

**Liebe Leserin, lieber Leser,**

in diesem Newsletter berichten wir wie gewohnt über den letzten Themenworkshop, der am 19. Juni in Detmold stattfand. Herr Zumkley von der Stadt Münster fasst die wichtigsten Erkenntnisse, die zum Thema „Gesamtabschluss und Beteiligungsbewertung“ an diesem Tag diskutiert wurden, für Sie zusammen.

Des Weiteren informieren wir Sie in einem von den Versorgungskassen Münster und Rheinland verfassten Artikel über die Berechnung von Pensionsrückstellungen.

Dass Zertifikate und Ausbildungen nicht immer gleich sind, zeigt der Bericht von Frau Dr. Caspari und Frau Sudmann zur Bestandsaufnahme der NKF Lehrgangsangebote an den nordrhein-westfälischen Studieninstituten. Die beiden Dozentinnen arbeiten gemeinsam in der Arbeitsgruppe „NKF-Fortbildung“ der Studieninstitute.

Außerdem finden Sie auf Seite 12 das Programm des nächsten Themenworkshops „Bewirtschaftung und Steuerung des NKF- Haushaltes“, der am 18.09.08 bei der Bezirksregierung Arnsberg mit interessanten Referenten und spannenden Vorträgen stattfindet. Ebenfalls auf Seite 12 gibt es Hinweise zur Anmeldung.

Viel Freude beim Lesen wünscht Ihnen

*Ihr NKF-Netzwerk-Team*

## Inhalt

Bericht über den 3. Themenworkshop 2008	2
Berechnung von Pensionsrückstellungen	7
Bestandsaufnahme der Zertifikate zu NKF-Lehrgängen an den Studieninstituten in NRW	10
Programm 4. Themenworkshop	12
Impressum	13



Stadt Brühl



Stadt Dortmund



Landeshauptstadt  
Düsseldorf



Kreis  
Gütersloh



Innenministerium  
Nordrhein-Westfalen



Gemeinde  
Hiddenhausen



Stadt Moers



Stadt Münster



Stadt Vlotho



Steria Mummert Consulting AG

# Themenworkshop Gesamtabschluss und Beteiligungsbewertung

Von Markus Zumkley, NKF-Team Münster



## Bericht über den Themenworkshop Gesamtabschluss und Beteiligungsbewertung

Der dritte NKF-Themenworkshop dieses Jahres fand am 19.06.2008 im kleinen Festsaal der Stadthalle Detmold statt. Inhaltlich drehte sich alles um den **Gesamtabschluss und die Beteiligungsbewertung**.

Nach einer kurzen Begrüßung durch einen Vertreter der Bezirksregierung Detmold wurde **Herrn Heck** von der **Firma IVC** das Wort erteilt, der in seinem Vortrag über den „**NKF-Gesamtabschluss für Kommunen**“ berichtete.

Der NKF-Gesamtabschluss findet seine Regelungen hauptsächlich im Gemeindehaushaltsrecht NRW, wobei zu beachten ist, dass Regelungslücken HGB-orientiert behandelt werden, keine Orientierung an internationalen Rechnungslegungsvorschriften erfolgt, die deutschen Rechnungslegungsstandards herangezogen werden und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet werden.

Als ersten Ausgangspunkt für die Erstellung des NKF-Gesamtabschlusses sieht Herr Heck den rechnungswesenbezogenen Informationszweck des NKF-Gesamtabschlusses. Als Gesamtüberblick über den Konzern Kommune ergeben sich dabei folgende Bereiche:

- Ressourcenverbrauch → Jahresergebnis im Gesamtabschluss
- Leistungsfähigkeit → Liquidität / Eigenkapital
- Kapitalherkunft → öffentliches/privates Kapital
- Aufgabenumfang → wirtschaftliche und nicht-wirtschaftliche Betätigung

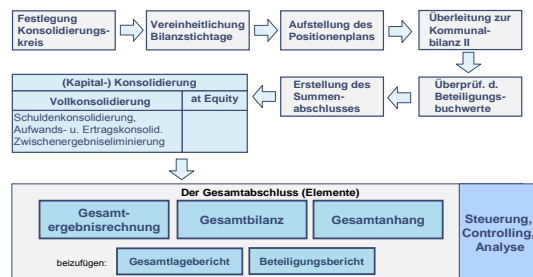
Den zweiten Ausgangspunkt bildet der Steuerungszweck des Gesamtabschlusses. Hier geht es vor allem um die Frage, ob über den Gesamtabschluss - der eine reine Ist-Rechnung darstellt - hinaus eine Konzernplanung bzw. auch Konzerkennzahlen fokussiert werden.

Der *Weg zum NKF-Gesamtabschluss* lässt sich wie folgt darstellen:

### 3. Der Weg zum NKF-Gesamtabschluss im Überblick

Innenministerium NRW | Landeshaushalt Düsseldorf | Stadt Essen | Stadt Lippstadt | Stadt Schlangen | Kreis Unna | IVC Public Services | PricewaterhouseCoopers

#### Der Weg zum NKF-Gesamtabschluss



3. NKF-Netzwerkveranstaltung 2008  
© Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss c/o Innenministerium NRW

19. Juni 2008  
Folie 5

Der *Konsolidierungskreis* erstreckt sich auf Kapitalgesellschaften, AöR, Zweckverbände, Eigenbetriebe, rechtlich selbständige kommunale Stiftungen (sowie Wertpapiere, Ausleihungen und sonstiges FAV). Dabei ist zu beachten, dass

- für verbundene Unternehmen mit einer einheitlichen Leitung, d.h. ein Anteil i.d.R. von über 50 % die Vollkonsolidierung greift,
- für Beteiligungen, bei denen ein maßgeblicher Einfluss und ein Anteil von unter 50 % zu verzeichnen ist, die Equity-Methode angewandt wird und
- für Sondervermögen ebenfalls die Vollkonsolidierung durchzuführen ist.

Nach § 50 GemHVO ist die Vollkonsolidierung für öffentliche Aufgabenbereiche gemäß § 50 Abs. 1 GemHVO sowie für privatrechtliche Aufgabenbereiche gemäß § 50 Abs. 2 GemHVO anzuwenden. Weitere Einzelheiten ergeben sich aus §§ 300-309 HGB. Nach der „At Equity“-Methode ist gemäß §§ 311, 312 HGB nur eine anteilmäßige Bewertung des Eigenkapitals vorgesehen.

Aus dem Summenabschluss, der sich aus der Zusammenführung der einzelnen HB II (die sich aus der Überleitung der Einzelabschlüsse ergeben) ergibt, folgt nach Durchführung der Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie der Zwischenergebniselimierung die Aufstellung des Gesamtabschlusses.

Die *Ziele des Gesamtabschlusses* sind Einheitlichkeit, Transparenz und „Good Governance“. Dies bedeutet

- einen zusammenfassenden Vermögensstatus von Kernhaushalt und Ausgliederungen,



- durch Einbeziehung aller verselbständigten Ausgabenbereiche unter den Aspekten der Vermögens-, der Finanz- und der Ertragslage
- als Grundlage einer Gesamtsteuerung
- auf der Basis eines „konzernweiten“ Berichtswesens.

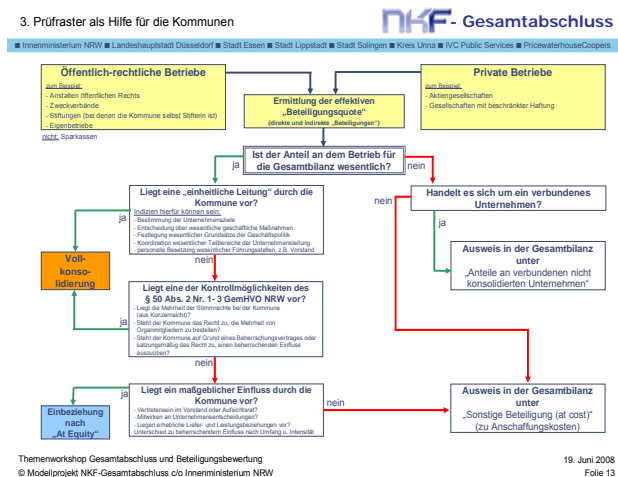
## Praxisberichte aus dem Modellprojekt

An die Erläuterungen Herrn Hecks schloss sich ein **Praxisbericht aus dem Modellprojekt** an, der von der **Stadt Lippestadt sowie dem Kreis Unna** vorgestellt wurde.

Zunächst wurden den Zuhörern nochmals die rechtlichen Grundlagen erläutert, auf die an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden soll.

Als *Ausgangslage* wurde der *Beteiligungsbericht* klassifiziert, in dem u.a. die Ziele und Leistungen der Beteiligung, sowie die Leistungsbeziehungen und der Personalbestand aufgeführt werden sollten.

Anschließend wurde ein Prüfraster für die Kommunen dargestellt:



Als *praktische Umsetzungshilfen* wird vor allem die Prüfung und ggf. Bereitstellung personeller Ressourcen und fachlicher Kompetenzen gesehen. Darüber hinaus sollte eine Information der politischen Gremien über die wesentlichen Grundlagen, Ziele und Strukturen des Gesamtabschlusses erfolgen.

Die Projektorganisation:

- Die Projektleitung sollte z.B. durch den Kämmerer oder die Finanzleitung wahrgenommen werden.
- Weiterhin sollten ein Meilenstein-/Zeitplan entwickelt werden sowie Berichterstattungen erfolgen.

Darüber hinaus sollte eine Auftaktveranstaltung mit allen Geschäftsführern stattfinden, um insbesondere Ziele und Inhalte der Konzernrechnungslegung zu vermitteln. Die Gründung einer örtlichen Arbeitsgruppe kann vor allem dazu beitragen, in regelmäßigen Sitzungen aktuell anfallende Probleme zu bewältigen.

Zu berücksichtigen ist ferner auch, frühestmöglich einen Probeabschluss zu erstellen.

Die Erstellung des Gesamtabschlusses ist vor allem auch an eine *gut funktionierende Software* gekoppelt, wobei bei kleineren Kommunen und einem relativ übersichtlichen Konsolidierungskreis MS-Excel Anwendung finden kann, während eine Spezialsoftware gerade bei größeren Kommunen und umfangreichen Konsolidierungskreisen als unabdingbar erscheint.

## Herr Schneiderei von den Stadtwerken Münster

schloss sich an diese praktischen Erfahrungen aus Sicht einer Modellkommune an und referierte aus unternehmensspezifischer Sicht über die Erstkonsolidierung des Konzerns Stadtwerke.

Die Stadtwerke Münster wurden als GmbH 1968 gegründet, bevor 1996 die Konzernstruktur geschaffen wurde. Das Entstehen des Konzerns Stadtwerke war vor allem verbunden mit der Prüfung der handelsrechtlichen Konzernmerkmale

- Mehrheit der Stimmrechte
- Recht zur Organbestellung als Gesellschafter
- Beherrschender Einfluss aufgrund Vertrag/Satzung

Der erste Konzernabschluss stellte sich insoweit als *umfangreiches Projekt* dar, als

- Projektbeteiligte definiert werden mussten
- die Ressourcen bereitgestellt werden mussten
- der Zeitbedarf und die Terminplanung zu entwickeln waren

- sowie ein Probeabschluss gefertigt wurde.

Herr Schneiderei machte nochmals explizit darauf aufmerksam, dass die *Zeit*, die das Gesetz gibt, in jedem Falle *genutzt werden sollte*. Dies bedeute vor allem die Durchführung eines Testlaufs.

Zunächst geht es allerdings darum, den *Konsolidierungskreis festzulegen*. Relevant sind dabei alle Mutter- und Tochterunternehmen unter Beachtung bestimmter Kriterien (z.B. einheitliche Leitung, Tochterunternehmen mit mindestens 20 % Anteil). Die Festlegung erfolgt unter den Grundsätzen der Stetigkeit und der Wesentlichkeit.

Das Entwickeln einer Konzernbilanzstruktur ist als nächster elementarer Baustein der Entwicklung der Konzernbilanz zu nennen. Hier sollte die Festlegung der Posten der Konzernbilanz sowie der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen. Unter dem Grundsatz der Klarheit und Stetigkeit müssen die Posten der Einzelabschlüsse den Posten des Konzernabschlusses zugeordnet werden.

Darüber hinaus ist es unerlässlich, *Bewertungsgrundsätze* für den Konzern zu entwickeln. Dabei müssen auch Bewertungsmethoden der Einzelabschlüsse anhand der Anhangangaben ausgewertet werden und abweichende Bewertungen angepasst werden.

Der Stichtag der Konzernbilanz ist in aller Regel der 31.12, wobei bei abweichenden Stichtagen von Einzelabschlüssen Anpassungen vorzunehmen sind.

Eine manuelle Erstellung des Konzernabschlusses ist zwar machbar, aber dennoch nicht zu empfehlen. Die Auswahl der geeigneten Software hängt insbesondere von der Größe des Konzerns und der eingesetzten Software der einzubeziehenden Unternehmen ab.

Herr Schneiderei sieht die Auswahl und die Implementierung der Konsolidierungssoftware als *eigenständiges Projekt*, das mit einer genauen Termin- und Ressourcenplanung in das Gesamtprojekt „Erstkonsolidierung“ eingebunden werden sollte. Hier könnte auch die Unterstützung externer Spezialisten von Nöten sein.

Die Prüfung des Konzernabschlusses ist eine gesetzliche Pflicht. Die Abschlussprüfer sind in der Regel die Prüfer des Mutterunternehmens.

### Beteiligungsbewertung und die sich daraus ergebenden Konsequenzen

Mit diesem Einblick in die Sicht eines kommunalen Unternehmens gab Herr Schneiderei das Wort an Herrn **Peter Hoppenstedt von der Stadt Düsseldorf**, der sich in seinem Vortrag auf die **„Beteiligungsbewertung und die sich daraus ergebenden Konsequenzen“** konzentrierte.

Die Bewertung des Finanzanlagevermögens in der Eröffnungsbilanz ist geregelt in § 55 Abs.6, Abs.7 GemHVO.

Die Bewertungsverfahren im Überblick sind

- das Ertragswertverfahren,
- das Substanzwertverfahren,
- die Eigenkapital-Spiegelbildmethode,
- die Vergleichswertmethode für börsennotierte Wertpapiere und
- eine Mischung dieser Verfahren für Unternehmen mit unterschiedlichen Sparten.

Zunächst erfolgt eine *Klassifizierung der verselbständigten Aufgabenbereiche* nach dem Unternehmenszweck gemäß Gesellschaftsvertrag oder Satzung. Dabei können sich unterschiedliche Szenarien ergeben:

- Bei vorwiegend erwerbswirtschaftlicher Betätigung ist nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten!
- Ist das Unternehmen vorwiegend sachzielorientiert, stützt sich die Bewertung auf das Substanzwertverfahren.
- In „Vereinfachungsfällen“ kann auf die Eigenkapitalspiegelbildmethode oder das vereinfachte Substanzwertverfahren zurückgegriffen werden.

In Düsseldorf wurde z.B. die Rheinbahn AG mit dem Substanzwert, der Flughafen Düsseldorf GmbH mit dem Ertragswert und die Stadtwerke Düsseldorf mit dem Marktwert bewertet.

*Bewertungsprobleme* bei der Konzernbewertung ergeben sich dabei insbesondere bei Synergieeffekten zwischen erwerbswirtschaftlichen und sachzielorientierten Beteiligungen und der Bewertung bei Holdingkonstruktionen.

Weitere Problemaspekte können sich bei der Substanzbewertung ergeben. Nutzungsänderungen, nicht ausge-

# Themenworkshop Gesamtabschluss und Beteiligungsbewertung

Von Markus Zumkley, NKF-Team Münster



lastete Substanz, erhaltene öffentliche Zuschüsse, erwartete Verluste und Pensionsrückstellungen („stille Lasten“) sind an dieser Stelle zu nennen.

Die Konsequenzen einer Veräußerung einer Beteiligung stellen sich wie folgt für den kommunalen Einzelabschluss dar:

- Bei einer substanzbewerteten Beteiligung entsteht ein Verlust aus Anlagenabgang (ergebniswirksam);
- bei einer ertragsbewerteten Beteiligung ist die Veräußerung zu Buchwerten ergebnisneutral, wohingegen die Veräußerung unter bzw. über dem Buchwert ergebniswirksam ist;
- bei einer eigenkapitalbewerteten Beteiligung entsteht je nach öffentlicher Zwecksetzung ein Gewinn oder Verlust aus Anlagenabgang.

Die Konsequenzen der Beteiligungsbewertung führen bei der Erstkonsolidierung bzw. erstmaligen Erstellung des Gesamtabschlusses und unter Anwendung der Buchwertmethode

- bei der Eigenkapitalspiegelbild-Methode zu keinem Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung,
- bei dem vereinfachten Substanzverfahren und hoher Anlagenintensität zu einem Unterschiedsbetrag,
- bei dem vereinfachten Substanzverfahren und geringer Anlagenintensität zu einem geringen oder keinem Unterschiedsbetrag und
- bei dem Substanz- oder Ertragswertverfahren zumeist zu einem Unterschiedsbetrag aus Kapitalkonsolidierung.

Durch entsprechende Wahl der Bewertungsmethode kann das Gesamtergebnis - in Form von Abschreibungen des Geschäfts-/Firmenwertes – beeinflusst werden.

Als *Fazit* ist zu konstatieren, dass die Wahl des Bewertungsverfahrens die Kosten der Beteiligungsbewertung bestimmt sowie bilanzpolitische Spielräume im kommunalen Jahresabschluss eröffnet. Darüber hinaus ergeben sich erhebliche Auswirkungen auf Folgeperioden.

## Die Steuerung von Beteiligungen und den Kernhaushalt

Frau Dr. Janetzki (Leiterin des Beteiligungsmanagements der Stadt Münster) referierte anschließend über „Die Steuerung von Beteiligungen und den Kernhaushalt“ am Beispiel der Stadt Münster. Die Steuerung des „Konzerns Stadt“ erfolgt dabei anhand von *Zielen und Kennzahlen*, wobei die Kernhaushaltssteuerung in Produktbereiche, Produktgruppen und Produkte gegliedert ist und die Beteiligungssteuerung zwischen unmittelbaren Beteiligungen, die in Gewinn- oder Verlustbeteiligungen gespalten sind, und mittelbaren Beteiligungen differenziert.

Die Neuorganisation des Beteiligungsmanagements in Münster war ein gutachterlicher Prozess, der mit Hilfe des Beratungsunternehmens „Fa. Rödl & Partner“ durchgeführt wurde. Es erfolgte eine schrittweise Umsetzung. Heute werden die Aufgaben des Beteiligungsmanagements in der Stadt Münster durch 6 Personen (5,5 Personalstellen inkl. der Leitung und der für die steuerliche Beratung zuständigen Personen) wahrgenommen.

Die Beteiligungen in Münster, die in den verschiedenen Bereichen der Daseinsvorsorge öffentliche Zwecke erfüllen (u.a. im Bereich der Versorgung, des Verkehrs, des Wohnungswesens, der Wirtschafts- und Wissenschaftsförderung etc.) sind sowohl für die Stadt Münster als öffentlicher Aufgabenträger und Gesellschafter als auch für den Standort Münster in vielerlei Hinsicht bedeutsam. Die Stadt Münster verfügt u.a. über 20 direkte und 10 Beteiligungen im Steuerungscluster. Insgesamt weist die Stadt Münster 47 Beteiligungen auf.

Die fünf größten städtischen Gesellschaften beschäftigen 1512 Personen und wiesen einen Betriebsaufwand von 609,4 Mio. € auf (Zahlen aus 2006).

Die Instrumente der Beteiligungssteuerung sind vor allem

- die Rahmenrichtlinie und die Beteiligungsgrundsätze als Controllingbasis,
- das Konzernberichts Wesen,
- Managementkontrakte und Zielvereinbarungen mit den Geschäftsführungen,
- die Konzern-Scorecard zum Steuern mit Kennzahlen sowie

# Themenworkshop Gesamtabschluss und Beteiligungsbewertung

Von Markus Zumkley, NKF-Team Münster



- die Zusammenarbeit mit den Aufsichtsräten.

Das Konzernberichtswesen umfasst als externen Jahresbericht den jährlichen Beteiligungsbericht.

Das *interne Berichtswesen* fordert für die Planung die Vorlage der Wirtschaftspläne der im Steuerungscluster befindlichen städtischen Gesellschaften und Eigenbetriebe an den Ausschuss für Finanzen und Beteiligungen. Das Steuerungscluster legt dabei fest, welche Beteiligung mit welcher Intensität gesteuert werden muss. Zu diesem Zwecke wird jede Beteiligung kategorisiert. Nach dem Entwurf der Rahmenrichtlinie obliegt die Entscheidung über die Einordnung dem Rat. Zu beachten ist, dass die Zuordnung in Abhängigkeit von den kommunalpolitischen Prioritäten abdingbar ist.

Auf der Ebene des *unterjährigen Berichtswesens* erfolgt ein Bericht über die unterjährige Entwicklung in Abhängigkeit von der im Steuerungscluster festgelegten Informationskategorie.

Die Konzern-Scorecard stellt einen internen Jahresbericht anhand von einheitlichen Kennzahlen dar.

Die Beteiligungen werden in vier *Steuerungscluster* eingeteilt:

- I: Zuschussbeteiligung mit mittelfristig festgelegtem Budget
- II: Zuschussbeteiligung mit mittelfristig reduziertem Budget
- III: Gewinnbeteiligung ohne Wettbewerb
- IV: Gewinnbeteiligung mit Wettbewerb

Darüber hinaus wird eine Einteilung in verschiedene *Informationskategorien* vorgenommen:

- Informationskategorie A: Vierteljährliche Berichterstattung
- Informationskategorie B: Halbjährliche Berichterstattung

Zusätzlich wird die Beteiligung dahingehend gekennzeichnet, ob sie einen Gewinn oder einen Verlust erwirtschaftet.

Beispiel Stadtwerke Münster GmbH: Informationskategorie A, Steuerungscluster IV, Gewinn.

Der **Managementkontrakt** baut auf einer Zielhierarchie auf. Er kann u.a. zeitlich dauerhafte Regelungen,

zeitliche befristete Regelungen oder Oberziele enthalten, die sich in Sach- und Finanzziele aufteilen. (Beispiel Managementkontrakt Wohn- und Stadtbau GmbH: u.a. als Ziel „die Wahrnehmung sozialer Verantwortung“)

Die Finanzkennzahlen sind für alle Beteiligungen identisch festgelegt. Sie umfassen u.a. den Erfolg, die Ausschüttung/den Zuschuss und die Eigenkapitalquote.

Neben diesen Kennzahlen wird aus der Konzern-Scorecard auch ersichtlich, bei welcher Beteiligung Steuerungsbedarf besteht.

Insgesamt ist zu konstatieren, dass Beteiligungen ein wichtiges Element im kommunalen Alltag darstellen. Einen einheitlichen Vermögensstatus von Kernhaushalt und Beteiligungen zu liefern, der als Grundlage einer Gesamtsteuerung dienen soll, wird die Aufgabe des Gesamtabschlusses sein.

# Pensionsverpflichtungen - Ein nicht zu unterschätzender Passivposten

## Von den Versorgungskassen Münster und Rheinland



### Pensionsverpflichtungen - Ein nicht zu unterschätzender Passivposten

Mit der Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements wurden nun auch die Kommunen verpflichtet, die Versorgungsanwartschaften ihrer aktiven Beamten und die Versorgungsansprüche ihrer Versorgungsempfänger zu bilanzieren. Hierbei unterstützen die beiden kommunalen Versorgungskassen in NRW ihre Mitglieder durch Bereitstellung entsprechender Berechnungswerte und bieten daneben auch weitere Serviceleistungen an, um die zukünftig steigenden Versorgungsleistungen finanzieren zu können.

Was ist eine Pensionsrückstellung?

- Eine Pensionsrückstellung ist das bilanztechnische Instrument zur Berücksichtigung von Pensionsverpflichtungen gegenüber versorgungsberechtigten Personen. Diese Verpflichtungen entstehen, wenn Unternehmen ihren Mitarbeitern die Zusage geben, ihnen bei Beendigung der Beschäftigung einmalige oder wiederkehrende Leistungen zu gewähren. Dabei schließt die Pensionszusage die Versorgung bei Invalidität und von Hinterbliebenen häufig mit ein. Gleiches gilt für die beamtenrechtlichen Versorgungszusagen der Kommunen an ihre Beamten.

Wie wird die Pensionsrückstellung bilanziell ausgewiesen?

- Der ungekürzte Wert der bestehenden Pensionsverpflichtungen ist auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Die Rückstellungen dürfen dabei nicht mit bestehenden Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen saldiert werden, sondern sind separat zu bilanzieren. Nach den analogen handelsrechtlichen Vorschriften sind Rentenverpflichtungen mit ihrem Barwert anzusetzen. Der Barwert stellt dabei den Gegenwartswert zukünftig fälliger Leistungen dar, der durch Abzinsung ermittelt wird.

Wie werden Pensionsrückstellungen im Zeitablauf aufgebaut?

- In Anlehnung an das Steuerrecht darf eine Pensionsrückstellung höchstens mit dem Teilwert der Verpflichtung in Ansatz gebracht werden, der dem Barwert der künftigen Pensionsleistung entspricht. Das Teilwertverfahren sieht den Aufbau der Pensionsrückstellung durch gleich bleibende Finanzierungsbei-

träge über die Dauer des aktiven Dienstverhältnisses vor. Ausgehend vom Barwert der Verpflichtung wird eine „Prämie“ ermittelt, die ab dem Finanzierungsbeginn jährlich in konstanter Höhe zu zahlen wäre, um bis zur Pensionierung den vollen Barwert der Pensionsverpflichtung angespart zu haben. Die Rückstellung und damit die bilanzielle Belastung erhöht sich Jahr für Jahr damit im Wesentlichen durch Zuführung der fiktiven Prämie (Beitrag) und Verzinsung der Rückstellung mit dem Rechnungszins. Ändert sich die Höhe der erreichbaren Pension durch Dynamisierung oder Beförderung, so wirkt sich dies unmittelbar auf die Höhe des Barwertes und die fiktive Prämie aus. Diese ist dann neu zu bewerten. Das Teilwertverfahren unterstellt, dass diese neu ermittelte Prämie bereits seit Finanzierungsbeginn gezahlt wurde, so dass sich auch der bereits erreichte Teilwert entsprechend erhöht.

- Für Pensionäre und Hinterbliebene erfolgt keine fiktive Prämienzahlung mehr. Der Verzinsung des erreichten Barwertes steht hier die Minderung der Rückstellung durch die Auszahlung der Leistung gegenüber.

Ab wann beginnt der Aufbau der Pensionsrückstellung?

- Eine Pensionsrückstellung ist erstmals in dem Wirtschaftsjahr zu bilden, in dem die Versorgungszusage erteilt worden ist - und zwar auch dann, wenn die Körperschaft sich einer Beamtenversorgungskasse oder einer Beamtenpensionsversicherung bedient. Damit ist der Finanzierungsbeginn grundsätzlich der Beginn des Dienstverhältnisses. Anders als die einkommensteuerrechtlichen Regelungen sieht das NKF kein Mindestalter für den Beginn des Aufbaus der Pensionsrückstellung vor.

Wie werden die Pensionsrückstellungen ermittelt?

- Bei der Berechnung des Teilwertes einer Pensionsverpflichtung sind die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden. Der Teilwert entspricht dabei dem Barwert der künftigen Versorgungsleistungen abzüglich der sich noch ergebenden gleichmäßigen Jahresbeträge bis zum Ausscheiden des Beamten aus der aktiven Laufbahn. Die künftigen Leistungen an Pensionäre und Hinterbliebene werden mit der Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens gewichtet. Diese Wahrscheinlichkeiten ergeben sich aus den

# Pensionsverpflichtungen - Ein nicht zu unterschätzender Passivposten

## Von den Versorgungskassen Münster und Rheinland



biometrischen Rechnungsgrundlagen wie der Annahme zu Sterblichkeiten, Invalidisierungswahrscheinlichkeiten, Verheiratungswahrscheinlichkeiten, Altersdifferenzen von Ehepartnern. Für die aktuellen Berechnungen werden die vom BMF steuerlich anerkannten Richttafeln 2005 G von Professor Klaus Heubeck angewendet. Diese Tafeln berücksichtigen neuere Statistiken zu den vorgenannten Wahrscheinlichkeiten. Das „G“ steht für Generationentafel, die die einzelnen Wahrscheinlichkeiten nicht nur nach Alter und Geschlecht differenziert, sondern auch nach dem Geburtsjahr wiedergibt, so dass die Bewertung „generationengerechter“ erfolgt. Ebenso ist damit die deutliche Tendenz zur Verlängerung der Lebenserwartung berücksichtigt.

- Als Rechnungszins gibt das NKF-Gesetz den Wert von 5 Prozent für die Abzinsung im Rahmen der Berechnung des Barwertes vor - unabhängig davon, ob eine derart hohe Verzinsung bei den auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesenen Vermögenswerten zu erzielen ist (s. § 36 Abs. 1 GemHVO NRW i.d.F. des NKFG NRW v. 16.11.2004). Ob diese Art der Barwertermittlung auch künftigen Bilanzierungsstandards standhält, bleibt abzuwarten.

Wie werden Beihilferückstellungen ermittelt?

- Ausgangsbasis für die Bestimmung der Rückstellung sind so genannte Kopfschadenpauschalen, die regelmäßig von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) veröffentlicht werden. Diese Statistiken bilden im Übrigen auch die Kalkulationsgrundlage für die Tarife der privaten Krankenversicherer. Ein Bezug der Beihilfeaufwendungen zu Bezügen oder ähnlichem wäre nicht realistisch, da Krankheitskosten nicht einkommensabhängig sind.
- Berücksichtigt werden die Statistiken zur alters- und geschlechtsabhängigen Schadenshöhe in den Bereichen Zahnersatz, ambulante Behandlung und stationäre Behandlung im Mehrbettzimmer.
- In die Bewertung gehen nur die Beihilfezahlungen ein, die ab Eintritt des Versorgungsfalles zu erbringen sind. Die während der aktiven Dienstzeit anfallenden Beihilfen werden als laufende Personalkosten angesehen. Für die Rückstellungsberechnung wird im Rahmen einer vorsichtigen Bewertung angenommen, dass 90% (20% Zuschlag) der Krankheits-

kosten erstattet werden und dass ein gegebenenfalls vorhandener Ehepartner ebenfalls beihilfeberechtigt ist.

Stellen Pensionsverpflichtungen kommunale Schulden dar?

- Die Versorgungszusage gegenüber einem Beamten bedeutet für die Kommune eine echte Schuld. Pensionsrückstellungen sind keineswegs „eigenkapitalähnlich“, sondern stellen in der Aufbauphase ungewisse Schulden gegenüber den Beamten dar. Der berechnete Aufwand wird bei Bildung der Rückstellung nicht sofort, sondern erst bei der – oft erst nach Jahrzehnten - fälligen Pension zahlungswirksam.

Steht diesen Verbindlichkeiten entsprechend fungibles Vermögen auf der Aktivseite der Bilanz gegenüber?

- Nach Auffassung der Versorgungskassen sind die üblicherweise ausgewiesenen Aktiva (z.B. Schulgebäude, Straßen, Friedhöfe) nicht geeignet, die mit den Rückstellungen dokumentierten Pensionsverpflichtungen zu finanzieren. Es hapert in der Regel an einer teilweisen Unterlegung mit entbehrlichem, verwertbarem Vermögen zur Ausfinanzierung der Versorgungslasten. Hierzu bieten die Versorgungskassen den Mitgliedern kostengünstige ertragsstarke Fondslösungen an, mit denen der vom einzelnen Mitglied gewünschte, individuell zu bestimmende Kapitalisierungsgrad sichergestellt werden kann. Bei der Bestimmung dieses anzustrebenden Kapitalisierungsgrades unterstützen wir die Mitglieder an Hand von Modellrechnungen.
- Mit dem Aufbau eines solchen verwertbaren Vermögens kommen die Mitglieder auch ihrer sich aus § 89 GO NRW herzuleitenden Verpflichtung nach, für eine ständige ausreichende Kassenliquidität Sorge zu tragen. Die versicherungsmathematisch prognostizierten Steigerungen des Versorgungsaufwandes – im Durchschnitt 150% Steigerung bis zum Jahr 2050 – gebieten eine längerfristige Liquiditätsplanung
- Alle Einzahlungen werden separat treuhänderisch angelegt und verwaltet. Auch die Erträge werden individuell zugerechnet. Selbstverständlich entspricht diese Anlageform den Anforderungen des Runderlasses des Innenministeriums vom 25. Januar



# Pensionsverpflichtungen - Ein nicht zu unterschätzender Passivposten

## Von den Versorgungskassen Münster und Rheinland



2005. Die Anlage erfolgt in richtlinienkonformen Produkten nach dem Investmentgesetz.

- Zahlreiche Bundesländer - darunter auch das Land NRW - und der Bund haben mittlerweile ebenfalls zumindest für ihre neu eingestellten Beamten Fondslösungen implementiert.

Müssen auch Rückstellungen für aufzuteilende Versorgungsbezüge gebildet werden?

- Bei der Aufteilung von Versorgungsleistungen gemäß § 107b BeamtVG haben die beteiligten Dienstherrn künftige Verpflichtungen aus Pensionszahlungen gegenüber dem betreffenden Beamten in ihren Bilanzen auszuweisen. Eine Verteilung der Versorgung kommt beispielsweise dann in Betracht, wenn ab dem Wirtschaftsjahr 2002 ein Lebenszeitbeamter einvernehmlich zu einem anderen Dienstherrn versetzt wurde, der mindestens 5 Jahre beim abgebenden Dienstherrn beschäftigt war. Die Aufteilung der Versorgungsleistung erfolgt dann im Verhältnis der bei der abgebenden Behörde geleisteten ruhegehaltfähigen Dienstzeit zu der bei der aufnehmenden Behörde geleisteten ruhegehaltfähigen Dienstzeit, wobei Ausbildungszeiten und Militärdienst unberücksichtigt bleiben (s. a. § 107b Abs. 4 BeamtVG). An Zusatzkosten, die aus der Verleihung eines höherwertigen Amtes beim neuen Dienstherrn resultieren, hat sich der vorangegangene Dienstherr selbstverständlich nicht zu beteiligen. In Folge der Versetzung von Beamten sind deren Beihilferückstellungen beim abgebenden Dienstherrn aufzulösen. Die Verpflichtung gegenüber der aufnehmenden Behörde hat der abgebende Dienstherr allerdings nicht bei dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“, sondern bei den „sonstigen Rückstellungen“ auszuweisen. Umgekehrt hat der aufnehmende Dienstherr eine entsprechende Forderung in die Bilanz einzustellen.

# Bestandsaufnahme der Zertifikate zu NKF-Lehrgängen an den Studieninstituten in NRW



Von Dr. Britta Caspari, Westfälisch-Märkischen Studieninstitut für kommunale Verwaltung und Silke Sudmann, Studieninstitut für kommunale Verwaltung Westfalen-Lippe

## Bestandsaufnahme der Zertifikate zu NKF-Lehrgängen an den Studieninstituten in NRW

Mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) geht eine grundlegende Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Nordrhein-Westfalen einher. Spätestens bis 2009 ist die bisherige Kameratechnik durch die doppelte Buchführung mit kommunalen Bilanzen abzulösen. Neue Recheninhalte wie Aufwendungen, Erträge treten neben die bisher abgebildeten Zahlungsströme. Die output-orientierte Ausrichtung führt dazu, dass auf Basis der Produkte Ergebnisse/Wirkungen unter Berücksichtigung der verfolgten Ziele zu planen, zu ermitteln und zu dokumentieren/berichten sowie zu analysieren sind. Aufgrund dieser Daten ist der „Konzern Kommune“ zu steuern.

Die kommunalen Studieninstitute in NRW begleiten diesen umfassenden Reformprozess von Beginn an mit vielfältigen Fortbildungsangeboten. Da die Qualifizierungsbedarfe je nach relevanter Adressatengruppe (z.B. Führungskräfte, kommunalpolitische Entscheidungsträger, Buchungskräfte) sehr unterschiedlich sind, ist eine – inhaltlich wie umfangmäßig – breitgefächerte Palette an Schulungsveranstaltungen entstanden, welche kontinuierlich weiterentwickelt wird. Die vielfältigen Themen sind dabei zum einen Gegenstand einführender wie auch vertiefender Einzelveranstaltungen; zum anderen wurden (und werden) spezielle Inhalte bedarfsorientiert zu unterschiedlich umfangreichen Schulungsreihen zusammengefasst (z.B. [Bilanz-]/ [Anlagen-]/Buchhaltungslehrgänge, Rechnungsprüfungslehrgänge), die zumeist mit einem Zertifikat abgeschlossen werden können.

Die praktische Erfahrung zeigt, dass in NRW mittlerweile zahlreiche NKF-Zertifikate existieren, welche sowohl hinsichtlich der vermittelten Inhalte als auch der Voraussetzungen für den Zertifikatserwerb (insb. Prüfungsanforderungen) nicht unerhebliche Unterschiede aufweisen.

Um die Transparenz hinsichtlich der in NRW auf Studieninstitutsebene erzielbaren Abschlüsse zu verbessern, hat eine Arbeitsgruppe der Studieninstitute auf Initiative des Innenministeriums eine Bestandsaufnahme der bestehenden Zertifikate zu NKF-Lehrgängen

durchgeführt und in der vorliegenden Übersicht zusammengefasst. Grundlage dieser Ergebnisse ist eine tabellarisch-standardisierte Umfrage bei allen nordrhein-westfälischen Studieninstituten betreffend die in der Übersicht enthaltenen Teilaspekte, welche im Zeitraum zwischen April und Juni 2008 erfolgte.

Damit – soweit extern möglich – abgeschätzt werden kann, was sich „hinter“ einem NKF-Zertifikat verbirgt, wurde zunächst abgefragt, ob und, wenn ja, in welchem Detaillierungsgrad sich die Lehrgangsinhalte im Zertifikat widerspiegeln. Neben den (Haupt-/Unter-) Gliederungspunkten selbst ist hierbei auch die Angabe der jeweiligen Unterrichtsstundenzahl aufschlussreich. Gleiches gilt für den Umfang der Veranstaltung insgesamt, ebenfalls gemessen in Unterrichtsstunden, zumal in Verbindung mit ihrer gesamten zeitlichen Dauer (in Monaten).

Da man mit einem „Zertifikat“ i.d.R. eine „qualifizierte“ Form der Bescheinigung assoziiert, wurden zudem die Bedingungen für den Zertifikatserwerb dargestellt. Relevante Einzelaspekte sind hier insbesondere die Möglichkeit und, sofern vorhanden, der Umfang/die Ausgestaltung einer Abschlussprüfung, die Voraussetzungen für das Bestehen dieser Prüfung sowie der Ausweis des Prüfungsergebnisses.

Zu Einzelheiten wird auf die tabellarische Übersicht verwiesen.

Die durch die Umfrageergebnisse erreichte Transparenz schafft zwar keine Vergleichbarkeit der Zertifikate, aber zumindest Vergleichsmöglichkeiten – und bietet damit interessierten Verwaltungen eine Hilfestellung bei der Auswahl passender Qualifizierungsangebote. Dass der vorliegende Überblick nicht mehr als eine aktuelle „Momentaufnahme“ abbilden kann, liegt in der Natur einer Bestandsaufnahme. Denn bei speziellen Fortbildungswünschen werden die Studieninstitute wie bisher ihre vorhandenen Angebote bedarfsgerecht weiterentwickeln.

# Bestandsaufnahme der Zertifikate zu NKF-Lehrgängen an den Studieninstituten in NRW



Von Dr. Britta Caspari, Westfälisch-Märkischen Studieninstitut für kommunale Verwaltung und Silke Sudmann, Studieninstitut für kommunale Verwaltung Westfalen-Lippe

Hinweis:

Die tabellarische Übersicht zu den Zertifikaten ist als Anhang des Newsletters unter

<http://doppik.steria-mummert.de/nkf-netzwerk/cms/website.php?id=/material/downloads.htm> zum Download hinterlegt.

Die Autorinnen:

Frau Dr. Britta Caspari ist Dipl.-Ökonom und Dozentin am Westfälisch-Märkischen Studieninstitut für kommunale Verwaltung.

Frau Silke Sudmann ist Dipl.-Betriebsw. (FH) und Dozentin am Studieninstitut für kommunale Verwaltung Westfalen-Lippe.

Beide Autorinnen haben arbeiten gemeinsam in der Arbeitsgruppe NKF-Fortbildung der Studieninstitute.

### Veranstaltung

Termin: 18.09.08  
10:00 bis ca. 16:00 Uhr

Ort: Bezirksregierung Arnsberg

Anmeldung: Für den Themenworkshop können Sie sich ab dem 19.08.08 auf unserer Homepage [www.neues-kommunales-finanzmanagement.de](http://www.neues-kommunales-finanzmanagement.de) anmelden.

Hinweis: Die Vorträge werden einige Tage nach der Veranstaltung ins Internet gestellt und können dort heruntergeladen werden.

### Programm

#### 4. Themenworkshop 2008: Bewirtschaftung und Steuerung des NKF- Haushaltes

10:00 – 10:15	Begrüßung durch den Regierungspräsidenten
10:15 – 11:05	Bewirtschaftung des Neuen Kommunalen Haushalts in Dortmund - Berenice Rohmann, Stadt Dortmund
11:05 – 11:55	Die Bedeutung von Produkten, Zielen und Kennzahlen im NKF als Chance für eine strategische Steuerung - Herr Alfons Reinkemeier, Stadt Münster
11:55 – 12:15	Pause
12:15 – 13:00	Strategische Steuerung und strategisches Controlling am Beispiel eines Krankenhauses - Herr Dr. Dr. Daniel Wichelhaus, Leiter Abteilung Unternehmensentwicklung Medizinische Hochschule Hannover, GF Hannover School of Health Management
13:00 – 14:00	Mittagspause
14:00 – 14:50	Qualitätsanforderungen an das Controlling einer Kommune - Prof. Dr. Wolfgang Berens, Lehrstuhl für Controlling Universität Münster, Herr Dr. Thomas Mosiek, Geschäftsführer BMS Consulting GmbH Düsseldorf
14:50 – 15:10	Pause
15:00 – 15:30	Steuerung als zentrales Anliegen des NKF - Herr Edgar Quasdorff, Innenministerium Nordrhein-Westfalen
15:30 – 16:00	Was Sie schon immer über NKF wissen wollten - Podiumsdiskussion mit Herrn Martin Wambach, Rödl + Partner und Herrn Edgar Quasdorff, Innenministerium Nordrhein-Westfalen
16:00	Abschluss



Herausgeber:

NKF-Netzwerk NRW

Modellprojekt Doppischer Kommunalhaushalt

gefördert vom

Innenministerium NRW

Haroldstraße 5

40213 Düsseldorf

[www.im.nrw.de](http://www.im.nrw.de)

Redaktion:

Steria Mummert Consulting AG

Peter Gerber

Hans-Henny-Jahnn-Weg 29

22085 Hamburg

[Peter.Gerber@steria-mummert.de](mailto:Peter.Gerber@steria-mummert.de)

Alle Beiträge sind urheberrechtlich geschützt.

Nachdruck nur mit Quellenangabe und bei

Übersendung eines Belegexemplars an den

Herausgeber zulässig.

[www.neues-kommunales-finanzmanagement.de](http://www.neues-kommunales-finanzmanagement.de)