

EFFIZIENTE ERSTELLUNG DES
JAHRESABSCHLUSSES
BEI UNTERNEHMEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

von

Dipl.-Kfm. Albrecht Bacher/Dipl.-Ökonom Rudolf X. Ruter

INHALT

- A. Einführung**
- B. Zielsetzungen einer effizienten Jahresabschlußerstellung**
 - I. Verbesserung der Informationsstruktur und der Informationsqualität**
 - II. Rationalisierung und Standardisierung der Erstellungsprozesse**
- C. Planung und Organisation des Jahresabschlusses**
 - I. Grundlagen der Planung des Jahresabschlusses und organisatorische Voraussetzungen**
 - II. Aufbau- und Ablauforganisation**
 - III. Organisatorische Hilfsmittel**
 - IV. Sachliche Planung**
 - V. Zeitliche Planung**
 - VI. Personaleinsatzplanung**
- D. Maßnahmen zur Effizienzsteigerung in ausgewählten Bereichen des Jahresabschlusses**
 - I. Allgemeine Maßnahmen**
 - II. Spezielle Maßnahmen**
 - III. Abstimmung mit dem Abschlußprüfer**
 - IV. Maßnahmen zur Termin- und Qualitätsüberwachung**
- E. Schlußbemerkung**

A. Einführung

Motive zur Privatisierung kommunaler Aufgaben

Der sich in den vergangenen Jahren abzeichnende Trend zur Privatisierung von kommunalen Aufgaben ist weiterhin ungebrochen. Die Motive hierfür sind vielschichtig und sollen an dieser Stelle nur kurz angesprochen werden. In aller Regel werden die verstärkten Entscheidungs- und Wirtschaftsbefugnisse der Verantwortlichen, der Wegfall der Bindung an das öffentliche Personalrecht und die damit vermutete Aufdeckung von Potentialen für eine Leistungserhöhung und die Verbesserung der Wirtschaftlichkeit sowie der Wegfall der Bindung an bestehende Vergabebestimmungen genannt. Als wichtiges Argument wird immer wieder auch die Befreiung von kommunalpolitischer Einflußnahme der Gemeinden bzw. ihrer Gremien ins Feld geführt. Aktuelle Gemeindeordnungen (z. B. diejenigen von Nordrhein-Westfalen, Mecklenburg-Vorpommern und Brandenburg) wie auch der Gesetzesentwurf der baden-württembergischen Gemeindeordnungs-Reform treten einer unkontrollierten Flucht in die Privatwirtschaft entgegen, indem sie einen angemessenen Einfluß der bisherigen und auch zukünftigen kommunalen Entscheidungsträger durch eine Vielzahl von Einzelbestimmungen über die gesellschaftsrechtliche Struktur einzelner Kommunalbetriebe sicherstellen.

Aufbau eines Management-Information-Systems

Kommunalpolitischen Entscheidungsträgern müssen - wie vergleichbaren Entscheidungsträgern in der privaten Wirtschaft - zur sachgerechten Wahrnehmung ihrer Verantwortlichkeiten entscheidungsrelevante Informationen zeitnah und aussagefähig zur Verfügung stehen. Neben ordnungspolitischen Instrumentarien und weiteren Steuerungsinstrumenten (wie z. B. aktives Beteiligungs-Controlling oder gezielte Qualifizierungsmaßnahmen bei den Funktions- und Entscheidungsträgern) kommt dem Aufbau eines zeitnahen und aussagefähigen Management-Information-Systems sowie der Gestaltung der internen und externen Rechnungslegung erhöhte Bedeutung zu.

Anforderungen an Rechnungslegung kommunaler Unternehmen

Durch inhaltlich weitgehend übereinstimmende Bestimmungen in den von den einzelnen Bundesländern begebenen Eigenbetriebsgesetzen bzw. Eigenbetriebsverordnungen wurden die Rechnungslegungsvorschriften für kommunale Eigenbetriebe an das Bilanzrichtliniengesetz vom 19.12.1985 angepaßt. Demzufolge sind auf den Jahresabschluß der kommunalen Eigenbetriebe die nach dem 3. Buch des HGB für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften - wie sie für die privatrechtlich organisierten Unternehmen der öffentlichen Hand ohnehin gelten - entsprechend anzuwenden. Damit unterliegen die Jahresabschlüsse der Kommunalunternehmen grundsätzlich denselben Anforderungen wie sie an die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften zu stellen sind.

Bei der Gestaltung der internen und externen Rechnungslegung treten regelmäßig Fragen nach der Optimierung der zugehörigen Aufbau- und Ablaufprozesse und deren Anpassung an anerkannte, überwiegend aus Industrieunternehmen bekannte 'Best Practices' in den Vordergrund. Der vorliegende Artikel befaßt sich mit den Möglichkeiten ('Best Practices') zur Effizienzsteigerung bei der Erstellung des Jahresabschlusses und zeigt Mittel und Wege zur Rationalisierung der Erstellungsprozesse unter Beachtung der gesetzlichen Anforderungen.

B. Zielsetzungen einer effizienten Jahresabschlußerstellung

I. Verbesserung der Informationsstruktur und der Informationsqualität

Funktionen der externen Rechnungslegung

Die externe Rechnungslegung hat die Erfüllung verschiedener Funktionen zum Gegenstand. Neben den Funktionen der Dokumentation (Aufzeichnung der Geld- und Güterbewegungen innerhalb einer Rechnungslegungsperiode), der Sicherung (Schutz von Ansprüchen der mit dem Unternehmen in Verbindung stehenden Personengruppen, z. B. Gläubiger, Anteilseigner), der Ermittlung des Bilanzgewinnes und der Besteuerungsgrundlagen sowie der Rechenschaftslegung gegenüber den Anteilseignern kommt der externen Rechnungslegung insbesondere auch die Aufgabe der Informationsversorgung der mit dem Unternehmen in Verbindung stehenden Personengruppen zu **(Fußnote 2)**.

Informationsstruktur und Informationsinhalte

Die Deckung des Informationsbedarfs der Jahresabschlußadressaten und die zuverlässige Übermittlung der notwendigen Informationen sind wesentliche Aufgaben der externen Rechnungslegung und stehen bei der Erstellung des Jahresabschlusses im Vordergrund. Um bei den Informationsadressaten eine möglichst hohe Zufriedenheit zu erreichen, sind stetige Verbesserungen der Informationsstruktur und der Informationsqualität anzustreben. Die Konzentration auf wesentliche und aus der Sicht der einzelnen Informationsempfänger entscheidungsrelevante Informationen steht daher im Mittelpunkt der Überlegungen. Hierzu ist nicht nur eine genaue Analyse der von den einzelnen Informationsempfängern gewünschten Informationen, sondern auch eine am Unternehmensziel orientierte Informationsstrategie notwendig. Wegen der Heterogenität der Informationsadressaten und deren im Regelfall unterschiedlichen Informationsbedürfnissen kommt der Feststellung der Informationsinhalte, deren Strukturierung sowie des Detaillierungsgrades der Informationen eine wichtige Bedeutung im Rahmen der externen Rechnungslegung zu.

Besonderes Augenmerk hat dabei in der jüngsten Vergangenheit die Informationsversorgung der (Aufsichts-) Organe, d. h. vor allem des Aufsichtsrats bzw. der Gesellschafterversammlung gewonnen. Die Frage nach Art und Umfang der für die gesetzliche Aufgabenerfüllung des Aufsichtsrats notwendigen Informationen soll hier nicht vertieft werden (**Fußnote 1**). Es kann jedoch mit einiger Sicherheit davon ausgegangen werden, daß die Informationsrechte und die Informationsbedürfnisse der Aufsichtsorgane in Zukunft tendenziell eher zunehmen werden.

Da mit zunehmendem Detaillierungsgrad der Informationen in der Regel der durch die Informationsbeschaffung und -aufbereitung verursachte Kosten- und Zeitaufwand ansteigt, ist im Rahmen einer Grenzwertbetrachtung eine Kompromißlösung zu suchen, die einerseits die Informationsempfänger ausreichend mit den notwendigen Informationen versorgt, andererseits beim informationspflichtigen Unternehmen einen - auch im Interesse des eigenen Informationsbedarfs - noch vertretbaren Kosten- und Zeitaufwand verursacht.

II. Rationalisierung und Standardisierung der Erstellungsprozesse

Anforderungen an die externe Rechnungslegung

Durch die sich aus den handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung (insbesondere des 3. Buches des HGB) ergebenden Anforderungen an die externe Rechnungslegung und deren Prüfung durch Abschlußprüfer hat sich der Druck auf die erforderliche Qualität und der Zeitdruck für die Durchführung der Jahresabschlußarbeiten deutlich erhöht. Zu den normativ vorgegebenen zeitlichen und qualitativen Anforderungen gehören u. a.

- * die Festlegung des Erstellungszeitraums (für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften ist der Jahresabschluß innerhalb der ersten 3 Monate des Folgejahres zu erstellen),
- * die Verpflichtung zur Erstellung von Zwischenabschlüssen für Aktiengesellschaften und die daraus resultierende Notwendigkeit zur unterjährigen Ergebnisermittlung nach externen Rechnungslegungsvorschriften,
- * die Einhaltung der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB, wonach der Jahresabschluß einer Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln hat.

Weitere gesetzliche Anforderungen entstehen bei Kommunalbetrieben in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Regelfall aus der Erweiterung der Jahresabschlußprüfung um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung sowie der Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 HGrG. Auch die für Beteiligungsgesellschaften einer Gemeinde bedeutsamen Betätigungsprüfungen sowie die für kommunale Eigenbetriebe relevante örtliche bzw. überörtliche Prüfung bedingen - abhängig von den jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen - zusätzliche Anforderungen an Art und Umfang der vorzubereitenden Prüfungsunterlagen (**Fußnote 3**).

Einführung von Beteiligungsmanagement

Besondere Bedeutung bekommt in diesem Zusammenhang die Einführung eines qualifizierten Beteiligungsmanagements von Kommunalunternehmen und die damit verbundene Berichterstattung (Beteiligungsbericht - vgl. z. B. § 105 Abs. 3 der Brandenburgischen Gemeindeordnung); größere Kommunen, wie beispielsweise Duisburg, veröffentlichen bereits Geschäftsberichte des 'Unternehmens Stadt' (**Fußnote 11**).

Koordination der Abschlußstellungsprozesse

Zur Vermeidung unnötiger Doppelarbeiten ist demzufolge eine koordinierte und an den Zwecken der erforderlichen Informationsinhalte ausgerichtete Aufbereitung von Abschlußunterlagen notwendig. Die zeitliche und sachliche Dimension der Jahresabschlußerstellung bedingt daher in erheblichem Umfang Maßnahmen zur Planung und Organisation der Abschlußstellungsprozesse. Zielsetzung dieser Maßnahmen ist eine möglichst weitreichende Rationalisierung und Standardisierung der Erstellungsprozesse und der Abschlußunterlagen. Synergieeffekte und damit Effizienzsteigerungen lassen sich insbesondere dann erzielen, wenn bereits bei der Planung der Jahresabschlußerstellung auf die Verwendbarkeit der vorzubereitenden Abschlußunterlagen im Zusammenhang mit nachfolgenden Prüfungen geachtet wird (z. B. Bestandsnachweise, Aufzeichnungen des Zahlungsverkehrs, Vergabebestimmungen).

C. Planung und Organisation des Jahresabschlusses

I. Grundlagen der Planung der Jahresabschlusses und organisatorische Voraussetzungen

Grundproblem der Jahresabschlußerstellung

Das Grundproblem der Jahresabschlußplanung besteht in der Schwierigkeit, alle zur Jahresabschlußerstellung erforderlichen Aktivitäten in eine simultane, sachliche, persönliche und zeitliche Aspekte berücksichtigende Gesamtplanung zu integrieren.

Die Planung des Jahresabschlusses muß eine vollständige Erfassung aller für den Jahresabschluß relevanten Informationen und Daten sowie deren hinreichende Bearbeitung unter Beachtung zeitlicher Restriktionen und verfügbarer Kapazitäten sicherstellen.

Jahresabschlußplanung als komplexes Planungssystem

Die Jahresabschlußerstellung ist dabei regelmäßig dadurch gekennzeichnet, daß ständig neue Erkenntnisse den Erstellungsprozeß beeinflussen und daher während der Abschlußerstellung flexible Plananpassungen erfordern. Die Planung der Jahresabschlußerstellung stellt somit ein komplexes, in sich abgestimmtes Planungssystem dar.

Umfang und Detaillierungsgrad der Planung hängen maßgeblich von der Unternehmensgröße, der Unternehmensorganisation sowie der Komplexität des Jahresabschlusses ab.

Für den Umfang der im Rahmen der Planung der Abschlußerstellung vorzubereitenden Maßnahmen ist die Qualität des Rechnungswesens, die Zuverlässigkeit der internen Kontrollsysteme sowie die Unterstützung durch geeignete DV-Systeme von großer Bedeutung.

Wesentliche Aufgabe der Jahresabschlussplanung

Die Zuverlässigkeit und Richtigkeit der im Jahresabschluß abzubildenden Informationen und Daten termingerecht sicherzustellen, ist wesentliche Aufgabe der Planung und Organisation der Jahresabschlußerstellung. Unter diesen Prämissen sind die Aufbau- und Ablauforganisation sowie der Einsatz organisatorischer Hilfsmittel an den Bedürfnissen einer effizienten Jahresabschlußerstellung auszurichten.

II. Aufbau- und Ablauforganisation

Organisatorische Gestaltungsmaßnahmen

Organisatorische Gestaltungsmaßnahmen können zum einen die Bildung von Stellen und Abteilungen, die Abgrenzung von Aufgabenbereichen und Verantwortlichkeiten sowie die Struktur der Weisungs- und Kommunikationsbeziehungen betreffen (Aufbauorganisation). Zum anderen geht es bei der Gestaltung der Unternehmensorganisation um Fragen der Be- und Verarbeitungsprozesse, insbesondere deren zeitliche und sachliche Abfolgen (Ablauforganisation).

Koordination der Teilfunktionen

Die Funktionen im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens sind nach aufbau- und ablauforganisatorischen Gesichtspunkten so zu gestalten, daß der Prozess der Jahresabschlußerstellung möglichst optimal durch ein Ineinandergreifen der einzelnen Teilfunktionen und den Einsatz zweckmäßiger Hilfsmittel unterstützt wird. Hierbei spielen - insbesondere bei größeren Unternehmen - auch Fragen der Zentralisierung bzw. Dezentralisierung von Funktionen und Aufgaben eine Rolle.

III. Organisatorische Hilfsmittel

1. Einsatz von Datenverarbeitungssystemen

Die Durchführung von Jahresabschlußarbeiten kann durch den Einsatz geeigneter Datenverarbeitungssysteme erheblich vereinfacht werden. Neben dem Zugriff auf (integrierte) DV-Systeme, wie sie heute in der Regel in allen Buchhaltungsbereichen üblich sind, dient auch der sinnvolle Einsatz von Personalcomputern einer effizienten Erstellung von Jahresabschlußunterlagen.

2. Kontenplan und Kontierungsrichtlinie

Erstellung eines Kontenplanes und einer Kontierungsrichtlinie

Mit zunehmendem Geschäftsumfang wird der Buchungsstoff und damit in der Regel auch die Anzahl der im betrieblichen Rechnungswesen verwendeten Konten so umfangreich, daß eine systematische Kontenzuordnung - auf der Grundlage eines vorgegebenen Kontenrahmens - unerlässlich wird. Ein den unternehmensspezifischen Erfordernissen angepaßter Kontenplan umfaßt alle der Betriebs- und Geschäftsbuchhaltung zur Verfügung stehenden Konten nach formalen bzw. funktionalen Kriterien. Bei Einschaltung unterschiedlicher Stellen, bei komplexen Buchungssachverhalten sowie bei einer Vielzahl von Buchungsvorfällen empfiehlt sich zur Reduzierung der Fehlerquote bei Einzelbuchungen (falsche Kontenzuordnung, Fehlbuchungen) und zur Standardisierung von Buchungsabläufen bei häufig vorkommenden Geschäftsvorfällen die Erstellung einer schriftlichen und von allen zuständigen Mitarbeitern einheitlich anzuwendenden Kontierungsrichtlinie. Die inhaltliche Gestaltung einer solchen Kontierungsrichtlinie kann beispielsweise wie folgt aussehen:

- * Allgemeine Erläuterungen:
 - Begriff und Aufgabe des Kontenrahmens
 - Gliederungssystematik
 - Aufbau der Kontierungsrichtlinie
 - Verantwortlichkeiten

- * Kontierungsgrundsätze
 Standard-Buchungstexte
 Kontierungsanweisungen
- * Kontenplan
- * Kostenstellenverzeichnis
- * Auftragsartenschlüssel
- * Steuerschlüssel

Präventive Fehlervermeidung

Die Implementierung einer Kontierungsrichtlinie stellt ein wichtiges Hilfsmittel zur präventiven Fehlervermeidung dar. Hinweise für die Notwendigkeit von Kontierungsanweisungen ergeben sich insbesondere aus einer festgestellten Vielzahl von Falsch- und Korrekturbuchungen.

3. Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien

Zielsetzung von Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien

Wesentliches Ziel von Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien ist es, unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorschriften zur Bilanzierung und Bewertung, ein einheitliches Verständnis über die im Jahresabschluß des Unternehmens anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze festzulegen. Idealerweise werden diese grundsätzlichen Regelungen in einem Bilanzierungshandbuch zusammengefaßt. Die vorgegebenen Grundsätze sind verbindlich für alle mit der Jahresabschlußerstellung betrauten Stellen. Damit soll eine nach einheitlichen Kriterien erfolgte Jahresabschlußerstellung sichergestellt werden. Besondere Bedeutung kommt der Festlegung unternehmensspezifischer Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze im Rahmen der Erstellung von konsolidierten Abschlüssen zu, da hier eine konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung aufgrund der gesetzlichen Vorschriften vorzunehmen ist.

4. Verwendung von Checklisten, Fragebogen und Standardformularen

Standardisierung der Informationserfassung und -verarbeitung

Zur Sicherstellung der vollständigen, zeit- und sachgerechten Bereitstellung der zur Jahresabschlußerstellung notwendigen Informationen durch unternehmensinterne und -externe Informationsquellen ist die Verwendung von Checklisten und Fragebögen (z. B. Rückstellungscheckliste, formalisierte Risikoabfrage bei anderen Unternehmensbereichen) sowie von standardisierten Rückantwortformaten ein probates Hilfsmittel zur effizienten und - unter Beachtung von Wesentlichkeitskriterien - risikoorientierten Informationserfassung und -verarbeitung. Ein Beispiel für eine Risikoabfrage zum Abschlußstichtag ist in **Abb. 1** wiedergegeben. Der Einsatz solcher Hilfsmittel empfiehlt sich auch unterjährig bei der Erstellung von Monats-, Quartals- oder Halbjahresabschlüssen zur Erhöhung des Informationsgehalts und der Qualität der periodengerechten Abgrenzung im Rahmen unterjähriger Abschlüsse.

IV. Sachliche Planung

1. Gegenstand der sachlichen Planung

Gegenstand der sachlichen Planung der Jahresabschlußerstellung sind:

- * die Festlegung von Abschlussfeldern als abgegrenzte Elemente des Jahresabschlusses und deren Zusammenfassung zu Gruppen,
- * die Definition von Erstellungsaufgaben und die Erarbeitung eines Abschlußerstellungsprogramms,

- * die Feststellung von Art und Umfang der benötigten Abschlußunterlagen und Vorgabe von Qualitätsstandards,
- * die Strukturierung der Informations- und Kommunikationsbeziehungen im Rahmen des Abschlußstellungsprozesses, insbesondere bei Einschaltung verschiedener Unternehmensbereiche und verschiedener Verantwortlichkeiten.

2. Abgrenzung von Abschlussfeldern

Kriterien

Die Abgrenzung von Abschlussfeldern kann nach folgenden Kriterien erfolgen (**Fußnote 4**):

- * Sachlicher Zusammenhang zwischen bestimmten Bilanzposten, Sachkonten bzw. Buchungsvorgängen (z. B. Anlagevermögen, Gewinne/Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens, Abschreibungen),
- * unternehmensspezifische Besonderheiten und Organisationsstrukturen (z. B. Art der Organisation des Rechnungswesens und der Buchführung),
- * inhaltliche Übereinstimmung der Abschlussfelder.

Zusammenfassung von einzelnen Abschlussfeldern

Die Zusammenfassung von einzelnen Abschlussfeldern zu sachlogisch abgegrenzten, übergeordneten Gruppen kann sich zum einen an der Gliederung des Jahresabschlusses, zum anderen an organisatorischen Kriterien (Aufbau-/Ablauforganisation) orientieren. In letztgenanntem Fall richtet sich die Bildung von Abschlussfeldern nach abgeschlossenen Tätigkeitskreisen (business cycles), die solche Geschäftsvorfälle erfassen, die inhaltlich eng miteinander verbunden sind.

Zeitliche Reihenfolgebedingungen

Mit der Bildung von Abschlussfeldern eng verbunden ist die Frage nach der zeitlichen Reihenfolge, in der einzelne Abschlussfelder zu bearbeiten sind, wobei in vielen Fällen - aufgrund von festen Informationssequenzen - bestimmte Reihenfolgebedingungen vorgegeben sind.

Koordinierung mit Personaleinsatzplanung

Die Organisation der Jahresabschlußstellung und die Bildung von Abschlussfeldern müssen darüberhinaus mit der Personaleinsatzplanung in Übereinstimmung gebracht werden.

3. Definition von Erstellungsaufgaben und Erarbeitung eines Abschlußerstellungsprogramms

Zielsetzungen des Abschlußerstellungsprogrammes

Durch ein detailliertes Abschlußerstellungsprogramm werden die sachliche, zeitliche und persönliche Dimension des Planungsprozesses zusammengefaßt und koordiniert (**Abb. 2** zeigt beispielhaft Inhalt und Aufbau eines solchen Abschlußerstellungsprogramms). Zielsetzung ist die Zerlegung des Jahresabschlusses in einzelne Erstellungsaufgaben nach sachlichen und organisatorischen Kriterien, deren Zuordnung zu Verantwortlichen sowie die zeitliche Terminierung der einzelnen Erstellungsarbeiten. Je detaillierter einzelne Arbeitsschritte definiert und sachlich sowie terminlich verantwortlichen Mitarbeitern zugeordnet werden, desto effizienter läßt sich der Erstellungsprozeß kontrollieren und steuern. Gleichwohl muß die Festlegung von Arbeitsschritten zur Jahresabschlußerstellung in jedem Falle unter Beachtung des allgemeinen Wesentlichkeitsgrundsatzes erfolgen.

4. Festlegung von Art und Umfang der benötigten Abschlußunterlagen und Vorgabe von Qualitätsstandards

Definierung der benötigten Abschlußunterlagen

Im Rahmen des Abschlußerstellungsprogrammes sind die von den einzelnen Verantwortlichen aufzubereitenden Abschlußunterlagen zu definieren. Neben der Einhaltung der Grundsätze einer ordnungsgemäßen Dokumentation des Jahresabschlusses sollte unter Effizienzgesichtspunkten ein einheitlicher Informationsstandard (hinsichtlich Qualität und Aufbereitung der zur Verfügung gestellten Daten und Informationen) - möglichst unter Einsatz von Datenverarbeitungssystemen oder Personalcomputern - angestrebt werden. Die Vorgabe solcher Standards muß durch den für die Jahresabschlußerstellung verantwortlichen Personenkreis erfolgen.

5. Strukturierung der Informations- und Kommunikationsbeziehungen

Vor allem bei größeren Unternehmen ist die Organisation und Strukturierung der zwischen den einzelnen Unternehmensbereichen bestehenden Informations- und Kommunikationsbeziehungen von erheblicher Bedeutung. Die sachlich richtige Erstellung des Jahresabschlusses setzt ein reibungsloses Ineinandergreifen des in dem Unternehmen bestehenden Informations- und Kommunikationsbeziehungen voraus. Alle abschlußrelevanten Informationen müssen vollständig, sach- und termingerecht bei den für die Abschlußerstellung verantwortlichen Personen vorliegen. Dies erfordert ein hohes Maß an Koordination zwischen den betroffenen Unternehmensbereichen, ggf. unter Einschaltung der obersten hierarchischen Ebenen.

V. Zeitliche Planung

Dimensionen der zeitlichen Planung

Bei der zeitlichen Planung des Erstellungsprozesses steht die termingerechte Fertigstellung des Jahresabschlusses im Vordergrund. Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Bestimmungen zu Aufstellung, Feststellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses umfaßt die zeitliche Dimension der Jahresabschlußplanung

- * die Ermittlung des Gesamtzeitbedarfs für die Jahresabschlußerstellung,
- * die Festlegung der Termine und Fristen für die Bearbeitung der Einzelaufgaben im Rahmen der Jahresabschlußerstellung,
- * die zeitliche Koordination und Überwachung der Einzelprozesse bzw. Einzelaufgaben unter Beachtung von Reihenfolgebedingungen,
- * die Berücksichtigung von zeitlichen Reserven für unvorhergesehene Schwierigkeiten.

Bei komplexeren Jahresabschlüssen kann der Einsatz von Methoden der Netzplantechnik zur Unterstützung der Zeitplanung herangezogen werden. Dadurch lassen sich Reihenfolgebedingungen und Engpaßaktivitäten bzw. der kritische Pfad ermitteln und darstellen.

VI. Personaleinsatzplanung

Zielsetzung der Personaleinsatzplanung

Die Personaleinsatzplanung verfolgt zwei Ziele: Zum einen sind die mit der Durchführung von Abschlußstellungsarbeiten betrauten Mitarbeiter festzulegen, zum anderen sind die im Rahmen des Abschlusserstellungsprogrammes definierten Erstellungsaufgaben auf die ausgewählten Mitarbeiter zu verteilen.

Auswahl der Mitarbeiter

Die Auswahl der Mitarbeiter und die Zuordnung von Einzelaufgaben orientiert sich an folgenden Kriterien:

- * Qualifikation, Zuverlässigkeit und Erfahrungsgrad des Mitarbeiters,
- * zeitliche Verfügbarkeit während des Erstellungszeitraums,
- * Differenzierung in ausführende und überwachende Tätigkeiten.

Anforderungen an die Mitarbeiter

Die Anforderungen an die Qualifikation und Erfahrung des eingesetzten Mitarbeiters sind abhängig von Umfang und Komplexität des jeweils zugeordneten Abschlussfeldes.

Erreichung von Prozeßroutine

Um eine Prozeßroutine bei der Abschlußerstellung zu erreichen, ist eine über einen längeren Zeitraum kontinuierliche Zuordnung von Erstellungsaufgaben auf die jeweiligen Mitarbeiter anzustreben. Bei größeren Unternehmen ist auch die Bildung von Teams mit wechselnden Erstellungsaufgaben denkbar.

D. Maßnahmen zur Effizienzsteigerung in ausgewählten Bereichen des Jahresabschlusses

I. Allgemeine Maßnahmen

1. Unterjährige Zwischenabschlüsse

Notwendigkeit von unterjährigen Zwischenabschlüssen

Insbesondere bei größeren Unternehmen bietet es sich an, unterjährig Zwischenabschlüsse (Monats-, Quartals-, Halbjahresabschlüsse) nach einheitlichen Grundsätzen zu erstellen. Dabei sollte darauf geachtet werden, daß bei der periodengerechten Erfassung von Aufwendungen und Erträgen alle für die geforderte Aussagequalität des Abschlusses notwendigen Informationen und Daten zeitnah verarbeitet werden. Dadurch können solche Sachverhalte, die ggf. Auswirkung auf den Jahresabschluß haben und die möglicherweise bilanzpolitische Maßnahmen bedingen, rechtzeitig identifiziert und die Entscheidungsträger hierüber entsprechend informiert werden.

2. Vorverlegung von Abschlußarbeiten

Vorteile der Vorverlegung

Zur Erreichung einer schnelleren Datenverfügbarkeit ist es von Vorteil, Abschlußbuchungen und die damit zusammenhängenden Abstimmarbeiten zeitlich vorzuziehen. Insbesondere der Abschluß der Nebenbuchhaltungen (Anlagen-, Debitoren-, Kreditoren-, Lager-, Lohn- und Gehaltsbuchhaltung) sollte möglichst zeitnah zum bzw. - bei sehr engen Terminvorgaben - sogar vor dem Abschlußstichtag erfolgen. Die Anforderung noch fehlender Belege (z. B. Tätigkeits- und Zeitnachweise bei laufenden Investitionsprojekten, Kassenbelege, Reisekostenabrechnungen, etc.) bzw. Rechnungen sollte daher rechtzeitig vor dem Abschlußstichtag mit restriktiver Rücklaufkontrolle im Rahmen der durch die zeitliche Planung vorgegebenen Termine erfolgen.

3. Regelmäßige Analyse der Sach- und Personenkonten

Verringerung der Fehlerquote

Zur Verringerung der Fehlerquote bei den im Rahmen der Jahresabschlussstellung anfallenden Buchungen empfiehlt sich die regelmäßige, unterjährige Analyse und Überprüfung der Sach- und Personenkonten. Hierzu kann beispielsweise - ähnlich dem Verfahren der permanenten Inventur - nach folgenden Kriterien vorgegangen werden:

- * Bewußte Auswahl:
Anzahl der Buchungstransaktionen,
Wert der Buchungstransaktionen,
auffällige Veränderungen im Periodenvergleich.
- * Zufallsauswahl nach mathematisch-statistischen Verfahren.

Die durch regelmäßige unterjährige Kontenanalysen/-kontrollen erreichbaren Fehlerreduktionen führen bei der Erstellung des Jahresabschlusses zu weniger Korrekturbuchungen und damit zu spürbaren Bearbeitungserleichterungen.

Regelmäßige Überprüfung der Notwendigkeit/Zweckmäßigkeit

Ebenfalls zweckdienlich ist es, die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit einzelner Sach- bzw. Personenkonten regelmäßig zu überprüfen. So können über einen längeren Zeitraum nicht oder nur wenig bewegte Sach- bzw. Personenkonten zusammengefaßt (Sammelkonten, Conto-pro-Diverse-Konten) oder gegebenenfalls gelöscht werden und damit eine Vereinfachung der Kontenstruktur erreicht werden.

Fortschreibung und Pflege von Konten

Weiteres Effizienzpotential ergibt sich aus der Nutzung der unterjährig aus der Fortschreibung und Pflege von Konten (insbesondere der Rückstellungskonten) gewonnenen Informationen für frühzeitige Überlegungen über bilanzpolitische Maßnahmen.

4. Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen

Grundsatz der Wesentlichkeit

Der dem anglo-amerikanischen Bilanzrecht entstammende Grundsatz der Wesentlichkeit ('Materiality') wurde im Rahmen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes in zahlreichen Vorschriften des Handelsgesetzbuches, des Aktiengesetzes, des GmbH-Gesetzes sowie des Publizitätsgesetzes übernommen. Der grundsätzliche Gedanke der Vernachlässigung von für die Bilanzadressaten nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten läßt sich für die Definition der Erstellungsarbeiten im Rahmen des Jahresabschlusses nutzen.

So können für die Erstellungsarbeiten in den einzelnen Abschlußfeldern nach sachlichen und willkürfrei festgelegten Kriterien Wesentlichkeitsmaßstäbe entwickelt werden, die - ohne den Informationsgehalt des Jahresabschlusses zu mindern - zu wesentlichen Arbeitsvereinfachungen bei der Erstellung des Abschlusses führen. Da die Auslegung von Wesentlichkeitsgrundsätzen regelmäßig im subjektiven Ermessen der beurteilenden Person liegt, sollte bei der Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen in jedem Falle ein gemeinsames Verständnis mit dem Abschlußprüfer herbeigeführt werden (**Fußnote 5**).

5. Dokumentation des Jahresabschlusses

Erstellung von Abschlußunterlagen

Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorschriften zur Dokumentation des Jahresabschlusses (vgl.z. B. §§ 238,239 HGB bzw. §§ 245 ff. AO) lassen sich durch ein strukturiertes Vorgehen bei der Erstellung und Zusammenfassung der Abschlußunterlagen erhebliche Effizienzsteigerungen erzielen. In jedem Falle sollten Art und Umfang der für Zwecke der Jahresabschlußprüfung erforderlichen Unterlagen frühzeitig mit dem Abschlußprüfer abgestimmt werden.

Vermeidung von Doppelarbeiten

Desweiteren ist bei der Erstellung von Einzelunterlagen strikt auf die Vermeidung von Doppelarbeiten zu achten. Die Aufbereitung der Unterlagen sollte daher - unter Beachtung der für die Abschlußinformation notwendigen Struktur - idealerweise durch die Stelle vorgenommen werden, die unmittelbaren Zugriff auf die Informationsquelle hat. Erhebliche Vorteile lassen sich dabei durch die Vernetzung von Datenträgern sowie durch die Erstellung von Abschlußunterlagen mit Hilfe der EDV erzielen.

Strukturierung der Jahresabschlußunterlagen

Für die Strukturierung der Jahresabschlußunterlagen empfiehlt sich eine am Gliederungsschema der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung orientierte Ablageordnung. Informationen über die rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen (z. B. Unternehmensverträge, Miet-, Pacht-, Leasing-, Darlehensverträge, Rahmenvereinbarungen) sollten in einer Dauerakte geführt werden. Wichtige Unterlagen für den Abschlußprüfer (z. B. neu abgeschlossene Verträge, Protokolle der Gesellschafterversammlungen) können - soweit möglich - bereits unterjährig in einem separaten Ordner abgelegt werden. Ein Beispiel für die Gliederung der Jahresabschlußordner zeigt **Abb. 3**.

II. Spezielle Maßnahmen

1. Anlagevermögen

Neben einem stichtagsnahen - ggf. sogar zeitlich vorgezogenen - Abschluß der Anlagenbuchhaltung sowie der regelmäßigen unterjährigen Durchführung von Abstimmungsarbeiten bietet sich - die Bilanzierung und Bewertung im Jahresabschluß betreffend - die Bildung von Festwerten für einzelne Vermögensposten an.

Zulässigkeit der Festwertbildung

Gemäß § 240 Abs. 3 HGB können Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens (sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) unter bestimmten Voraussetzungen mit einem Festwert angesetzt werden. In der Regel ist für die nach solchen Voraussetzungen gebildeten Festwerte eine Bestandsaufnahme nur alle 3 Jahre erforderlich. Mit Schreiben vom 8.3.1993 (**Fußnote 6**) hat das Bundesfinanzministerium zu den Fragen der Nachrangigkeit der Bedeutung des Wertes eines Vermögensgegenstandes als Kriterium für die Zulässigkeit der Festwertbildung Stellung genommen. Zur Beurteilung der Nachrangigkeit ist demnach auf die Bilanzsumme abzustellen. Der Gesamtwert der für einen einzelnen Festwert in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter ist für ein Unternehmen dann von nachrangiger Bedeutung, wenn er an den dem Bilanzstichtag vorangegangenen fünf Bilanzstichtagen im Durchschnitt 10 % der Bilanzsumme nicht überstiegen hat. Diese relativ großzügige Auslegung des Wesentlichkeitskriteriums bietet damit für die Bilanzierungspraxis erheblichen Spielraum für Vereinfachungen bei der Bilanzierung und Bewertung des Anlagevermögens.

2. Vorratsvermögen

a) Inventurverfahren

Zulässige Inventurverfahren

Die Aufstellung des Inventars nach § 240 Abs. 1 und 2 HGB kann auf der Grundlage unterschiedlicher Verfahren erfolgen (**Fußnote 7**). Neben dem Verfahren der körperlichen Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag (Stichtagsinventur), sind auch andere, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Inventurverfahren zulässig. Hierzu gehören insbesondere die in § 241 HGB definierten Inventurvereinfachungsverfahren (Stichprobeninventur, permanente Inventur), die eine erhebliche Reduzierung des Inventarisierungsaufwands zum Bilanzstichtag ermöglichen.

Voraussetzungen für die Stichprobeninventur

Nach § 241 Abs. 1 HGB darf die Aufstellung des Inventars (Art, Menge, Wert) auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben ermittelt werden. Voraussetzung hierfür ist, daß das gewählte Stichprobenverfahren zum einen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, zum anderen der Aussagewert des Stichprobenergebnisses dem Ergebnis einer körperlichen Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag äquivalent ist.

Voraussetzungen für die permanente Inventur

Das Verfahren der permanenten Inventur stellt eine Kombination aus buchmäßiger und körperlicher Bestandsaufnahme dar. Unter den nachfolgend dargestellten Voraussetzungen können die buchmäßig ermittelten Bestände dem Inventar zugrundegelegt werden:

- * Bestandsbuchführung einschließlich der Erfassung aller Bestandsbewegungen nach Tag, Art und Menge (belegmäßiger Nachweis),
- * zwischen dem vorhergehenden und dem neuen Inventurstichtag müssen mindestens einmal die Sollbestände laut Bestandsfortschreibung mit den Istbeständen aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme abgestimmt werden,
- * Dokumentation von Zeitpunkt, Durchführung und Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme,
- * Berichtigung der Bestandsbuchführung in Anpassung an die Ergebnisse der körperlichen Bestandsaufnahme.

Einschränkungen der permanenten Inventur

Die Anwendung der permanenten Inventur erfährt allerdings eine Einschränkung bei solchen Beständen, die besonders wertvoll sind oder die unkontrollierbarem Schwund unterliegen. Hier ist die Anwendung der permanenten Inventur unzulässig, da es insoweit an einer zuverlässigen Bestandsbuchführung (Fortschreibung) mangelt.

b) Bewertung

Ermittlung der Anschaffungs-/Herstellungskosten

Gesetzliche und pragmatische Bewertungsvereinfachungen

Die Vereinfachungsmöglichkeiten bei der Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten umfassen zum einen die gesetzlich vorgesehenen Bewertungsvereinfachungen (§ 256 HGB), zum anderen pragmatische Ansätze zur Ermittlung von einzelnen Bewertungskomponenten bei der Bestimmung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. An dieser Stelle soll lediglich auf letztere eingegangen werden. Bezüglich der Anwendung gesetzlicher Bewertungsvereinfachungen verweisen wir auf die einschlägigen Kommentierungen **(Fußnote 8)**.

Ermittlung der Bewertungskomponenten

Für die Ermittlung der Bewertungskomponenten bei der Bestimmung der handelsrechtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten kann im Falle der Berechnung der Gemeinkostenzuschläge beispielsweise auf einen zeitlich vorgezogenen Zeitraum zurückgegriffen werden, sofern unterjährig aus der Kostenrechnung des Unternehmens entsprechende Informationen verfügbar sind und die Kostenstruktur im bzw. in den Monaten vor dem Abschlußstichtag sich nicht wesentlich verändert hat.

Anwendung von Standardkostenrechnungssystemen

Bei Anwendung von Standardkostenrechnungssystemen können für die bilanzielle Bewertung des Vorratsvermögens grundsätzlich auch Normalkosten - korrigiert um kalkulatorische Kosten - angesetzt werden. Dies setzt nach h. M. jedoch voraus, daß der zugrundeliegende 'Normal'-Beschäftigungsgrad vernünftigen kaufmännischen Überlegungen **(Fußnote 9)** entspricht und die verrechneten Normalkosten unter den Istkosten liegen. Dies gilt analog für den Ansatz von Plankosten bei Anwendung von (flexiblen) Plankostenrechnungssystemen.

Anwendung pauschaler Zuschlagssätze

Die Anwendung pauschaler Zuschlagssätze, z. B. ermittelt aus dem Durchschnitt der vergangenen Jahre, kommt insbesondere bei der Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten (z. B. Warenbezugskosten, Fracht, Verpackung) bzw. Anschaffungspreisminderungen (z. B. erhaltene Boni, Skontoinanspruchnahmen) in Betracht. Aus Gründen der steuerlichen Anerkennung empfiehlt sich hierbei eine genaue Dokumentation und Nachweisführung in bezug auf die Angemessenheit der Wertansätze.

Ermittlung von Ungängigkeits-/Reichweitenabschlägen

Installation von Abwertungsroutinen

Wertabschläge auf Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens aufgrund von Ungängigkeit oder überhöhter Lagerbestände sollten mit Hilfe von DV-unterstützten Abwertungsroutinen vorgenommen werden. Auch hier ist jedoch - zur Vermeidung der steuerlichen Nichtanerkennung - auf die Dokumentation und den Nachweis der Angemessenheit der Wertabschläge unbedingt zu achten.

3. Forderungen/Verbindlichkeiten

a) Bestandsnachweis/Abstimmungsarbeiten

Unterjährige Saldenabstimmungen

Der Nachweis des Bestandes an Forderungen und Verbindlichkeiten durch OP-Listen und die Abstimmung der Forderungen bzw. Verbindlichkeiten (Haupt-/Nebenchhaltung, Saldenbestätigungen) erfordern im Regelfall umfangreiche Arbeiten zum Abschlußstichtag. Um einen termingerechten Abschluß der Personenkonten zu ermöglichen, sollten daher Abstimmungsarbeiten soweit möglich zeitlich vor den Abschlußstichtag verlagert werden. Dies gilt insbesondere für die Abstimmung von Forderungen und Verbindlichkeiten im Bereich der verbundenen Unternehmen. Zur weitgehenden Vermeidung von Abstimmungs- und Abgrenzungsproblemen empfiehlt es sich, Transaktionen mit verbundenen Unternehmen unmittelbar vor dem Stichtag nur im Ausnahmefall und mit entsprechender Informationspflicht an die Finanzbuchhaltung durchzuführen. Auch bei Drittforderungen sollten Kontenabstimmungen zeitlich vor dem Abschlußstichtag (z. B. durch eine vorgezogene Saldenbestätigungsaktion) durchgeführt werden. Dadurch lassen sich Abweichungen frühzeitig erkennen und einer zeitnahen Klärung zuführen.

Periodenabgrenzung durch Rückstellungsbildung

Um einen stichtagsnahen Abschluß der Kreditoren-Personenkonten zu gewährleisten, ist zu überlegen, ob nicht durch die Dotierung entsprechender Rückstellungen für noch nicht eingegangene Rechnungen eine sachgerechte Periodenabgrenzung erreicht werden kann. Für die Ermittlung der erforderlichen Rückstellung kann zum einen auf die zum Bilanzstichtag empfangenen Warenlieferungen und Leistungen ohne zeitkongruente Rechnungsstellung, zum anderen - insbesondere bei noch nicht abgerechneten Dienstleistungen - auf Erfahrungswerte aus der Vergangenheit zurückgegriffen werden. Die für die Periodenabgrenzung notwendigen Informationen lassen sich jedoch auch über standardisierte Abfragen bei anderen Stellenbereichen des Unternehmens in Erfahrung bringen.

b) Bewertung

Grundsatz der Einzelbewertung vs. Bewertungsvereinfachung

Der Grundsatz der Einzelbewertung von Vermögensgegenständen und Schulden zum Bilanzstichtag gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB erfordert formalrechtlich eine Einzelbetrachtung für jede einzelne Forderung bzw. Verbindlichkeit. Die - bezüglich der steuerlichen Anerkennung in jüngster Zeit in Frage gestellte - Bildung einer Pauschalwertberichtigung auf den Forderungsbestand ist eine der Ausnahmen zu diesem Grundsatz. Bei einer Vielzahl von Personenkonten, mit entsprechend aufwendiger Kontenüberwachung, sollte es aus unserer Sicht jedoch auch nicht zu beanstanden sein, wenn auf überfällige oder mit erkennbaren Ausfallrisiken behaftete Forderungen Einzelwertberichtigungen nach einer pauschalisierten Methode gebildet werden. So könnte beispielsweise die Altersstruktur der überfälligen Forderungen als Kriterium für eine pauschalisierte Einzelwertberichtigung herangezogen werden. Die Erfahrung bei vielen Unternehmen zeigt, daß die auf der Grundlage einer solchen Wertberichtigungsroutine gewonnenen Erkenntnisse durchaus als realitätsnah und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend anzusehen sind. Nichtsdestotrotz sind - vor allem zum Zwecke der steuerlichen Anerkennung eines solchen Verfahrens - eine exakte Dokumentation der tatsächlichen Forderungsausfälle sowie eine regelmäßige Überprüfung der Zweckmäßigkeit und der Angemessenheit des Verfahrens unabdingbar.

4. Rückstellungen

a) Vollständigkeit der Rückstellungen

Feststellung aller Rückstellungssachverhalte

Die Erfassung und die bilanzielle Verarbeitung von Rückstellungssachverhalten stellt wegen seiner bilanzpolitischen Bedeutung ein überaus wichtiges Segment der Jahresabschlußerstellung dar.

Die Feststellung aller zum Bilanzstichtag bekannten oder erkennbaren Rückstellungssachverhalte ist daher eine wesentliche Aufgabe im Rahmen der Abschlußarbeiten. Die dahinter sich verbergende Fragestellung hat mehrere Dimensionen. Zum einen ist für die in der Vergangenheit gebildeten Rückstellungen zu prüfen, ob der Rückstellungsgrund nach wie vor besteht bzw. ob dieser in der Zwischenzeit weggefallen ist (was nach § 249 Abs. 3 HGB zur Auflösung der Rückstellung führt). Andererseits ist für fortbestehende Rückstellungssachverhalte die Angemessenheit ihrer Dotierung aufgrund der zum Bilanzstichtag bzw. bis zur Fertigstellung des Jahresabschlusses vorliegenden Erkenntnisse oder Ereignisse zu überprüfen. Schließlich ist sicherzustellen, daß alle zum Bilanzstichtag erkennbaren Risiken und ungewissen Verbindlichkeiten im Rahmen der Abschlußerstellung vollständig erfaßt und bilanziell verarbeitet werden.

Anwendung einer Rückstellungscheckliste

Da der für die Abschlusserstellung verantwortliche Bereich des Finanz- und Rechnungswesens in der Regel nicht über einen ausreichenden Einblick in alle Risikosachverhalte des Unternehmens verfügt, ist die interne Informationsversorgung über alle Bereiche des Unternehmens, ggf. unter Einschaltung der Führungsebenen, zu gewährleisten. Hierzu ist es zweckdienlich, rechtzeitig vor dem Abschlußstichtag eine Checkliste (**vgl. z. B. Abb. 4**) der in Frage kommenden Rückstellungssachverhalte an die jeweiligen Unternehmensbereiche (verantwortlich für die Bearbeitung der Rückstellungscheckliste und die dazu gegebenen Informationen sollte der jeweilige Bereichs- bzw. Abteilungsleiter sein) zu verteilen und diese nach Rückerhalt sorgfältig auszuwerten. Im Einzelfall kann auch die Abhaltung einer die formale Abfrage ergänzenden 'Bilanzkonferenz' unter Beteiligung aller verantwortlichen Mitarbeiter des Unternehmens sinnvoll sein.

b) Standardisierung der Rückstellungsermittlung

Anwendung standardisierter Berechnungsmethoden

Bei der Ermittlung von Rückstellungsbeträgen sollte soweit als möglich und unter Nutzung der Möglichkeiten automatisierter Datenverarbeitung auf standardisierte Berechnungsmethoden zurückgegriffen werden. Insbesondere im Bereich der Personalkostenrückstellungen (Resturlaub, Überstunden, Gleitzeitguthaben, etc.) bieten sich routinisierte Berechnungsverfahren an.

c) Ermittlung der Pensionsrückstellungen auf einen vorgezogenen Stichtag

Ermittlung von Pensionsrückstellungen

Die Pensionsverpflichtungen sind grundsätzlich auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme (Feststellung der pensionsberechtigten Personen und der Höhe ihrer Pensionsansprüche) für den Bilanzstichtag zu ermitteln. In Anwendung von § 241 Abs. 3 HGB kann der für die Berechnung der Pensionsrückstellungen maßgebende Personenstand unter bestimmten Voraussetzungen auch auf einen Tag (Inventurstichtag) innerhalb von drei Monaten vor oder zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag aufgenommen werden (vgl. hierzu im Einzelnen die Anmerkungen in EStR 41 Abs. 20 zu § 6a EStG). Unter den in EStR 41 Abs. 20 genannten Voraussetzungen können die für die Bilanzierung und Bewertung der Pensionsrückstellungen notwendigen Informationen bereits vor dem Bilanzstichtag gewonnen und im Jahresabschluß frühzeitig verarbeitet werden.

5. Anhang/Lagebericht

Sicherstellung der Vollständigkeit der Pflichtangaben

Bei der Bearbeitung des Anhangs und des Lageberichts empfiehlt es sich, zur Sicherstellung der Vollständigkeit der Pflichtangaben, auf Checklisten (**Fußnote 10**) zurückzugreifen. Der Lagebericht kann dabei bereits parallel zur Durchführung der Abschlußarbeiten formuliert und inhaltlich mit der Geschäftsleitung abgestimmt werden.

III. Abstimmung mit dem Abschlußprüfer

Abstimmung von Belangen des Abschlußprüfers

Die zeitliche Planung und Organisation des Jahresabschlusses sowie die Umsetzung von Einzelmaßnahmen zur Effizienzsteigerung bei der Erstellung des Jahresabschlusses erfordern einen intensiven und zeitnahen Gedankenaustausch mit dem jeweiligen Abschlußprüfer und dem zuständigen Stadtkämmerer. Neben der Zeitplanung für die Abschlußprüfung stehen solche Fragen im Vordergrund, die die Belange des Abschlußprüfers unmittelbar betreffen, wie beispielsweise

- * die Abstimmung über Inhalt und Umfang von Vor- und Zwischenprüfungen (durch Verlagerung von Prüfungshandlungen in die Vor- bzw. Zwischenprüfung läßt sich der Zeitdruck auf die Abschlußprüfung vermindern; darüberhinaus lassen sich die Erkenntnisse aus der Prüfung des internen Kontrollsystems, die in der Regel im Rahmen von Vor- bzw. Zwischenprüfungen durchgeführt wird, bei der Festlegung von Art und Umfang substantiver Prüfungshandlungen nutzen),
- * die Festlegung von Art und Umfang der vorzubereitenden Jahresabschlußunterlagen,
- * die Festlegung des Umfangs von Saldenbestätigungen,
- * die Wahl des Inventurverfahrens und die Inventurbeteiligung des Abschlußprüfers,
- * die Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen,
- * die Gestaltung des Prüfungsberichtes.

Einbeziehung des Prüfers in die Terminplanung

Darüberhinaus ist der Abschlußprüfer frühzeitig in die Terminplanung zum Jahresabschluß einzubeziehen, so daß auftretende Terminengpässe rechtzeitig erkannt werden und ggf. gemeinsam mit dem Abschlußprüfers nach Lösungsansätzen gesucht werden kann.

IV. Maßnahmen zur Termin- und Qualitätsüberwachung

1. Terminkontrolle

Restriktive Terminkontrolle durch die verantwortlichen Mitarbeiter

Die Einhaltung der im Rahmen der zeitlichen Abschlußplanung vorgegebenen Termine und Fälligkeiten setzt eine restriktive Terminkontrolle durch die für die Aufgabenbereiche verantwortlichen Mitarbeiter voraus. Dabei sind Terminüberschreitungen und deren Ursachen von jedem Aufgabenträger umgehend an den für die Terminüberwachung verantwortlichen Mitarbeiter zu melden. Soweit sich daraus Auswirkungen auf nachfolgende Erstellungsprozesse ergeben, sind von dem für die Jahresabschlußerstellung insgesamt verantwortlichen Mitarbeiter zeitnah Steuerungsmaßnahmen zu ergreifen um eine Verschiebung der Endfälligkeiten zu vermeiden.

2. Fehleranalyse und Fehlerbehebung

Ziel der Fehlervermeidung

Die Suche nach Lösungen zur Fehlervermeidung ist ein stetiger Prozess hin zur Verbesserung der Abschlußqualität. Die während der Erstellung des Jahresabschlusses aufgetretenen Fehler sind daher auf ihre Ursachen hin zu untersuchen und durch geeignete Korrekturmaßnahmen zu beseitigen.

3. Internes/externes Benchmarking

Prozeßoptimierung durch Vergleich

Benchmarking bedeutet die Orientierung der eigenen Prozesse an den jeweils anerkanntermaßen besten Unternehmen der eigenen oder fremder Branchen. Der stetigen Verbesserung der eigenen Prozesse zur Abschlußerstellung dient daher ein regelmäßiger Vergleich mit anderen Unternehmen (innerhalb und außerhalb der eigenen Konzern-/Branchenzugehörigkeit).

4. Leistungsmessung

Kontinuierliche Prozeßoptimierung

Ein wichtiges Instrument zur Feststellung von Effizienzsteigerungen ist die regelmäßige Leistungsmessung und deren Analyse im Zeitablauf. Kriterien für die Leistungsmessung zur Überwachung und Verbesserung der Prozesse sind beispielsweise:

- * Zeitgrößen (z. B. Anzahl der Arbeitstage zur Abschlußerstellung),
- * Kostengrößen (z. B. Kosten der Finanz-/Nebenbuchhaltungen, Kosten der Abschlußerstellung),

- * Leistungsgrößen/Qualitätsmerkmale (z. B. Fehlerquote, Anzahl der Kontenbewegungen).

E. Schlußbemerkung

Notwendigkeit zur Planung und Organisation der Jahresabschlußerstellung

Durch die umfassende Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften auf den Jahresabschluß von Unternehmen der öffentlichen Hand, insbesondere der kommunalen Eigenbetriebe, hat sich das Anspruchsniveau an die Qualität der Abschlußerstellung bei diesen Unternehmen deutlich erhöht. Die gestiegenen materiellen und formellen Anforderungen bedingen eine systematische Planung und Organisation der Jahresabschlußerstellung. Da eine möglichst zeitnahe Erstellung des Jahresabschlusses sowohl im Interesse der Bilanzadressaten, als auch aufgrund gesetzlicher Bestimmungen verlangt wird, müssen die Prozesse zur Erstellung des Jahresabschlusses permanent verbessert und an die gewachsenen Anforderungen angepaßt werden.

Eine effiziente und in gleichem Maße qualitativ anspruchsvolle Jahresabschlußerstellung erfordert umfangreiche Überlegungen zur Rationalisierung, Standardisierung und Homogenisierung der Erstellungsprozesse. Die vorstehenden Ausführungen zeigen Mittel und Wege, wie sich der Prozeß der Jahresabschlußerstellung kontinuierlich verbessern und dadurch effizienter gestalten läßt.

* * *