage, 2012, Wiesbaden, S. 176 f.

- 45 Die Erstgenannten ermöglichen kaum eine Visualisierung und Aussagen über logische Verknüpfungen, beteiligte Organisationseinheiten oder unterstützende Ressourcen und empfehlen sich deshalb hauptsächlich für Übersichtsdarstellungen. Für detaillierte Betrachtungen und zur Dokumentation der Instrumente des IKS eignen sich besonders Flussdiagramme. Sie ermöglichen eine übersichtliche Visualisierung von Abläufen, die auch von Nutzern ohne vertieftes Prozesswissen verstanden werden kann.⁵²
- 46 Zur Erstellung von Prozessflussdiagrammen steht in der Praxis eine Vielzahl von Modellierungstools wie z.B. ADONIS (Boc), AENEIS (Atoss), ARIS (IDS-Scheer), PROMETHEUS (Ibo), MS VISIO (Microsoft) zur Verfügung. Entscheidend ist, dass die EDV-Tools mindestens die Darstellung folgender Sachverhalte ermöglichen (Abbildung 11)⁵³:

Sachverhalt	Inhalt
Prozessschritte	Darstellung der zur Erstellung des Outputs notwendigen Tätigkeiten (synonym: Aufgabe, Vorgang, Arbeitsschritt, Funktion).
Objekte	Darstellung von Objekten, die im Rahmen der Tätigkeiten erstellt, bearbeitet oder ausgetauscht werden (z.B. Aufträge, Rechnungen usw.) Objekte können mittels unterschiedlicher Darstellungsformen dargestellt werden.
Abhängigkeiten	Darstellung zeitlicher und logischer Abhängigkeiten zwischen den Prozessschritten (z.B. Oder-Entscheidungen, Rückkopplungen).
Aufgabenträger	Darstellung der verantwortlichen Aufgabenträger je Prozessschritt.

Abbildung 11: Anforderungen an Modellierungstools, eigene Darstellung in Anlehnung an Gadatsch⁵⁴

- 47 Die Darstellung eines Prozesses unter Anwendung eines solchen Modellierungstools ist nachfolgend exemplarisch am Teilprozess „Druck- und Adressmanagement“ im Rahmen des Prozesses „Forderungsmanagement“ dargestellt. Zur Modellierung wurde die Software Prometheus (ibo) verwendet.
- 48 Das Ergebnis der Prozessdokumentation sollte schließlich ein Prozesshandbuch sein, das alle identifizierten und dokumentierten Prozesse enthält.

⁵² Vgl. Geiser, U., Modellierung von Prozessen, in: Hirzel, M.; Kühn, F.; Gaida, I. (Hrsg.), Prozessmanagement in der Praxis, 2. Auflage, 2008, Wiesbaden, S. 143.

⁵³ Vgl. Gadatsch, A., Management von Geschäftsprozessen, 2. Auflage, 2002, Wiesbaden, S. 48.

⁵⁴ Vgl. Gadatsch, A., Management von Geschäftsprozessen, 2. Auflage, 2002, Wiesbaden, S. 48.

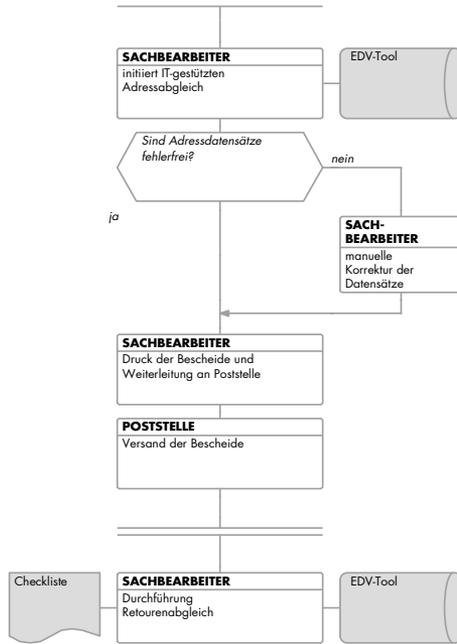


Abbildung 12: Modellierung des Teilprozess „Druck- und Adressmanagement“, eigene Darstellung

3.3.3 Prozessanalyse

Nachdem die IST-Prozesse dokumentiert sind, sind sie im Rahmen der Organisation und Gestaltung von Prozessen auf Schwachstellen hin zu untersuchen. Ziel ist es, Prozessschritte zu identifizieren, die nicht zur Leistungserstellung beitragen, die keinen Kundennutzen schaffen, aber Zeit und Ressourcen verbrauchen. Dabei können folgende Fragen Orientierung geben:

- Wird diese Prozessleistung bereits in einem anderen Prozess oder Teilprozess erzeugt?
- Kann diese Prozessleistung an anderer Stelle effizienter erbracht werden?
- Basiert dieser Prozessschritt auf überholten oder überflüssigen Vorschriften?⁵⁵
- Entspricht dieser Prozess den Anforderungen des IKS?

Auch wenn diese Fragen bejaht werden, kann ein Prozess dennoch ein hohes Maß an Optimierungspotenzial in sich tragen. Besonders der Faktor Schnittstellen gibt generell einen Hinweis auf ineffiziente Abläufe. Schnittstellen sind bei manchen Prozessschritten unumgänglich oder gar vorgeschrieben (z.B.

⁵⁵ Vgl. Schmelzer, H.; Sesselmann, W., Geschäftsprozessmanagement in der Praxis, 8. Auflage, 2013, München, S. 65 f.

Prinzip der Funktionstrennung). Im Rahmen der Prozessgestaltung sollte jedoch darauf geachtet werden, diese auf ein notwendiges Maß zu reduzieren, da diese immer auch Liegezeiten, Fehler und Verantwortungslosigkeit hervorrufen.⁵⁶ Häufige Rückschleifen oder Ressourcenengpässe stellen ebenso Gründe für ineffiziente Abläufe dar. Die Prozessanalyse kann von einem Benchmarking unterstützt werden, welches z.B. Durchlaufzeiten mit denen anderer Kommunen vergleicht.

- 51 Eine professionell durchgeführte Prozessanalyse sollte als Ergebnis eine Auflistung und Priorisierung identifizierter Schwachstellen liefern.

3.3.4 Prozessoptimierung

- 52 Ausgangspunkt der abschließenden Prozessoptimierung ist eine Beurteilung der gefundenen Schwachstellen hinsichtlich Ursache, Umfang und Auswirkung. Daran anschließend können Anpassungs- und Änderungsbedarf mit entsprechenden Handlungsempfehlungen abgeleitet werden.⁵⁷ Obwohl Schwachstellen häufig sehr individuell sind, existieren in der Organisationspraxis eine Vielzahl genereller Gestaltungsmöglichkeiten, die im Rahmen der Prozessoptimierung angewendet werden können.

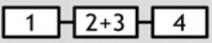
Gestaltungsmaßnahmen	vorher	nachher
1. Weglassen		
2. Zusammenlegen		
3. Parallelisieren		
4. Auslagern		
5. Ergänzen		

Abbildung 13: Gestaltungsmaßnahmen im Rahmen der Prozessoptimierung, Quelle: Schmelzer/Sesselmann

⁵⁶ Vgl. Osterlob, M.; Frost, J., Prozessmanagement als Kernkompetenz – Wie sie Business Reengineering strategisch nutzen können, 5. Auflage, 2006, Wiesbaden, S. 22.

⁵⁷ Vgl. Vahs, D., Organisation – Einführung in die Organisationstheorie und -praxis, 1997, Stuttgart, S. 198.

Solche Maßnahmen können beispielsweise die Vermeidung von Rückschleifen, Vermeidung von Schnittstellen oder auch die Vergabe an externe Lieferanten (Outsourcing) sein. Besonders die Parallelisierung oder der Wegfall von Prozessschritten können hohe Effizienzgewinne erzielen.⁵⁸ 53

Bei jeder Optimierung ist schließlich die Entscheidung zu treffen, ob die Verbesserungsmaßnahme lediglich eine Verbesserung in „kleinen Schritten“ im Sinne einer kontinuierlichen Verbesserung darstellt oder ob eine komplette Neugestaltung des Prozesses notwendig wird. Letzteres ist immer dann gefordert, wenn die Leistung dauerhaft und signifikant nicht den an sie gestellten Erwartungen entspricht.⁵⁹ 54

Ergebnis des abschließenden Schrittes ist ein Handbuch mit optimierten SOLL-Prozessen, deren Inhalt eine verbindliche Handlungsanweisung für die Mitarbeiter darstellt. 55

3.4 Prozessgestaltung am Beispiel des Zins- und Schuldenmanagements der Stadt Salzgitter

Angesichts der Haushaltssituation vieler Kommunen nehmen auch die Anforderungen an das Zins- und Schuldenmanagement zu. So spielen bei einem aktiven Zins- und Schuldenmanagement mittlerweile auch derivative Instrumente (z.B. Swaps, Caps) eine Rolle zur Realisierung von Einsparpotenzialen.⁶⁰ Hierbei gelten für Kommunen jedoch rechtliche Rahmenbedingungen und Anforderungen, wie z.B. die Landeshaushaltsgesetze sowie Erlasse/Anwendungshinweise (Kredit- und Derivateerlasse) der Länder. Darüber hinaus sind organisatorische sowie die strategische Ausrichtung des Zins- und Schuldenmanagements in einer internen Richtlinie zu regeln. 56

Ziel der Stadt Salzgitter bei der Gestaltung der Abläufe im Bereich des aktiven, portfolioorientierten Zins- und Schuldenmanagements⁶¹ war daher nicht nur Neuaufnahmen oder Umschuldungen von Krediten termin- und marktgerecht zu erfüllen, sondern auch die Organisation und die Prozesse des Zins- und Schuldenmanagements wirtschaftlich und unter Beachtung der rechtlichen Bestimmungen zu gestalten. Aufbauorganisatorisch ist das kommunale Zins- und Schuldenmanagement nach Vorgabe des deutschen Städtetages in 57

⁵⁸ Vgl. *Schmelzer, H.; Sesselmann, W.*, Geschäftsprozessmanagement in der Praxis, 8. Auflage, 2013, München, S. 148 f.

⁵⁹ Vgl. *Scholz, R.; Vrohblings, A.*, Prozess-Redesign und kontinuierliche Prozessverbesserung, in: *Gaitanides, M.; Scholz, R.; Vrohblings, A.* (Hrsg.), Prozessmanagement, Konzepte, Umsetzungen, Erfahrungen des Reengineering, 1994, München, S. 122.

⁶⁰ Vgl. *Eller, R.; Kühne, J.; Merk, M.*, Effizientes Schuldenmanagement – Was ist beim Einsatz von Derivaten in Kommunen zu beachten?, Kommunalwirtschaft, Heft 10/2005, S. 1.

⁶¹ Vgl. *Grunwald, E.*, Wegweiser durch den Schuldenschwung, in: Kommunalpolitische Blätter, Heft 6/2009, S. 19.

die Organisationseinheiten „Leitung“, „Handel“, „Abwicklung, Kontrolle, Rechnungswesen“ und „Controlling“ zu gliedern.⁶² Ablauforganisatorisch gestaltet sich der Musterprozess daher wie folgt (vereinfachte Darstellung):



Abbildung 14: Musterprozess „kommunales Zins- und Schuldenmanagement nach Richtlinie des DST“ (Bereich: Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten), eigene Darstellung⁶³

⁶² Vgl. Deutscher Städtetag (DST), „DST-Beiträge zur Finanzpolitik – Reihe G“, Heft 14: Kommunales Zins- und Schuldenmanagement Musterdienstsanweisungen, landesrechtliche Regelungen und Praxisbeispiele, 2007, S. 224.

⁶³ Auf die Darstellung der Aufgaben der Organisationseinheit „Leitung“ wurde aus Gründen der Übersicht verzichtet. Die Aufgaben dieser Organisationseinheit beinhalten vor allem Festlegen und Fortschreiben der Rahmenbedingungen, Organisationsrichtlinien und auch Herstellung der Revisionsicherheit. Die Aufgabenstellung wurde auch im SOLL-Prozess der Stadt Salzgitter nicht geändert.

Der hier dargestellte Musterprozess am Beispiel des Einsatzes derivativer Finanzinstrumenten entspricht analog auch den Festlegungen des Städtetages für die Aufnahme und Umschuldung von Investitions- und Liquiditätskrediten. Im Rahmen der Prozessanalyse wurde der Musterprozess hinsichtlich der organisatorischen Umsetzbarkeit für das Zins- und Schuldenmanagement der Stadt Salzgitter analysiert und folgende Faktoren als prozesskritisch erkannt: 58

- Zur Sicherstellung der Funktionstrennung im Sinne des IKS sieht die Mustervorgabe des DST die Einrichtung von mindestens 3 Organisationseinheiten („Handel“, „Abwicklung, Kontrolle, Rechnungswesen“ und „Controlling“) vor. Aufgrund einer vorliegenden Ressourcenknappheit ist dies für die Stadt Salzgitter nicht darstellbar. Die Sicherstellung der Funktionstrennung muss dennoch auch im SOLL-Prozess gegeben sein. Dieser muss darüber hinaus lückenlose Kontrollen und Dokumentationen enthalten.
- Besonders die aufbauorganisatorische Aufteilung logisch zusammenhängender Aufgaben auf die Organisationseinheit „Handel“ und „Abwicklung, Kontrolle, Rechnungswesen“ ist hinsichtlich der Prozesseffizienz aufgrund einer daraus resultierenden Schnittstellenproblematik nicht optimal.
- Die Schaffung einer Organisationseinheit „Controlling“ erfordert zusätzliche Ressourcen (z.B. Anschaffung einer Analysesoftware) und stellt hohe Anforderungen an den Stelleninhaber.

Aufgrund der Analyseergebnisse wurde der Prozess nach den folgenden Maßnahmen gestaltet: 59

- Die Organisationseinheiten „Handel“ und „Abwicklung, Kontrolle, Rechnungswesen“ werden wie folgt aufgeteilt: Es wurde eine Organisationseinheit „Handel und Abwicklung“ gebildet und personell auf die Bereiche Investitions- und Liquiditätskredite aufgeteilt. Um eine lückenlose Kontrolle zu gewährleisten, wurden die Kontrollaufgaben aus diesem Stellenprofil herausgelöst. Zuständig hierfür ist die Organisationseinheit Kontrolle. Ebenso wurde mit der Teilaufgabe „Rechnungswesen“ verfahren.
- Aufgrund der aufbauorganisatorischen Änderung reduziert sich auch die Schnittstellenproblematik, da Vorbereitung, Durchführung und Abwicklung der Handelsgeschäfte von einer Organisationseinheit durchgeführt werden. Kontinuierliche Kontrollen sind dennoch im Prozess verankert.
- Die Aufgaben der Organisationseinheit „Controlling“ werden im Sinne des Outsourcing an eine externe Stelle ausgelagert. Dies ist kostengünstiger als die Finanzierung einer internen Stelle. Zudem stellt die externe Stelle leistungsfähige Software bereit, auf die auch die Organisationseinheit „Handel und Abwicklung“ Zugriff hat, um Dateneingaben und -auswer-

tungen intern vorzunehmen. Somit wird sichergestellt, dass neben dem portfolioorientierten, externen Controlling für die Einzelgeschäfte auch interne Controllingentscheidungen getroffen werden können.

- 60 Der entwickelte SOLL-Prozess stellt sich auf Grundlage dieser Überlegungen wie folgt dar:

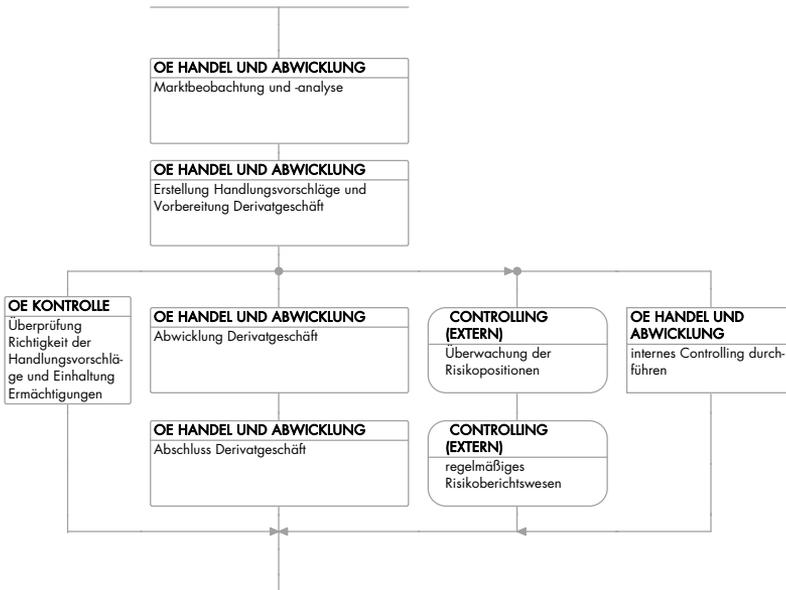


Abbildung 15: Soll-Prozess „kommunales Zins- und Schuldenmanagement der Stadt Salzgitter“ (Bereich: Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten), eigene Darstellung

- 61 Für die Sicherstellung eines funktionierenden IKS ist die Dokumentation der entsprechenden Maßnahmen im Rahmen der Prozesse unerlässlich. Anhand des Beispiels der Prozessgestaltung im Zins- und Schuldenmanagement der Stadt Salzgitter wird deutlich, dass mit Hilfe des Prozessmanagements zur Einhaltung der rechtlichen und organisatorischen Anforderungen Lösungen gefunden werden können sowie bestehende Prozesse effizient, transparent und Ressourcen sparend gestaltet werden können.

4. Fazit und Ausblick

- 62 Im vorliegenden Aufsatz wurde gezeigt, dass die Einführung eines modernen IKS in öffentlichen Verwaltungen nicht lediglich ein Umsetzen von gesetzlichen Vorgaben sein darf. Vielmehr kann mit Blick auf äquivalente Instrumente im privaten Sektor festgestellt werden, dass ein IKS und damit das möglichst lückenlose Identifizieren von Risiken sowie deren weitestgehendes „Management“ eine zeitgerechte und notwendige Aufgabe der Führung von

Organisationen des öffentlichen Sektors darstellen. Neben der Eindämmung oder Vermeidung von Risiken lassen sich so auch noch beträchtliche Effizienzgewinne heben. Das Beispiel der Kämmerei der Stadt Salzgitter beweist, dass Kernverwaltungen mit diesen neuen Anforderungen durchaus umgehen können und kann somit als „Benchmark“ für andere Bereiche des öffentlichen Sektors dienen.

