

Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen

Handreichung für Kommunen

1. Band: Erläuterung haushaltsrechtlicher Regelungen

Inhalt

Vorwort	2
Einleitung	3
Die Reform des Haushaltsrechts	4
Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte	9
Die neue Gemeindeordnung	52
Die neue Gemeindehaushaltsverordnung	107
Die Regeln für den Übergang zur Doppik	238
Die neuen finanzstatistischen Anforderungen	253
Ausblick	265
Anlagen (in Band 2)	

Vorwort

Seit dem 1. Januar 2005 gilt im Land Nordrhein-Westfalen das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF). Damit steht fest, dass alle Kommunen des Landes bis zum Jahr 2009 ihr Rechnungswesen von der Kameralistik auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen auf der Basis der kaufmännischen doppelten Buchführung umstellen werden.

Mit der Einführung des NKF verfolgt die Landesregierung Ziele, die für die weiteren Perspektiven unserer Kommunen im Land entscheidende Bedeutung haben:

- Weitere Verbesserung der Steuerungsfähigkeit in den Kommunen durch konsequente Produktorientierung und Steuerung über Ziele und Kennzahlen
- Vom Geldverbrauchskonzept zum Ressourcenverbrauchskonzept: Förderung nachhaltiger Haushaltswirtschaft und intergenerativer Gerechtigkeit
- Mehr Transparenz im kommunalen Haushalt für die Bürgerinnen und Bürger

Um die Kommunen und Aufsichtsbehörden bei der Umstellung auf das Neue Kommunale Finanzmanagement nicht alleine zu lassen, wird das Innenministerium die Einführung des NKF auch weiterhin aktiv begleiten und unterstützen. Diese Handreichung soll dazu ein gutes Stück beitragen:

Sie bietet ihren Nutzerinnen und Nutzern eine umfassende Zusammenstellung der rechtlichen Regelungen, aber auch Erläuterungen, die für die kommunale Praxis sehr hilfreich sein werden. Die Handreichung wird - so meine Prognose - zum ständigen Begleiter für die NKF- Verantwortlichen in den Kommunalaufsichtsbehörden und in der kommunalen Praxis.

Ich bin mir sicher, dass Sie aus der Handreichung großen Nutzen ziehen werden und wünsche allen Beteiligten weiterhin viel Erfolg bei der Umsetzung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements.

Dr. Fritz Behrens
Innenminister des Landes
Nordrhein-Westfalen

Einleitung

Das Haushaltsrecht für die Kommunen in Nordrhein-Westfalen ist neu bestimmt worden. Die Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF)“ ab dem Haushaltsjahr 2005 stellt einen wichtigen Abschnitt im Prozess der Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts dar. Die neuen Regelungen des NKF orientieren sich im Wesentlichen an den heutigen Regelungen für die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug und den kaufmännischen Standards des Handelsgesetzbuches unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit nicht wichtige kommunale Besonderheiten Abweichungen erforderlich gemacht haben. Zentraler Rechnungsstoff sind die kaufmännischen Erfolgsgrößen Aufwand und Ertrag als Ergebnisgrößen im NKF. Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der kommunalen Verwaltung.

Nach mehreren Jahren der Vorbereitung der Reform des kommunalen Haushaltsrechts und der Erprobung durch die Modellstädte Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Moers und Münster, die Gemeinde Hiddenhausen sowie den Kreis Gütersloh hat der Landtag Nordrhein-Westfalen am 10.11.2004 das Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW - NKFG NRW) beschlossen, das am 01.01.2005 in Kraft getreten ist. Das Gesetz vom 16. November 2004 sowie eine Berichtigung vom 6. Januar 2005 sind im Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen 2004 auf S. 644 und in 2005 auf Seite 15 veröffentlicht worden.

Damit hat für viele Kommunen eine Zeit tiefgreifender Umstellungen begonnen. Die mit der Reform des kommunalen Haushaltsrechts verbundenen Auswirkungen werden in vielfältiger Weise das Denken und Handeln der Kommunen und ihrer Aufsichtsbehörden zukunftsbezogen beeinflussen und diese vor neue Herausforderungen stellen. Die Reform eröffnet aber auch Chancen für eine neue Zusammenarbeit aller Beteiligten in den Kommunen. Sie ermöglicht eine größere Eigenverantwortung der Kommunen sowie die Erweiterung ihrer örtlichen Handlungsspielräume und verändert auch die Tätigkeit der Kommunalaufsichtsbehörden.

Um den Kommunen und den Kommunalaufsichtsbehörden den Einstieg in das neue Haushaltsrecht zu erleichtern, ist diese Handreichung als Arbeitsunterlage erstellt worden. Ausgehend vom NKFG NRW wird darin der rechtliche Rahmen des neuen kommunalen Haushaltsrechts in seinen Grundzügen aufgezeigt. Die Ausgestaltung dieser Handreichung baut daher - wie bisher im kommunalen Haushaltsrecht - auf den Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung auf, zu denen auch die Regeln über die Aufstellung der Eröffnungsbilanz sowie die Regeln für den Übergang in das neue Rechnungswesen gehören. Wichtige Gesichtspunkte zu diesen Vorschriften werden vorgestellt. Außerdem werden diese haushaltsrechtlichen Grundlagen um Hinweise zu den künftigen finanzstatistischen Anforderungen ergänzt.

Die Handreichung soll eine Hilfestellung für die praktische Arbeit vor Ort sowie für die Arbeit der Aufsichtsbehörden bieten. Sie stellt eine einmalige Starthilfe des Landes für die Umstellung der Kommunen auf das NKF dar. Die Handreichung soll und kann deshalb nicht umfassend Antworten auf alle Fragen zu den neuen haushaltsrechtlichen Anforderungen geben. Sie soll den Leser anregen, sich weitere Kenntnisse über das neue Haushaltsrecht, insbesondere auch über die doppelte Buchführung und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, zu verschaffen. Außerdem soll sie dazu beitragen, die Zusammenarbeit zwischen den Kommunen und ihren Aufsichtsbehörden zu stärken, um gemeinsam die erforderlichen Rahmenbedingungen für das örtliche Handeln zu schaffen.

Die Reform des Haushaltsrechts

1. Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts

Die Kommunen in Nordrhein-Westfalen und in vielen anderen Ländern haben Anfang der 90er Jahre unter dem Begriff „Neue Steuerungsmodelle“ eine Reform ihrer Verwaltungen eingeleitet. Die bisherige „Input-Steuerung“ durch eine Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen wurde vielfach durch auf eine „Output-Steuerung“ nach Zielen für die gemeindlichen Dienstleistungen umgestellt. Diese neue Steuerung auf der Grundlage eines Geldverbrauchskonzeptes ist kurze Zeit später als unzureichend bewertet und eine Umstellung auf ein Ressourcenverbrauchskonzept gefordert worden. Aus der Erkenntnis in den Kommunen, dass das kamerale Haushalts- und Rechnungswesen die für die neue Verwaltungssteuerung erforderlichen Informationen über Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch nur unzureichend darstellt, erschloss sich die Notwendigkeit für eine grundlegende Reform des kommunalen Haushaltsrechts.

In einem Positionspapier des Innenministeriums Nordrhein-Westfalens sind bereits im Jahre 1999 die Eckpunkte einer Reform des kommunalen Haushaltsrechts skizziert worden. Das dort erstmals so genannte „Neue kommunale Finanzmanagement (NKF)“ bereitete den Boden für eine Reform im gesamten Land. Bereits frühzeitig sprach sich das Land damit zugleich gegen ein Optionsmodell aus, das jeder einzelnen Gemeinde die Wahl zwischen einem (erweiterten) kameralistischen und dem doppischen Rechnungswesen lässt. Ein Parallelbetrieb zweier gemeindlicher Rechnungswesen führt zu hohem, vermeidbarem Doppelaufwand, zu mangelnder interkommunaler Vergleichbarkeit und erschwert auch die Arbeit der Aufsichtsbehörden der Kommunen.

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts wird durch die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Kommunen in Nordrhein-Westfalen umgesetzt. Damit besteht ein Gemeindehaushaltsrecht nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung, das wesentliche Vorteile gegenüber dem bisherigen kameralistischen System hat. Die Ausrichtung der kommunalen Finanzpolitik auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Die bisherige kameralistische Erfassung von Ausgaben und Einnahmen reicht dazu nicht aus. Das neue Rechnungssystem erfasst hingegen über Aufwendungen und Erträge das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und bildet den tatsächlichen Werteverzehr über Abschreibungen vollständig ab. So ist den Kommunen erstmals die Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich.

Erstmalig erlangen die Kommunen durch eine gemeindliche Bilanz einen vollständigen Überblick über ihr Vermögen und ihre Schulden. Um eine komplexe Organisation wie eine Gemeinde nach wirtschaftlichen Grundsätzen führen zu können, ist eine entsprechend aussagekräftige und damit steuerungsrelevante Informationsbasis unabdingbar. Aufgrund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen Kommunen heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Dabei wird der städtische Kernhaushalt kameral geführt, die Tochterorganisationen hingegen rechnen kaufmännisch, so dass getrennte Zahlenwerke vorliegen, die nicht kompatibel sind. Ein einheitliches nach kaufmännischen Grundsätzen ausgerichtetes kommunales Rechnungswesen ist unter diesen Umständen notwendig, um einen Gesamtüberblick über das gemeindliche Vermögen zu gewinnen. Dies soll der gesetzlich vorgesehene Gesamtabschluss ermöglichen.

Durch das NKF wird das Wirtschaften in den Kommunen aber auch transparenter. Die Verwaltungen der Kommunen sind dem Rat sowie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich, wie sie die zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel einsetzen. Dadurch werden nicht nur verwaltungsintern, sondern auch für den Rat neue Steuerungspotentiale eröffnet, die den Kommunen eine effizientere Wahrnehmung ihrer Aufgaben ermöglichen. Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts bringt das Erfordernis einer Vereinbarung messbarer Ziele und Kennzahlen oder die Einführung des Produkthaushalts und einer Kosten- und Leistungsrechnung mit sich, die helfen sollen, bessere Grundlagen für die konkreten Entscheidungen vor Ort zu erhalten. Auch für die Bürgerinnen und Bürger wird das doppische Haushalts- und Rechnungswesen daher einen wesentlichen Gewinn an Informationen bringen, der zu einer verstärkten Beteiligung genutzt werden kann. Für

die Verwaltung bedeutet NKF einen qualitativen Sprung nach vorne. Für jede Kommune bedeutet es eine Stärkung ihrer Selbstverwaltung.

2. Das „Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in NRW“

Als erstes Bundesland gab Nordrhein-Westfalen im Jahre 1994 durch die Experimentierklausel des § 126 Gemeindeordnung den Kommunen die Möglichkeit, eigenständig neue Steuerungsmodelle zu erproben. Zahlreiche Kommunen haben diese Möglichkeit genutzt und vor allem mit Hilfe der Freistellung von einzelnen haushaltsrechtlichen Bestimmungen neue Wege zur Steuerung ihrer Verwaltungen beschritten.

Da sich zunehmend die Einsicht durchsetzte, die Ziele seien nur durch eine grundlegende Reform des Haushalts- und Rechnungswesens der Kommunen zu erreichen, initiierte das Land Nordrhein-Westfalen im Jahre 1999 das „Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in NRW“. In der ersten Projektphase von Juli 1999 bis Juni 2000 erarbeiteten die Städte Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Moers und Münster, die betriebswirtschaftliche Konzeption für ein neues kommunales Haushaltswesen auf der Basis kaufmännischer Grundsätze unter Einführung der doppelten Buchführung. In der zweiten Projektphase von Juli 2000 bis Juni 2003 wurde das Konzept in den eigenen Verwaltungen dieser Modellkommunen erprobt. Zu diesem Zweck ist das Team um den Kreis Gütersloh und die Gemeinde Hiddenhausen verstärkt worden. Somit bildete die Gruppe der sieben Modellkommunen einen aussagekräftigen Querschnitt der Kommunen in NRW nach Größe, Art und Organisation ab, der eine gute Grundlage für die Akzeptanz durch die anderen Kommunen schaffte.

Eine weitere Besonderheit dieses bundesweit einzigen Projektes in dieser Größenordnung lag darin, dass mit ihm ein eigener prozessorientierter Ansatz zur administrativen Umsetzung von Reformvorhaben entwickelt wurde. Als künftige Normadressaten wirkten die Kommunen von Anfang an der Erarbeitung und Erprobung der Reform des kommunalen Haushaltsrechts mit. Dabei prägten die Entwürfe kommunaler Praktiker und nicht etwa Vorgaben der Landesverwaltung das Konzept, auch wenn die Aufsichtsbehörden der Kommunen das Projekt begleiteten. Im Laufe des Erprobungsprozesses entwickelten die Modellkommunen das NKF-Konzept stetig weiter und optimierten es. Zum Ende des Modellprojekts legten die Modellkommunen zusammen mit einem Abschlussbericht ein abgerundetes, aber auch vereinfachtes und schlankes NKF-Konzept vor, das von allen sieben Modellkommunen gemeinsam getragen wird. Das NKF-Konzept der Modellkommunen übernimmt nicht ungeprüft das kaufmännische Rechnungswesen der Privatwirtschaft, sondern trägt den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte Rechnung. Kommunen haben einen öffentlichen Auftrag, sie arbeiten mit öffentlichen Geldern. Dies bringt besondere Verantwortung für die Handelnden mit sich. Das Ergebnis des Modellprojekts ist ein kaufmännisch geprägtes, kommunales Rechnungswesen, das seine Umsetzungsfähigkeit bereits unter Beweis gestellt hat.

Von Beginn des Modellprojekts an wurde als gemeinsames Ziel zwischen dem Innenministerium und den Modellkommunen vereinbart, aus der kommunalen Praxis heraus Regelungsvorschläge für den Gesetzgeber zu erarbeiten. Die wesentlichen Erkenntnisse aus dem Modellprojekt wurden transparent gemacht und zeitnah veröffentlicht, so dass die öffentliche Diskussion lange vor Beginn des Gesetzgebungsverfahrens einsetzte. Der Abschlussbericht des Modellprojekts enthält die Kernaussage: „Das NKF funktioniert. Die Doppik sei das richtige betriebswirtschaftliche Betriebssystem für eine moderne leistungsfähige Kommunalverwaltung.“ Die Modellkommunen sehen im neuen Rechnungswesen für ihre Verwaltung mehr als einen Wechsel des Rechnungsstils. Sie betonen die Notwendigkeit, die Informationen, die das NKF bietet, aktiv für die Steuerung in den Kommunen zu nutzen. Der Abschlussbericht enthält aber nicht nur konzeptionelle Eckpunkte für die Reform des Gemeindehaushaltsrechts, sondern darüber hinaus ausformulierte Regelungsvorschläge für die Novellierung der gesetzlichen Regelungen im Zuge der flächendeckenden Einführung des NKF. Diese Vorschläge wurden sorgfältig ausgewertet und prägten die Erarbeitung der vorliegenden Regelungstexte entscheidend mit. Die kommunalen Spitzenverbände begleiteten diesen Reformprozess sachkundig und engagiert, indem sie eigene Arbeitsgruppen zum doppischen Rechnungswesen einrichteten, die kontinuierlich in die aktuelle Sachdiskussion einbezogen waren.

3. Bisherige länderübergreifende Reformschritte

Die Innenministerkonferenz hatte durch Beschluss vom 6. Mai 1994 den Kommunen die Bereitschaft der Länder zugesichert, sie bei ihren Reformvorhaben zu unterstützen. Gleichzeitig wurde die Absicht der Länder bekräftigt,

die länderübergreifende Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts auch in Zukunft sicherzustellen und die Reformbemühungen zwischen den Ländern abzustimmen. Zur Durchführung der Reformarbeiten setzte die Innenministerkonferenz mit Beschluss vom 8. Mai 1998 den nichtständigen Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ ein, der beauftragt wurde, für die notwendigen Neuregelungen Musterentwürfe zu erarbeiten. Die kommunalen Spitzenverbände waren an diesem Unterausschuss beteiligt.

Mit Beschluss vom 11. Juni 1999 billigte die Innenministerkonferenz die vom Unterausschuss erarbeitete „Konzeption zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts“. Kern dieser Konzeption war das Ziel, den Kommunen zu ermöglichen, vom bisherigen Geldverbrauchs-konzept, das in erster Linie die Bewirtschaftung von Einnahmen und Ausgaben nachweist, zu einem Ressourcenverbrauchs-konzept überzugehen, das den zur Bereitstellung der Verwaltungsleistungen notwendigen Ressourcenaufwand und das Ressourcenaufkommen nachweist. Nach der Konzeption sollte dieses Ziel auf zwei Wegen verwirklicht werden, durch Weiterentwicklung des bisherigen Haushaltsrechts und durch Bereitstellung eines neuen Haushaltsrechts auf der Grundlage der doppelten Buchführung. Die Länder sollten dann selbst entscheiden, ob sie beide Regelsysteme mit einem Wahlrecht der Kommunen einführen oder ob sie mit einer angemessenen Übergangsfrist den obligatorischen Übergang auf ein neues Haushaltsrecht nach dem System der doppelten Buchführung oder der erweiterten Kameralistik vorsehen.

Auf dieser Grundlage erarbeitete der Unterausschuss zuerst Eckpunkte für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts, welche durch die Innenministerkonferenz mit Beschluss vom 24. November 2000 gebilligt wurden. Anschließend wurden u.a. Leittexte für ein neues kommunales Haushaltsrecht auf der Grundlage der doppelten Buchführung (Doppik) entwickelt. Diese Leittexte stellen Regelungsvorschläge dar, die für länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede in den Ländern Raum lassen. Gleichwohl sollen die länderspezifischen Abweichungen nicht die Grundzüge der Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts in Frage stellen. Die Innenministerkonferenz billigte mit Beschluss vom 21. November 2003 diese Leittexte.

Der Leittext für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen enthält folgende Grundlagen: Der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen wird durch die Erfassung von Aufwendungen und Erträgen, anstatt von Ausgaben und Einnahmen, vollständig dargestellt. Es besteht ein Drei-Komponenten-Rechnungssystem aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz, unter Berücksichtigung des kaufmännischen Rechnungssystems und der Erfordernisse der Kommunen. Eine Konsolidierung der Jahresabschlüsse für den Kernhaushalt der Gemeinde und der Abschlüsse der ausgegliederten kommunalen Eigenbetriebe, Unternehmen in Gesellschaftsform und sonstiger von der Gemeinde beherrschter Einrichtungen zu einem Gesamtabschluss ist vorgesehen.

In die Leittexte haben die Ergebnisse aus den Doppik-Modellprojekten in den Ländern Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen Eingang gefunden. Die Vorschriften des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements in Nordrhein-Westfalen sind mit den von der Innenministerkonferenz beschlossenen Leittexten in vollem Umfang vereinbar. Sie sind vielfach Vorbild für die Gestaltung des neuen kommunalen Haushaltsrechts für die Kommunen in den anderen Ländern.

4. Wesentliche Änderungen gegenüber der bisherigen Kameralistik

Die entscheidende Neuerung gegenüber der Kameralistik ist der Schritt von einem Geldverbrauchs-konzept hin zu einem Ressourcenverbrauchs-konzept. Bislang wurden im kommunalen Rechnungswesen lediglich die Einnahmen und Ausgaben erfasst, d.h. die Erhöhungen und Verminderungen des Geldvermögens. Künftig stellen die Erträge und Aufwendungen die zentralen Steuerungsgrößen im Neuen Kommunalen Finanzmanagement dar. Betrachtet werden somit die Veränderungen des kommunalen Eigenkapitals, ein Ansatz, der wesentlich transparenter als bislang über die Ergebnisrechnung und die Bilanz das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde abbildet. So wird der vollständige Werteverzehr durch Abschreibungen offen gelegt und berücksichtigt.

Mit der Entscheidung für das Neue Kommunale Finanzmanagement ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Kommunen getroffen worden. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben des Rechnungswesens der Kommunen dem nicht entgegenstehen. Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und

Rechenschaftsinstrument in der kommunalen Verwaltung. Auf dieser Grundlage ist ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt worden, das sich für die Planung, Bewirtschaftung und den Abschluss in den Kommunen auf drei Bestandteile stützt:

1. Der Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung:

Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung und beinhaltet die Aufwendungen und Erträge. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan wichtigster Bestandteil des neuen Haushalts. Das in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis (der Überschuss der Erträge über die Aufwendungen oder der Fehlbetrag) geht in die Bilanz ein und bildet unmittelbar die Veränderung des Eigenkapitals der Kommune ab. Das Jahresergebnis umfasst die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und -erträge sowie außerordentliche Aufwendungen und Erträge und bildet den Ressourcenverbrauch der Kommune somit umfassend ab.

2. Die Bilanz:

Sie ist Teil des neuen Jahresabschlusses und weist das Vermögen und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach. Grundlage der Bilanz ist die Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens. Die Regeln für Ansatz und Bewertung (Bilanzierung) orientieren sich dabei an den kaufmännischen Normen. Auf der Aktivseite der kommunalen Bilanz befinden sich in enger Anlehnung an das HGB das Anlage- und Umlaufvermögen der Kommune. Auf der Passivseite werden das Eigenkapital sowie Rückstellungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die besondere Struktur der kommunalen Bilanz spiegelt die kommunalen Besonderheiten, z.B. durch die Abbildung des Infrastrukturvermögens (Straßen etc.), wider.

3. Der Finanzplan und die Finanzrechnung:

Sie beinhalten alle Einzahlungen und Auszahlungen. Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde in der Bilanz ab. Die Pflicht zur Aufstellung des Finanzplans bzw. der Finanzrechnung ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet und knüpft im Übrigen an internationale Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften an.

Im kommunalen Haushaltsplan werden der Ergebnis- und der Finanzplan, die die entsprechenden Rechengrößen auf der Ebene der gesamten Kommune abbilden, jeweils in Teilergebnis- bzw. Teilfinanzpläne untergliedert. Diese werden zusammengefasst und sind produktorientiert nach Produktbereichen als Teilpläne im Haushaltsplan enthalten. Dafür ist eine Mindestgliederung in 17 Produktbereichen verbindlich vorgegeben, so dass ergänzend in diesen 17 Teilplänen aussagekräftige Informationen über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben, z.B. Schulträgeraufgaben, soziale Hilfen etc., enthalten sind. Eine noch weitergehende Bildung von Teilplänen als Untergliederung der im Haushaltsplan enthaltenen Produktbereiche nach Produktgruppen oder Produkten oder nach der Organisationsgliederung der Verwaltung (Untergliederung nach Verantwortungsbereichen) ist den Kommunen nach ihren örtlichen Bedürfnissen freigestellt. Dabei sind in diesen Teilplänen die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Ziele sowie ggf. die interne Leistungsverrechnung abzubilden.

Als zusätzliches Instrument zur verbesserten Steuerung des Verwaltungshandelns soll eine Kosten- und Leistungsrechnung in den Kommunen geführt werden, deren Ausgestaltung sie selbst bestimmen können.

Das Konzept des Haushaltsausgleichs wird im Neuen Kommunalen Finanzmanagement der Ausrichtung auf den Ressourcenverbrauch angepasst. Der Haushalt ist dann ausgeglichen, wenn der Ergebnisplan ausgeglichen ist, also wenn die Erträge die Aufwendungen decken. Übersteigen die Aufwendungen die Erträge, so verringert sich das kommunale Eigenkapital. Ein verbindlich festgelegter Teil des in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals kann als Ausgleichsrücklage bestimmt werden, die von der Gemeinde zum Ausgleich eines Fehlbedarfs in Anspruch genommen werden darf. In diesem Fall gilt der Haushalt als ausgeglichen. Durch Zuführung von Jahresüberschüssen kann die Ausgleichsrücklage wieder aufgefüllt werden.

Ein nicht ausgeglichener Haushalt hat zunächst eine Genehmigungspflicht wegen der Verringerung des Eigenkapitals zur Folge. Ist die Verringerung des Eigenkapitals erheblich oder länger andauernd oder droht gar die Überschuldung der Gemeinde so hat diese ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen. Das Eigenkapital darf nicht aufgezehrt werden, das heißt, die Kommune darf sich nicht überschulden.

Viele Kommunen haben in den vergangenen Jahren Aufgabenbereiche ausgegliedert und verfügen über zahlreiche Tochterorganisationen (verbundene Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen). Durch den Gesamtabschluss wird erstmals eine Konsolidierung von Jahresabschlüssen der Kernverwaltung mit allen Tochterorganisationen erreicht. So wird ein Gesamtüberblick über die vollständige Ertrags- und Finanzsituation der Kommune möglich. Die Erstellung des Gesamtabschlusses orientiert sich an den privatwirtschaftlichen Regelungen zur Konzernrechnungslegung. Der erste Gesamtabschluss ist jedoch nicht gleichzeitig mit der Umstellung des Kernhaushaltes auf das Neue Kommunale Finanzmanagement vorzulegen, sondern spätestens zu dem im NKF - Gesetz bestimmten Stichtag. Außerdem ist für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ein Stichtag bestimmt, zu dem diese spätestens aufgestellt sein muss, und für die Umstellung des Kernhaushaltes auf das NKF eine Übergangszeit vorgesehen.

Die gesamten neuen haushaltsrechtlichen Regelungen lassen die Rechte der Gemeindeorgane unangetastet. Daher sind etwa Vorschriften aus der kameralen Bewirtschaftung des Haushalts, das Budgetrecht oder die Aufstellung und Beschlussfassung über den Haushaltsplan weitgehend unverändert übernommen worden.

5. Auswirkungen auf die Kommunen

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

Die Einführung des neuen Rechnungswesens bringt für die Kommunen einen einmaligen Umstellungsaufwand mit sich. In der Umstellungsphase ist in der Gemeinde Personal für die Einführung der neuen Systeme bereitzustellen. Wenn bereits eine Kostenrechnung oder eine Anlagenbuchführung vorhanden ist oder andere Einzelbestandteile der Reform in der Gemeinde schon umgesetzt sind, mindert sich der Aufwand. Die Kommunen haben auch für die Schulung der Mitarbeiter Mittel vorzusehen, ebenso wie für die IT-Unterstützung der Prozesse, wobei viele Kommunen bereits über eine „NKF-fähige Software“ verfügen. Der entstehende Aufwand ist nach den Erkenntnissen aus der Erprobung sowie aus Umfragen unter den Kommunen leistbar. Wichtig ist, dass der Aufwand im Wesentlichen nur einmal im Zuge der Umstellung anfällt. Im laufenden Betrieb ist das NKF nach bisherigen Schätzungen im Ergebnis nicht aufwändiger als ein vergleichbares kamerales System. Mit den Investitionen, die für die Umstellung auf das NKF getätigt werden, schaffen die Kommunen sich ein leistungsfähiges, zukunftssicheres Rechnungswesen. Sofern sie die sich eröffnenden Steuerungspotentiale nutzen, wird der dauerhafte Ertrag aus den Effizienzvorteilen den einmaligen Aufwand der Umstellung überwiegen.

Die kommunalen Spitzenverbände in Nordrhein-Westfalen tragen das Reformvorhaben zur Einführung eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens auf der Grundlage der Doppik mit. Sie begrüßen dies und haben sich dafür ausgesprochen, zeitnah im Anschluss an das durchgeführte Modellprojekt klare rechtliche Regelungen zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements zu treffen und die gesetzlichen Regelungen im Rahmen des neuen Gemeindehaushaltsrechts auf Mindeststandards zu begrenzen.

Mit dem Gesetzesbeschluss des Landtags Nordrhein-Westfalen zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für die Kommunen in Nordrhein-Westfalen wurden ihnen Freiräume zur individuellen Gestaltung und Anpassung ihrer Haushaltswirtschaft an die örtlichen Erfordernisse ermöglicht. Diese sichern den Kommunen den Aufbau eines handhabbaren und der jeweiligen Größenklasse adäquaten Rechnungswesens und sie begrenzen den Einführungsaufwand.

Wegen der noch fehlenden praktischen Erfahrungen aller Gemeinden in Nordrhein-Westfalen, aus denen sich vertiefte Erkenntnisse über die Anwendbarkeit der getroffenen gesetzlichen Regelungen ergeben werden, sind die Auswirkungen der Einführung eines „doppischen Kommunalhaushalts“ nach vier Jahren nach In-Kraft-Treten des Gesetzes durch die Landesregierung unter Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände sowie der Fachverbände zu überprüfen. Dadurch können Erfahrungen aus der flächendeckenden Umsetzung der Reform genutzt werden, um das beschlossene neue kommunale Haushaltsrecht gegebenenfalls zu optimieren.

Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte

1. Gemeindeordnung

- § 41 Zuständigkeiten des Rates
- § 59 Hauptausschuss, Finanzausschuss und Rechnungsprüfungsausschuss
- § 70 Verwaltungsvorstand
- § 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze
- § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung
- § 78 Haushaltssatzung
- § 79 Haushaltsplan
- § 80 Erlass der Haushaltssatzung
- § 81 Nachtragssatzung
- § 82 Vorläufige Haushaltsführung
- § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen
- § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung
- § 85 Verpflichtungsermächtigungen
- § 86 Kredite
- § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte
- § 88 Rückstellungen
- § 89 Liquidität
- § 90 Vermögensgegenstände
- § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung
- § 92 Eröffnungsbilanz
- § 93 Finanzbuchhaltung
- § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung
- § 95 Jahresabschluss
- § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung
- § 97 Sondervermögen
- § 98 Treuhandvermögen (*ist zur Vollständigkeit enthalten*)
- § 99 Gemeindegliedervermögen (*ist zur Vollständigkeit enthalten*)
- § 100 Örtliche Stiftungen (*ist zur Vollständigkeit enthalten*)
- § 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk
- § 102 Örtliche Rechnungsprüfung
- § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung
- § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung
- § 105 Überörtliche Prüfung
- § 106 Jahresabschlussprüfung der Eigenbetriebe
(§§ 107 bis 115 sind nicht abgedruckt)
- § 116 Gesamtabschluss
- § 117 Beteiligungsbericht
- § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

§ 41

Zuständigkeiten des Rates

(1) Der Rat der Gemeinde ist für alle Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zuständig, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt. Die Entscheidung über folgende Angelegenheiten kann der Rat nicht übertragen:

- a) die allgemeinen Grundsätze, nach denen die Verwaltung geführt werden soll,
- b) die Wahl der Mitglieder der Ausschüsse und ihrer Vertreter,

- c) die Wahl der Beigeordneten,
- d) die Verleihung und die Entziehung des Ehrenbürgerrechts und einer Ehrenbezeichnung,
- e) die Änderung des Gemeindegebiets, soweit nicht in diesem Gesetz etwas anderes bestimmt ist,
- f) den Erlass, die Änderung und die Aufhebung von Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen,
- g) abschließende Beschlüsse im Flächennutzungsplanverfahren und abschließende Satzungsbeschlüsse auf der Grundlage des Baugesetzbuchs und des Maßnahmengesetzes zum Baugesetzbuch,
- h) den Erlass der Haushaltssatzung und des Stellenplans, die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes, die Zustimmung zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen sowie zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen, die Festlegung von Wertgrenzen für die Veranschlagung und Abrechnung einzelner Investitionsmaßnahmen,
- i) die Festsetzung allgemein geltender öffentlicher Abgaben und privatrechtlicher Entgelte,
- j) die Feststellung des Jahresabschlusses und die Entlastung sowie die Bestätigung des Gesamtabschlusses,
- k) die teilweise oder vollständige Veräußerung oder Verpachtung von Eigenbetrieben, die teilweise oder vollständige Veräußerung einer Beteiligung an einer Gesellschaft oder anderen Vereinigungen des privaten Rechts, die Veräußerung eines Geschäftsanteils an einer eingetragenen Kreditgenossenschaft sowie den Abschluss von anderen Rechtsgeschäften im Sinne des § 111 Abs. 1 Satz 1,
- l) die Errichtung, Übernahme, Erweiterung, Einschränkung und Auflösung von Anstalten des öffentlichen Rechts gemäß § 114a, öffentlichen Einrichtungen und Eigenbetrieben, die erstmalige Beteiligung sowie die Erhöhung einer Beteiligung an einer Gesellschaft oder anderen Vereinigungen in privater Rechtsform, den Erwerb eines Geschäftsanteils an einer eingetragenen Kreditgenossenschaft,
- m) die Umwandlung der Rechtsform von Anstalten des öffentlichen Rechts gemäß § 114a, öffentlichen Einrichtungen und Eigenbetrieben sowie die Umwandlung der Rechtsform von Gesellschaften, an denen die Gemeinde beteiligt ist, soweit der Einfluss der Gemeinde (§ 63 Abs. 2 und § 113 Abs. 1) geltend gemacht werden kann,
- n) die Umwandlung des Zwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von Stiftungen einschließlich des Verbleibs des Stiftungsvermögens,
- o) die Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in freies Gemeindevermögen sowie die Veränderung der Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen,
- p) die Übernahme von Bürgschaften, den Abschluss von Gewährverträgen und die Bestellung sonstiger Sicherheiten für andere sowie solche Rechtsgeschäfte, die den vorgenannten wirtschaftlich gleichkommen,
- q) die Bestellung und Abberufung der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie die Erweiterung der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung über die Pflichtaufgaben hinaus,
- r) die Genehmigung von Verträgen der Gemeinde mit Mitgliedern des Rates, der Bezirksvertretungen und der Ausschüsse sowie mit dem Bürgermeister und den leitenden Dienstkräften der Gemeinde nach näherer Bestimmung der Hauptsatzung,
- s) die Übernahme neuer Aufgaben, für die keine gesetzliche Verpflichtung besteht,
- t) die Festlegung strategischer Ziele unter Berücksichtigung der Ressourcen.

(2) Im übrigen kann der Rat die Entscheidung über bestimmte Angelegenheiten auf Ausschüsse oder den Bürgermeister übertragen. Er kann ferner Ausschüsse ermächtigen, in Angelegenheiten ihres Aufgabenbereichs die Entscheidung dem Bürgermeister zu übertragen.

(3) Geschäfte der laufenden Verwaltung gelten im Namen des Rates als auf den Bürgermeister übertragen, soweit nicht der Rat sich, einer Bezirksvertretung oder einem Ausschuss für einen bestimmten Kreis von Geschäften oder für einen Einzelfall die Entscheidung vorbehält.

§ 59

Hauptausschuss, Finanzausschuss und Rechnungsprüfungsausschuss

- (1) Der Hauptausschuss hat die Arbeiten aller Ausschüsse aufeinander abzustimmen.
- (2) Der Finanzausschuss bereitet die Haushaltssatzung der Gemeinde vor und trifft die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen, soweit hierfür nicht andere Ausschüsse zuständig sind.
- (3) Der Rechnungsprüfungsausschuss prüft den Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde. Er bedient sich hierbei der örtlichen Rechnungsprüfung. Soweit eine solche nicht besteht, kann er sich Dritter gem. § 103 Abs. 5 bedienen.

(4) Werden der Jahresabschluss, der Gesamtabchluss, der Lagebericht oder der Gesamtlagebericht nach Vorlage des Prüfungsberichts geändert, so hat der Rechnungsprüfungsausschuss diese Unterlagen erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert. Über das Ergebnis der Prüfung ist dem Rat zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen.

§ 70

Verwaltungsvorstand

(1) Sind hauptamtliche Beigeordnete bestellt, bilden sie zusammen mit dem Bürgermeister und dem Kämmerer den Verwaltungsvorstand. Der Bürgermeister führt den Vorsitz.

(2) Der Verwaltungsvorstand wirkt insbesondere mit bei

- a) den Grundsätzen der Organisation und der Verwaltungsführung,
- b) der Planung von Verwaltungsaufgaben mit besonderer Bedeutung,
- c) der Aufstellung des Haushaltsplans, unbeschadet der Rechte des Kämmerers,
- d) den Grundsätzen der Personalführung und Personalverwaltung,
- e) der Konzeption der Kosten- und Leistungsrechnung.

(3) Der Bürgermeister ist verpflichtet, zur Erhaltung der Einheitlichkeit der Verwaltungsführung regelmäßig den Verwaltungsvorstand zur gemeinsamen Beratung einzuberufen.

(4) Bei Meinungsverschiedenheiten entscheidet der Bürgermeister. Die Beigeordneten sind berechtigt, ihre abweichenden Meinungen in Angelegenheiten ihres Geschäftsbereichs dem Hauptausschuss vorzutragen. Dieses haben sie dem Bürgermeister vorab mitzuteilen.

8. Teil

Haushaltswirtschaft

§ 75

Allgemeine Haushaltsgrundsätze

(1) Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Die Haushaltswirtschaft ist wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. Dabei ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen.

(2) Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein. Er ist ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Die Verpflichtung des Satzes 1 gilt als erfüllt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden können.

(3) Die Ausgleichsrücklage ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Sie kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals gebildet werden, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen. Die Höhe der Einnahmen nach Satz 2 bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei Haushaltsjahre, die dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangehen. Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Abs. 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Betrag erreicht hat.

(4) Wird bei der Aufstellung der Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen, bedarf dies der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung gilt als erteilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der Gemeinde eine andere Entscheidung trifft. Die Genehmigung kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. Sie ist mit der Verpflichtung, ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, zu verbinden, wenn die Voraussetzungen des § 76 Abs. 1 vorliegen.

(5) Weist die Ergebnisrechnung bei der Bestätigung des Jahresabschlusses gem. § 95 Abs. 3 trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen aus, so hat die Gemeinde dies der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Die Aufsichtsbehörde kann in diesem Fall Anordnungen treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen. §§ 123 und 124 gelten sinngemäß.

(6) Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen.

(7) Die Gemeinde darf sich nicht überschulden. Sie ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird.

§ 76 Haushaltssicherungskonzept

(1) Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist, wenn bei der Aufstellung des Haushalts

1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder
2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern oder
3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.

Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Abs. 3.

(2) Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung kann nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 wieder erreicht wird. Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.

§ 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung

(1) Die Gemeinde erhebt Abgaben nach den gesetzlichen Vorschriften.

(2) Sie hat die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Finanzmittel

1. soweit vertretbar und geboten aus speziellen Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen,
2. im Übrigen aus Steuern

zu beschaffen, soweit die sonstigen Finanzmittel nicht ausreichen.

(3) Die Gemeinde darf Kredite nur aufnehmen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre.

§ 78 Haushaltssatzung

(1) Die Gemeinde hat für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen.

(2) Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung

1. des Haushaltsplans
 - a) im Ergebnisplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres,

- b) im Finanzplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres,
 - c) unter Angabe der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen (Kreditermächtigung),
 - d) unter Angabe der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (Verpflichtungsermächtigungen),
 - 2. der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage,
 - 3. des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung,
 - 4. der Steuersätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind,
 - 5. des Jahres, in dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist.
- Sie kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen.

(3) Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr. Sie kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.

(4) Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr, soweit für einzelne Bereiche durch Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist.

§ 79 Haushaltsplan

(1) Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich

- 1. anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen,
- 2. entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen,
- 3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.

Die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde bleiben unberührt.

(2) Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in Teilpläne zu gliedern. Das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 ist Teil des Haushaltsplans; der Stellenplan für die Beamten, Angestellten und Arbeiter ist Anlage des Haushaltsplans.

(3) Der Haushaltsplan ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Er ist nach Maßgabe dieses Gesetzes und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung verbindlich. Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.

§ 80 Erlass der Haushaltssatzung

(1) Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorgelegt.

(2) Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zu. Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

(3) Nach Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat ist diese unverzüglich bekannt zu machen und während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. In der öffentlichen Bekanntgabe ist eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwohner oder Abgabepflichtige gegen den Entwurf Einwendungen erheben können und die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen zu erheben sind. Die Frist für die Erhebung von Einwendungen ist so festzusetzen, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann.

(4) Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist vom Rat in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen. In der Beratung des Rates kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten.

(5) Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. Die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist verkürzen oder verlängern. Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden.

(6) Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist im Anschluss an die öffentliche Bekanntgabe bis zum Ende der Auslegung des Jahresabschlusses gem. § 96 Abs. 2 zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

§ 81

Nachtragssatzung

(1) Die Haushaltssatzung kann nur durch Nachtragssatzung geändert werden, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschließen ist. Für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

(2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn

1. sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann,
2. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen,
3. Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.

Dies gilt nicht für überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.

(3) Absatz 2 Nrn. 2 und 3 findet keine Anwendung auf

1. geringfügige Investitionen und Instandsetzungen an Bauten, die unabweisbar sind,
2. Umschuldung von Krediten für Investitionen.

(4) Im Übrigen kann, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, der Rat die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sperren. Er kann seine Sperre und die des Kämmerers oder des Bürgermeisters aufheben.

§ 82

Vorläufige Haushaltsführung

(1) Ist die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, so darf die Gemeinde ausschließlich

1. Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind; sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Investitionsleistungen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen waren, fortsetzen,
2. Realsteuern nach den Sätzen des Vorjahres erheben,
3. Kredite umschulden.

(2) Reichen die Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nach Absatz 1 Nr. 1 nicht aus, so darf die Gemeinde mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde Kredite für Investitionen bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite aufnehmen. Die Gemeinde hat dem Antrag auf Genehmigung eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. Die Genehmigung soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden; sie kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. Sie ist in der Regel zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht in Einklang stehen.

(3) Ist im Fall des § 76 Abs. 1 die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, gelten ergänzend zu den Regelungen der Absätze 1 und 2 die nachfolgenden Bestimmungen vom Beginn des Haushaltsjahres - bei späterer Beschlussfassung über die Haushaltssatzung vom Zeitpunkt der Beschlussfassung - bis zur Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes:

1. Die Gemeinde hat weitergehende haushaltswirtschaftliche Beschränkungen für die Besetzung von Stellen, andere personalwirtschaftliche Maßnahmen und das höchstzulässige Aufwandsvolumen des Ergebnishaushalts sowie die Regelungen zur Nachweisführung gegenüber der Aufsichtsbehörde zu beachten, die durch Rechtsverordnung des Innenministeriums im Einvernehmen mit dem Finanzministerium festgelegt werden.
2. Der in Absatz 2 festgelegte Kreditrahmen kann mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde überschritten werden, wenn das Verbot der Kreditaufnahme anderenfalls zu einem nicht auflösbaren Konflikt zwischen verschiedenen gleichrangigen Rechtspflichten der Gemeinde führen würde. Die Genehmigung kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.

(4) Die Bestimmungen des Absatzes 3 gelten ab dem 1. April des Haushaltsjahres bis zur Beschlussfassung über einen ausgeglichenen Haushalt oder bis zur Erteilung der Genehmigung für ein Haushaltssicherungskonzept auch dann, wenn bis zu dem Termin kein ausgeglichener Haushalt beschlossen worden ist.

§ 83

Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

(1) Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. Die Deckung muss jeweils im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein. Über die Leistung dieser Aufwendungen und Auszahlungen entscheidet der Kämmerer, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister, soweit der Rat keine andere Regelung trifft. Der Kämmerer kann mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Beschäftigte übertragen.

(2) Sind die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen erheblich, bedürfen sie der vorherigen Zustimmung des Rates; im Übrigen sind sie dem Rat zur Kenntnis zu bringen. § 81 Abs. 2 bleibt unberührt.

(3) Für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Auszahlungen auch dann zulässig, wenn ihre Deckung erst im folgenden Jahr gewährleistet ist. Absatz 1 Sätze 3 und 4 und Absatz 2 gelten sinngemäß.

(4) Die Absätze 1 bis 3 finden entsprechende Anwendung auf Maßnahmen, durch die später über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen entstehen können.

§ 84

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen. Das erste Planungsjahr ist das laufende Haushaltsjahr. Die Ergebnis- und Finanzplanung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre soll in den einzelnen Jahren ausgeglichen sein. Sie ist mit der Haushaltssatzung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.

§ 85

Verpflichtungsermächtigungen

(1) Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren dürfen grundsätzlich nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt. Sie dürfen ausnahmsweise auch überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden, wenn sie unabweisbar sind und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. § 83 Abs. 1 Sätze 3 und 4 gelten sinngemäß.

(2) Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.

§ 86 Kredite

(1) Kredite dürfen nur für Investitionen unter der Voraussetzung des § 77 Abs. 3 und zur Umschuldung aufgenommen werden. Die daraus übernommenen Verpflichtungen müssen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.

(2) Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekanntgemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.

(3) Die Aufnahme einzelner Kredite bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde, sobald die Kreditaufnahme nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden ist. Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden.

(4) Entscheidungen der Gemeinde über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, sind der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung, schriftlich anzuzeigen. Absatz 1 Satz 2 gilt sinngemäß. Eine Anzeige ist nicht erforderlich für die Begründung von Zahlungsverpflichtungen im Rahmen der laufenden Verwaltung.

(5) Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen. Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen, wenn die Bestellung von Sicherheiten der Verkehrsübung entspricht.

§ 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte

(1) Die Gemeinde darf keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen. Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen.

(2) Die Gemeinde darf Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen nur im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen. Die Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Übernahme, schriftlich anzuzeigen.

(3) Absatz 2 gilt sinngemäß für Rechtsgeschäfte, die den in Absatz 2 genannten Rechtsgeschäften wirtschaftlich gleichkommen, insbesondere für die Zustimmung zu Rechtsgeschäften Dritter, aus denen der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren Verpflichtungen zu Leistungen erwachsen können.

§ 88 Rückstellungen

Für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen hat die Gemeinde Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden.

§ 89 Liquidität

(1) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen.

(2) Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen kann die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. Diese Ermächtigung gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.

§ 90 Vermögensgegenstände

(1) Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist oder wird.

(2) Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Bei Geldanlagen ist auf eine ausreichende Sicherheit zu achten; sie sollen einen angemessenen Ertrag erbringen.

(3) Die Gemeinde darf Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, veräußern. Vermögensgegenstände dürfen in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußert werden.

(4) Für die Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes gilt Absatz 3 sinngemäß.

(5) Für die Verwaltung und Bewirtschaftung von Gemeindewaldungen gelten die Vorschriften dieses Gesetzes und des Landesforstgesetzes.

§ 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung

(1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in einer Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben (Inventar).

(2) Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

1. Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen,
2. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist.

Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit dieses Gesetz nichts anderes vorsieht, vorzunehmen.

§ 92 Eröffnungsbilanz

(1) Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist. Die Vorschriften der § 95 Abs. 3 und § 96 sind entsprechend anzuwenden.

(2) Die Eröffnungsbilanz und der Anhang haben zum Bilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln.

(3) Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit nicht Wertberichtigungen nach Absatz 7 vorgenommen werden.

(4) Die Eröffnungsbilanz und der Anhang sind dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage der Gemeinde nach Absatz 2 vermitteln. Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind.

(5) Der Rechnungsprüfungsausschuss prüft die Eröffnungsbilanz. Er hat die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in seine Prüfung einzubeziehen. Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. § 101 Abs. 2 bis 8, § 103 Abs. 4, 5 und 7, § 104 Abs. 4 und § 105 Abs. 8 finden entsprechende Anwendung.

(6) Die Eröffnungsbilanz unterliegt der überörtlichen Prüfung nach § 105.

(7) Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.

§ 93

Finanzbuchhaltung

(1) Die Finanzbuchhaltung hat die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen. Die Buchführung muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann. Die Zahlungsabwicklung ist ordnungsgemäß und sicher zu erledigen.

(2) Die Gemeinde hat, wenn sie ihre Finanzbuchhaltung nicht nach § 94 durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt, dafür einen Verantwortlichen und einen Stellvertreter zu bestellen.

(3) Soweit die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung gewährleistet sind, kann die Finanzbuchhaltung für funktional begrenzte Aufgabenbereiche auch durch mehrere Stellen der Verwaltung erfolgen. Absatz 2 bleibt unberührt.

(4) Die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Beschäftigten dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln. Das Gleiche gilt für die mit der Rechnungsprüfung beauftragten Beschäftigten.

(5) Der Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung und sein Stellvertreter dürfen nicht Angehörige des Bürgermeisters, des Kämmerers, der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie mit der Prüfung beauftragter Dritter sein.

(6) Die Geschäftsvorfälle der Sondervermögen und der Treuhandvermögen sind gesondert abzuwickeln, wenn für diese gesonderte Jahresabschlüsse aufgestellt werden.

§ 94

Übertragung der Finanzbuchhaltung

Die Gemeinde kann ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen, wenn die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung nach den für die Gemeinde geltenden Vorschriften gewährleistet sind. Satz 1 gilt nicht für die Zwangsvollstreckung. Die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit bleiben unberührt.

§ 95 Jahresabschluss

(1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln und ist zu erläutern. Der Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Ihm ist ein Lagebericht beizufügen.

(2) Am Schluss des Lageberichtes sind für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70, soweit dieser nicht zu bilden ist für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, anzugeben,

1. der Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen,
 2. der ausgeübte Beruf,
 3. die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes,
 4. die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form,
 5. die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.
- § 43 Abs. 2 Nrn. 5 und 6 gelten entsprechend.

(3) Der Entwurf des Jahresabschlusses wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorgelegt. Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zu. Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

§ 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

(1) Der Rat stellt bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest. Zugleich beschließt er über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages. In der Beratung des Rates über den Jahresabschluss kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten. Die Ratsmitglieder entscheiden über die Entlastung des Bürgermeisters. Verweigern sie die Entlastung oder sprechen sie diese mit Einschränkungen aus, so haben sie dafür die Gründe anzugeben. Wird die Feststellung des Jahresabschlusses vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

(2) Der vom Rat festgestellte Jahresabschluss ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Der Jahresabschluss ist öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

§ 97 Sondervermögen

(1) Sondervermögen der Gemeinde sind

1. das Gemeindegliedervermögen,
2. das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen,
3. wirtschaftliche Unternehmen (§ 114) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2) ohne eigene Rechtspersönlichkeit,
4. rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.

(2) Sondervermögen nach Absatz 1 Nrn. 1 und 2 unterliegen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft. Sie sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen.

(3) Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 3 sind die Vorschriften des § 75 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 2, Abs. 6 und 7, der §§ 84 bis 90, des § 92 Abs. 3 und 7 und der §§ 93, 94 und 96 sinngemäß anzuwenden.

(4) Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 4 können besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden. In diesem Falle sind die Vorschriften des 8. Teils mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Haushaltssatzung der Beschluss über den Haushaltsplan tritt und von der öffentlichen Bekanntmachung und Auslegung nach § 80 Abs. 6 abgesehen werden kann. Absatz 3 gilt sinngemäß.

§ 98

Treuhandvermögen

(1) Für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen sowie Vermögen, die die Gemeinde nach besonderem Recht treuhänderisch zu verwalten hat, sind besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen. § 95 Abs. 4 Satz 2 und 3 gilt sinngemäß.

(2) Unbedeutendes Treuhandvermögen kann im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden.

(3) Mündelvermögen sind abweichend von den Absätzen 1 und 2 nur in der Jahresrechnung gesondert nachzuweisen.

(4) Besondere gesetzliche Vorschriften oder Bestimmungen des Stifters bleiben unberührt.

§ 99

Gemeindegliedervermögen

(1) Für die Nutzung des Gemeindevermögens, dessen Ertrag nach bisherigem Recht nicht der Gemeinde, sondern sonstigen Berechtigten zusteht (Gemeindegliedervermögen), bleiben die bisherigen Vorschriften und Gewohnheiten unberührt.

(2) Gemeindegliedervermögen darf nicht in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten umgewandelt werden. Es kann in freies Gemeindevermögen umgewandelt werden, wenn die Umwandlung aus Gründen des Gemeinwohls geboten ist. Den bisher Berechtigten ist ein Einkaufsgeld zurückzuzahlen, durch welches sie das Recht zur Teilnahme an der Nutzung des Gemeindegliedervermögens erworben haben. Soweit nach den bisher geltenden rechtlichen Vorschriften Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen den Berechtigten gegen ihren Willen nicht entzogen oder geschmälert werden dürfen, muß von der Gemeinde bei der Umwandlung eine angemessene Entschädigung gezahlt werden. Handelt es sich um Nutzungsrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, so kann die Entschädigung auch durch Hergabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen.

(3) Gemeindevermögen darf nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden.

§ 100

Örtliche Stiftungen

(1) Örtliche Stiftungen sind die Stiftungen des privaten Rechts, die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen. Die Gemeinde hat die örtlichen Stiftungen nach den Vorschriften dieses Gesetzes zu verwalten, soweit nicht durch Gesetz oder Stifter anderes bestimmt ist. Das Stiftungsvermögen ist von dem übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und so anzulegen, daß es für seinen Verwendungszweck greifbar ist.

(2) Die Umwandlung des Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen stehen der Gemeinde zu; sie bedürfen der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.

(3) Gemeindevermögen darf nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und nur dann in Stiftungsvermögen eingebracht werden, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht

erreicht werden kann.

§ 101

Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk

(1) Der Jahresabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

(2) Vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat ist dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben. Soweit der Kämmerer von seinem Recht nach § 95 Abs. 3 Satz 3 Gebrauch gemacht hat, ist ihm ebenfalls Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

(3) Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. Er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten, die zweifelsfrei ergeben muss, ob

1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird,
2. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird,
3. der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt wird oder
4. der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Prüfer nicht in der Lage ist, eine Beurteilung vorzunehmen.

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben. Auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden, ist gesondert einzugehen.

(4) In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (Absatz 3 Satz 3 Nr. 1) ist zu erklären, dass die durchgeführte Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt hat, der Jahresabschluss auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Dieser Bestätigungsvermerk kann um Hinweise ergänzt werden, die ihn nicht einschränken.

(5) Werden Beanstandungen ausgesprochen, ist die Erklärung nach Absatz 4 Satz 1 einzuschränken oder zu versagen. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn der geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt (Absatz 3 Satz 3 Nr. 2). Sind die Beanstandungen so erheblich, dass kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen (Absatz 3 Satz 3 Nr. 3). Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben (Absatz 3 Satz 3 Nr. 4). Die Versagung ist in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

(6) Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-,

Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

(7) Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über die Versagung ist unter Angabe von Ort und Tag vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen.

(8) In Gemeinden, in denen eine örtliche Rechnungsprüfung besteht, bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung dieser Rechnungsprüfung. Die örtliche Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer haben im Rahmen ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung nach den Absätzen 3 bis 7 abzugeben.

§ 102

Örtliche Rechnungsprüfung

(1) Kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte haben eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten. Die übrigen Gemeinden sollen sie einrichten, wenn ein Bedürfnis hierfür besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen.

(2) Kreisangehörige Gemeinden können mit dem Kreis eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem Inhalt abschließen, dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in einer Gemeinde gegen Kostenerstattung wahrnimmt. Die Vereinbarung kann auch vorsehen, dass die Rechnungsprüfung des Kreises nur einzelne Aufgabengebiete der Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. Soweit die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt, bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde bei der Erfüllung seiner Aufgaben der Rechnungsprüfung des Kreises.

(3) Absatz 1 findet für kreisangehörige Gemeinden keine Anwendung, bei denen die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises gemäß Absatz 2 Satz 1 die örtliche Rechnungsprüfung bei der Gemeinde wahrnimmt.“

§ 103

Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung

(1) Die örtliche Rechnungsprüfung hat folgende Aufgaben:

1. die Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde,
2. die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Abs. 1 Nrn. 1, 2 und 4 benannten Sondervermögen,
3. die Prüfung des Gesamtabchlusses,
4. die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses,
5. die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie die Vornahme der Prüfungen,
6. bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) der Gemeinde und ihrer Sondervermögen die Prüfung der Programme vor ihrer Anwendung,
7. die Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Abs. 4 der Landeshaushaltsordnung,
8. die Prüfung von Vergaben.

In die Prüfung des Jahresabschlusses nach Nummer 1 sind die Entscheidungen und Verwaltungsvorgänge aus delegierten Aufgaben auch dann einzubeziehen, wenn die Zahlungsvorgänge selbst durch den Träger der Aufgabe vorgenommen werden und insgesamt finanziell von erheblicher Bedeutung sind.

(2) Der Rat kann der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen, insbesondere

1. die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit,
2. die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 114a sowie die Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde bei einer Beteiligung, bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat.

(3) Der Bürgermeister kann innerhalb seines Amtsbereichs unter Mitteilung an den Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung Aufträge zur Prüfung erteilen.

(4) Der Prüfer kann für die Durchführung seiner Prüfung nach den Absätzen 1 bis 3 Aufklärung und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Der Prüfer hat die Rechte nach Satz 1 auch gegenüber den Abschlussprüfern der verselbstständigten Aufgabenbereiche.

(5) Die örtliche Rechnungsprüfung kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses Dritter als Prüfer bedienen.

(6) Bei den Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 haben die Prüfer im Rahmen ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung nach § 101 Abs. 3 bis 7 abzugeben.

(7) Ein Dritter darf nicht Prüfer sein,

1. wenn er Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters ist,
2. wenn er Beschäftigter der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde ist, die in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form geführt werden, oder diesen in den letzten drei Jahren vor der Bestellung als Prüfer angehört hat,
3. wenn er in den letzten fünf Jahren mehr als dreißig vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gemeinde und der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde, die in öffentlich-rechtlicher oder in privatrechtlicher Form geführt werden, bezogen hat und dies auch im laufenden Jahr zu erwarten ist. Verselbstständigte Aufgabenbereiche der Gemeinde in privatrechtlicher Form müssen nur einbezogen werden, wenn die Gemeinde mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile daran besitzt.

§ 104 Abs. 4 gilt entsprechend.

§ 104

Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung

(1) Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. Sie ist von fachlichen Weisungen frei.

(2) Der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und die Prüfer und beruft sie ab. Die Leitung und die Prüfer können nicht Mitglieder des Rates sein und dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde nur innehaben, wenn dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. Sie dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln.

(3) Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung muss von Beamten wahrgenommen werden. Sie darf nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein.

(4) Für die Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 dürfen die Prüfer nicht an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses mitgewirkt haben.

§ 105

Überörtliche Prüfung

(1) Die überörtliche Prüfung als Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes über die Gemeinden ist Aufgabe der Gemeindeprüfungsanstalt.

(2) Die Gemeindeprüfungsanstalt ist bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden.

(3) Die überörtliche Prüfung erstreckt sich darauf, ob

1. bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze und die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen (§ 3 Abs. 2) eingehalten und die zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet worden sind,
2. die Buchhaltung und die Zahlungsabwicklung ordnungsgemäß durchgeführt worden sind.

3. Die überörtliche Prüfung stellt zudem fest, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird. Dies kann auch auf vergleichender Grundlage geschehen. Bei der Prüfung sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen.

(4) Die Gemeindeprüfungsanstalt teilt das Prüfungsergebnis in Form eines Prüfberichts

1. der geprüften Gemeinde,
2. den Aufsichtsbehörden und
3. den Fachaufsichtsbehörden, soweit ihre Zuständigkeit berührt ist, mit.

(5) Der Bürgermeister legt den Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vor. Der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts sowie über das Ergebnis seiner Beratungen.

(6) Die Gemeinde hat zu den Beanstandungen des Prüfungsberichts gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist Stellung zu nehmen.

(7) Die Gemeindeprüfungsanstalt soll Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbände und Einrichtungen des öffentlichen Rechts

1. in Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung und
2. in bautechnischen Fragen, die mit der Ausschreibung, Vergabe und Abrechnung von baulichen Maßnahmen zusammenhängen auf Antrag beraten. Sonstige im öffentlichen Interesse tätige juristische Personen kann sie in diesen Fragen auf Antrag beraten.

(8) Werden Prüfungsaufgaben nach § 92 Abs. 5 oder nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 durch Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt bei den Gemeinden durchgeführt oder haben sie daran mitgewirkt, dürfen diese Prüfer nicht an der überörtlichen Prüfung der Gemeinde mitwirken.

§ 106

Jahresabschlussprüfung der Eigenbetriebe

(1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht des Eigenbetriebes sind zu prüfen (Jahresabschlussprüfung). In die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet sind. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens erwecken. Über die Prüfung ist schriftlich zu berichten. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist in entsprechender Anwendung des § 53 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Haushaltsgrundsätzegesetzes ferner die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen und über die wirtschaftlich bedeutsamen Sachverhalte zu berichten. Die Kosten der Jahresabschlussprüfung trägt der Betrieb. Eine Befreiung von der Jahresabschlussprüfung ist zulässig; sie kann befristet und mit Auflagen verbunden werden.

(2) Die Jahresabschlussprüfung obliegt der Gemeindeprüfungsanstalt. Die Gemeindeprüfungsanstalt bedient sich zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder in Einzelfällen eines hierzu befähigten eigenen Prüfers. Die Gemeinde kann einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vorschlagen. Die Gemeindeprüfungsanstalt soll dem Vorschlag der Gemeinde folgen. Die Gemeindeprüfungsanstalt kann zulassen, dass der Betrieb im Einvernehmen mit der Gemeindeprüfungsanstalt einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unmittelbar mit der Prüfung beauftragt. Die Gemeindeprüfungsanstalt teilt das Prüfungsergebnis in Form des Prüfungsberichts der betroffenen Gemeinde mit. § 105 Abs. 5 und 6 gilt entsprechend. Wenn Veranlassung dazu besteht oder auf Anforderung, teilt die Gemeindeprüfungsanstalt das Prüfungsergebnis den Kommunal- und den Fachaufsichtsbehörden mit.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten entsprechend für Einrichtungen, die gemäß § 107 Abs. 2 entsprechend den Vorschriften über das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geführt werden.

**11. Teil:
Wirtschaftliche Betätigung
und nichtwirtschaftliche Betätigung**

(§§ 107 bis 115 sind nicht abgedruckt)

**12. Teil
Gesamtabschluss**

**§ 116
Gesamtabschluss**

(1) Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Er besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang und ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Der Rat bestätigt den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss. § 96 findet entsprechende Anwendung.

(2) Zu dem Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. Auf den Gesamtabschluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichung erfordert, § 88 und § 91 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

(3) In den Gesamtabschluss müssen verselbstständigte Aufgabenbereiche nach Absatz 2 nicht einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Dies ist im Gesamtanhang darzustellen.

(4) Am Schluss des Gesamtlageberichtes sind für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70, soweit dieser nicht zu bilden ist für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, anzugeben:

1. der Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen,
2. der ausgeübte Beruf,
3. die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes,
4. die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form,
5. die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.

(5) Der Gesamtabschluss ist innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag aufzustellen. § 95 Abs. 3 findet für die Aufstellung des Gesamtabschlusses entsprechende Anwendung.

(6) Der Gesamtabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Gesamtabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Der Gesamtlagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. § 101 Abs. 2 bis 8 gilt entsprechend.

(7) In die Prüfung nach Absatz 6 müssen die Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche nicht einbezogen werden, wenn diese nach gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind.

§ 117 Beteiligungsbericht

(1) Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabchlusses angehören, zu erläutern ist. Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabchluss beizufügen.

(2) Der Beteiligungsbericht ist dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen. Die Gemeinde hat zu diesem Zweck den Bericht zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme ist in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen.

§ 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

Die Gemeinde ist verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für die in § 116 bezeichneten Organisationseinheiten darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen Aufklärung und Nachweise zu verlangen, die die Aufstellung des Gesamtabchlusses erfordert.“

2. Gemeindehaushaltsverordnung

Erster Abschnitt Haushaltsplan

- § 1 Haushaltsplan
- § 2 Ergebnisplan
- § 3 Finanzplan
- § 4 Teilpläne
- § 5 Haushaltssicherungskonzept
- § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung
- § 7 Vorbericht
- § 8 Stellenplan
- § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre
- § 10 Nachtragshaushaltsplan

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele

- § 11 Allgemeine Planungsgrundsätze
- § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung
- § 13 Verpflichtungsermächtigungen
- § 14 Investitionen
- § 15 Verfügungsmittel
- § 16 Fremde Finanzmittel
- § 17 Interne Leistungsbeziehungen
- § 18 Kosten- und Leistungsrechnung
- § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

- § 20 Grundsatz der Gesamtdeckung
- § 21 Bildung von Budgets
- § 22 Ermächtigungsübertragung
- § 23 Bewirtschaftung und Überwachung
- § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht
- § 25 Vergabe von Aufträgen
- § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass

Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

- § 27 Buchführung
- § 28 Inventur, Inventar
- § 29 Inventurvereinfachungsverfahren
- § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung
- § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

Fünfter Abschnitt Vermögens und Schulden

- § 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen
- § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände
- § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 35 Abschreibungen
- § 36 Rückstellungen

Sechster Abschnitt Jahresabschluss

- § 37 Jahresabschluss
- § 38 Ergebnisrechnung
- § 39 Finanzrechnung
- § 40 Teilrechnungen
- § 41 Bilanz
- § 42 Rechnungsabgrenzungsposten
- § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten
- § 44 Anhang
- § 45 Anlagenspiegel
- § 46 Forderungsspiegel
- § 47 Verbindlichkeitspiegel
- § 48 Lagebericht

Siebter Abschnitt Gesamtabchluss

- § 49 Gesamtabschluss
- § 50 Konsolidierung
- § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang
- § 52 Beteiligungsbericht

Achter Abschnitt Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz

- § 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz
- § 54 Ermittlung der Wertansätze
- § 55 Besondere Bewertungsvorschriften
- § 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen
- § 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

Neunter Abschnitt Schlussvorschriften

- § 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen
- § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen

Erster Abschnitt Haushaltsplan

§ 1 Haushaltsplan

- (1) Der Haushaltsplan besteht aus
 1. dem Ergebnisplan,
 2. dem Finanzplan,
 3. den Teilplänen,
 4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss.

- (2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen
 1. der Vorbericht,
 2. der Stellenplan,
 3. die Bilanz des Vorvorjahres,
 4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
 5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
 6. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
 7. eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,
 8. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,

9. eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist,
10. in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

(3) Den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen.

§ 2 Ergebnisplan

(1) Im Ergebnisplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen die ordentlichen Erträge

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfererträge,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige ordentliche Erträge,
8. aktivierte Eigenleistungen,
9. Bestandsveränderungen,

die ordentlichen Aufwendungen

10. Personalaufwendungen,
11. Versorgungsaufwendungen,
12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. bilanzielle Abschreibungen,
14. Transferaufwendungen,
15. sonstige ordentliche Aufwendungen,

außerdem

16. Finanzerträge,
17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen

und

18. außerordentliche Erträge,
19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr

1. der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen als Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit,
2. der Saldo aus den Finanzerträgen und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen als Finanzergebnis,
3. die Summe aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem Finanzergebnis als ordentliches Jahresergebnis,
4. der Saldo aus den außerordentlichen Erträgen und den außerordentlichen Aufwendungen als außerordentliches Ergebnis,
5. die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis als Jahresergebnis auszuweisen.

(3) Die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Positionen des Ergebnisplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan vorzunehmen.

§ 3 Finanzplan

(1) Im Finanzplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 3. sonstige Transfereinzahlungen,
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 7. sonstige Einzahlungen,
 8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,
- die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
9. Personalauszahlungen,
 10. Versorgungsauszahlungen,
 11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
 12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
 13. Transferauszahlungen,
 14. sonstige Auszahlungen,
- aus Investitionstätigkeit
- die Einzahlungen
15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
 16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
 17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
 18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
 19. sonstige Investitionseinzahlungen,
- die Auszahlungen
20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
 21. für Baumaßnahmen,
 22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
 23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
 24. von aktivierbaren Zuwendungen und
 25. sonstige Investitionsauszahlungen,
- aus Finanzierungstätigkeit
26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
 27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

(2) Im Finanzplan sind für jedes Haushaltsjahr der voraussichtliche Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel durch

1. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,
 2. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
 3. die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,
 4. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,
 5. die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4,
 6. die Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres
- auszuweisen.

(3) Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan vorzunehmen.

§ 4 Teilpläne

(1) Die Teilpläne sind produktorientiert. Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. Sie werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt.

(2) Die Aufstellung der Teilpläne ist nach folgenden Maßgaben vorzunehmen:

1. Werden Teilpläne nach Produktbereichen aufgestellt, sollen dazu die Ziele und soweit möglich die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung, die Produktgruppen und die wesentlichen Produkte beschrieben werden.

2. Werden Teilpläne nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt, sollen dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind die Produktbereiche nach Nummer 1 voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.
3. Werden Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt, sollen dazu die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind in einer Übersicht die Produktbereiche voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.

(3) Die Teilergebnispläne sind entsprechend § 2 aufzustellen. Für jeden Teilergebnisplan ist ein Jahresergebnis entsprechend § 2 Abs. 2 darzustellen. Soweit Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden, sind diese zusätzlich abzubilden.

(4) Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und die Auszahlungen für Investitionen entsprechend § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Als Einzelmaßnahmen sind jeweils Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen auszuweisen. Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben.

(5) Die zur Ausführung des Haushaltsplans getroffenen Bewirtschaftungsregelungen sind in den Teilplänen oder in der Haushaltssatzung auszuweisen.

(6) Eine Position im Teilergebnisplan oder im Teilfinanzplan, die keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, im Vorjahr oder im Vorvorjahr wurde unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen werden.

§ 5

Haushaltssicherungskonzept

Im Haushaltssicherungskonzept gem. § 76 der Gemeindeordnung sind die Ausgangslage, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben. Das Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten und darstellen, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

§ 6

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

(1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen.

(2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

§ 7

Vorbericht

(1) Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde sind anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen.

(2) Die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung sind zu erläutern.

§ 8 Stellenplan

(1) Der Stellenplan hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Angestellten und Arbeiterinnen und Arbeiter auszuweisen. Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert aufzuführen.

(2) Im Stellenplan ist ferner für jede Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppe die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben. Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen sind zu erläutern.

(3) Dem Stellenplan ist

1. eine Übersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche, soweit diese nicht auszugsweise den einzelnen Teilplänen beigelegt sind,
2. eine Übersicht über die vorgesehene Zahl der Beamtinnen und Beamten zur Anstellung, der Nachwuchskräfte und der informativ beschäftigten Dienstkräfte beizufügen.

§ 9 Haushaltsplan für zwei Jahre

(1) Werden in der Haushaltssatzung Ermächtigungen für zwei Haushaltsjahre ausgesprochen, sind im Ergebnisplan die Erträge und Aufwendungen und im Finanzplan die Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für jedes der beiden Haushaltsjahre getrennt aufzuführen.

(2) Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im ersten Haushaltsjahr ist dem Rat vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres vorzulegen.

(3) Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 und 9, die nach der Beschlussfassung über einen Haushaltsplan nach Absatz 1 erstellt worden sind, müssen der Fortschreibung nach Absatz 2 beigelegt werden.

§ 10 Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. Satz 2 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend.

(2) Werden im Nachtragshaushaltsplan Mehrerträge oder Mehreinzahlungen veranschlagt oder Kürzungen von Aufwendungen oder Auszahlungen vorgenommen, die zur Deckung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen oder Auszahlungen dienen, so sind diese Aufwendungen oder Auszahlungen abweichend von Absatz 1 Satz 2 mit in den Nachtragshaushaltsplan aufzunehmen. Beträge unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen können unberücksichtigt bleiben.

(3) Enthält der Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen, so sind deren Auswirkungen auf die mittelfristige Finanzplanung anzugeben; die Übersicht nach § 1 Abs. 2 Nr. 4 ist zu ergänzen.

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele

§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze

- (1) Im Haushalt sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Einzahlungen und Auszahlungen abzubilden, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.
- (2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Soweit sie nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.
- (3) Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

§ 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

§ 13 Verpflichtungsermächtigungen

- (1) Die Verpflichtungsermächtigungen, die in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden, sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. Für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.
- (2) Es kann erklärt werden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

§ 14 Investitionen

- (1) Bevor Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, mindestens durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.
- (2) Ermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen im Finanzplan erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigelegt ist. Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.
- (3) Vor Beginn einer Investition unterhalb der festgelegten Wertgrenzen muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.

§ 15 Verfüugungsmittel

Verfüugungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters sind im Haushaltsplan gesondert anzugeben. Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten und nicht mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden. Sie sind nicht übertragbar.

§ 16 Fremde Finanzmittel

- (1) Im Finanzplan werden nicht veranschlagt
 1. durchlaufende Finanzmittel,
 2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel),
 3. Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden.

- (2) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann anordnen, dass Zahlungen nach Absatz 1 angenommen oder geleistet werden dürfen, wenn dies im Interesse der Gemeinde liegt und gewährleistet ist, dass diese Zahlungen in die Prüfung der Zahlungsabwicklung einbezogen werden.

§ 17 Interne Leistungsbeziehungen

Werden in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs interne Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans und der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen.

§ 18 Kosten- und Leistungsrechnung

- (1) Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde soll eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung geführt werden.

- (2) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung und legt sie dem Rat zur Kenntnis vor.

§ 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

- (1) Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.

- (2) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.

- (3) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne nach der Höhe der dort ausgewiesenen Personalaufwendungen aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.

Dritter Abschnitt
Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

§ 20
Grundsatz der Gesamtdeckung

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

1. die Erträge insgesamt zur Deckung der Aufwendungen,
2. die Einzahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit,
3. die Zahlungsüberschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit und die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sowie die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit.

§ 21
Bildung von Budgets

(1) Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. In den Budgets ist die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich. Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.

(2) Es kann bestimmt werden, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. Das Gleiche gilt für Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen für Investitionen. Die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen.

(3) Die Bewirtschaftung der Budgets darf nicht zu einer Minderung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 führen.

§ 22
Ermächtigungsübertragung

(1) Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar und bleiben bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres verfügbar. Werden sie übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.

(2) Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar; bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.

(3) Sind Erträge oder Einzahlungen auf Grund rechtlicher Verpflichtungen zweckgebunden, bleiben die entsprechenden Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen bis zur Erfüllung des Zwecks und die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar.

(4) Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. Die Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) gesondert anzugeben.

§ 23

Bewirtschaftung und Überwachung

(1) Die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. Die Inanspruchnahme ist zu überwachen. Das Gleiche gilt für Verpflichtungsermächtigungen. Bei Ermächtigungen für Investitionen muss die rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel gesichert sein. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

(2) Die für die Bewirtschaftung festgelegten Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen sind, soweit sie bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans feststehen, im Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung auszuweisen.

(3) Durch geeignete Maßnahmen ist sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden.

(4) Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche in geringer Höhe geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. Mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

§ 24

Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht

(1) Wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, kann die Kämmerin oder der Kämmerer, wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren. § 81 Abs. 4 der Gemeindeordnung bleibt unberührt.

(2) Der Rat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn nach Absatz 1 Satz 1 eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen worden ist oder wenn sich abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich gefährdet ist oder dass sich die Investitionsauszahlungen einer Einzelmaßnahme nach § 4 Abs. 4 nicht nur geringfügig erhöhen.

§ 25

Vergabe von Aufträgen

(1) Der Vergabe von Aufträgen muss eine öffentliche Ausschreibung vorausgehen, sofern nicht die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe rechtfertigen.

(2) Bei der Vergabe von Aufträgen in einer finanziellen Größenordnung unterhalb der durch die Europäische Union festgelegten Schwellenwerte sind die Vergabebestimmungen anzuwenden, die das Innenministerium bekannt gibt.

§ 26

Stundung, Niederschlagung und Erlass

(1) Ansprüche dürfen ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzinsen.

(2) Ansprüche dürfen niedergeschlagen werden, wenn feststeht, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zur Höhe des Anspruchs stehen.

(3) Ansprüche dürfen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. Das Gleiche gilt für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen.

Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

§ 27 Buchführung

(1) Alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage sind nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Bücher müssen Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen.

(2) Die Eintragungen in die Bücher müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, so dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind. Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(3) Den Buchungen sind Belege, durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen zu erbringen ist, zu Grunde zu legen (begründende Unterlagen). Die Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen.

(4) Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

(5) Bei der Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme sichergestellt werden, dass

1. fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren eingesetzt werden,
2. die Daten vollständig und richtig erfasst, eingegeben, verarbeitet und ausgegeben werden,
3. nachvollziehbar dokumentiert ist, wer, wann, welche Daten eingegeben oder verändert hat,
4. in das automatisierte Verfahren nicht unbefugt eingegriffen werden kann,
5. die gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt verändert werden können,
6. die gespeicherten Daten bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfristen jederzeit in angemessener Frist lesbar und maschinell auswertbar sind,
7. Berichtigungen der Bücher protokolliert und die Protokolle wie Belege aufbewahrt werden,
8. elektronische Signaturen mindestens während der Dauer der Aufbewahrungsfristen nachprüfbar sind,
9. die Unterlagen, die für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen sowie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs erforderlich sind, einschließlich eines Verzeichnisses über den Aufbau der Datensätze und die Dokumentation der eingesetzten Programme und Verfahren bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist verfügbar bleiben; § 58 bleibt unberührt,
10. die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgegrenzt wird.

(6) Für durchlaufende Finanzmittel sowie andere haushaltsfremde Vorgänge sind gesonderte Nachweise zu führen.

(7) Der Buchführung ist der vom Innenministerium bekannt gegebene Kontenrahmen zu Grunde zu legen. Der Kontenrahmen kann bei Bedarf ergänzt werden. Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

§ 28 Inventur, Inventar

- (1) In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.
- (2) Forderungen und Verbindlichkeiten sind gesondert zu erfassen.
- (3) Das Verfahren und die Ergebnisse der Inventur sind so zu dokumentieren, dass diese für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind.
- (4) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt das Nähere über die Durchführung der Inventur. Die örtlichen Vorschriften müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung der Absätze 1 bis 3 und der §§ 29 und 58 enthalten. § 31 Absatz 1 Satz 2 findet entsprechende Anwendung.

§ 29 Inventurvereinfachungsverfahren

- (1) Ein Inventar kann anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen aufgestellt werden (Buch- und Beleginventur), wenn gesichert ist, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend dargestellt werden. § 28 Abs. 1 Satz 3 findet Anwendung.
- (2) Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren ermittelt werden. Der Aussagewert dieser Ermittlung muss der tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen und das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.
- (3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 60 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, kann verzichtet werden.
- (4) Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht.

§ 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung

- (1) Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. Der Zahlungsabwicklung obliegen außerdem das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung.
- (2) Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung.
- (3) Zahlungsabwicklung und Buchführung dürfen nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. Zahlungsaufträge sind von zwei Beschäftigten freizugeben.

(4) Die Finanzmittelkonten sind am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen. Am Ende des Haushaltsjahres sind sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen und der Bestand an Finanzmitteln ist festzustellen.

(5) Die Zahlungsabwicklung ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung, kann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden.

(6) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen sicherzustellen.

§ 31

Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

(1) Um die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen, sind von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen. Die Vorschriften können ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters vorsehen, müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform. Sie sind dem Rat zur Kenntnis zu geben.

(2) Die örtlichen Vorschriften nach Absatz 1 müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung des § 23 Abs. 4 und der §§ 27, 30 und 58 sowie über

1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über
 - 1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,
 - 1.2 schriftliche Unterschriftsbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,
 - 1.3 zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit,
 - 1.4 Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen,
 - 1.5 die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität,
 - 1.6 die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss,
 - 1.7 die Behandlung von Kleinbeträgen,
 - 1.8 Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde,
 - 1.9 Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle,
2. den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
 - 2.1 die Freigabe von Verfahren,
 - 2.2 Berechtigungen im Verfahren,
 - 2.3 Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen,
 - 2.4 Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung,
 - 2.5 Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen,
 - 2.6 Sicherung und Kontrolle der Verfahren,
 - 2.7 die Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,
3. die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über
 - 3.1 Einrichtung von Bankkonten,
 - 3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,
 - 3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,
 - 3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,
 - 3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,
 - 3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,
4. die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
 - 4.1 ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion,
 - 4.2 die Sicherheitseinrichtungen,
 - 4.3 die Aufsicht und Kontrolle über Buchführung und Zahlungsabwicklung,
 - 4.4 regelmäßige und unvermutete Prüfungen,
 - 4.5 die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Kämmerers,

5. die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58 enthalten.

(3) Beschäftigte, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, können mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden, wenn dies der Verwaltungsvereinfachung dient und eine ordnungsgemäße Erledigung gewährleistet ist.

(4) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung. Sie oder er kann die Aufsicht einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen obliegt. Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern sie oder er nicht nach § 93 Abs. 2 der Gemeindeordnung als Verantwortliche oder als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung bestellt ist.

Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden

§ 32

Allgemeine Bewertungsanforderungen

(1) Die Bewertung des im Jahresabschluss auszuweisenden Vermögens und der Schulden ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen. Dabei gilt insbesondere:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahres müssen mit denen in der Schlussbilanz des vorhergehenden Haushaltsjahres übereinstimmen.
2. Die Vermögensgegenstände und die Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
3. Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind; Gewinne jedoch nur, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
4. Im Haushaltsjahr entstandene Aufwendungen und erzielte Erträge sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
5. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

(2) Von den Grundsätzen des Absatzes 1 darf nur abgewichen werden, soweit die Gemeindeordnung und diese Verordnung etwas anderes vorsehen.

§ 33

Wertansätze für Vermögensgegenstände

(1) Ein Vermögensgegenstand ist in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser selbstständig verwertbar ist. Als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

(2) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

(3) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten können einbezogen werden.

(4) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer

Abnutzung unterliegen, sind als geringwertige Vermögensgegenstände zu erfassen und können im laufenden Haushaltsjahr vollständig abgeschrieben werden. Bei einem Wert unter 60 Euro ohne Umsatzsteuer können die Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand verbucht werden.

§ 34

Bewertungsvereinfachungsverfahren

(1) Für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, können Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme und vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur durchzuführen.

(2) Wird für Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren angewendet, ist eine Revision nach zehn Jahren und eine Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks alle 20 Jahre durchzuführen.

(3) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Dies gilt auch für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden und Garantien.

§ 35

Abschreibungen

(1) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dazu linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. Die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.

(2) Für Vermögensgegenstände nach Absatz 1 kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung und dem Ende des Jahres entfällt. Im Jahr ihrer Veräußerung kann für diese Vermögensgegenstände nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen dem Anfang des Jahres und ihrer Veräußerung entfällt.

(3) Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden zu Grunde zu legen. Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) sowie ihre nachträglichen Änderungen sind der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen.

(4) Wird durch Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. Entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.

(5) Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen. Sie können bei Finanzanlagen vorgenommen werden, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

(6) Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen können außerplanmäßige Abschreibungen bis zur Inbetriebnahme der Vermögensgegenstände linear auf den Zeitraum verteilt werden, in dem die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden. Absatz 5 Satz 3 gilt entsprechend.

(7) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt.

(8) Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine dauernde Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens oder der Finanzanlagen nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

§ 36 Rückstellungen

(1) Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. Für die Rückstellungen ist im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen.

(2) Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. Das gilt entsprechend für die Sanierung von Altlasten.

(3) Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.

(4) Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

(5) Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

(6) Sonstige Rückstellungen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

Sechster Abschnitt Jahresabschluss

§ 37 Jahresabschluss

(1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in dieser Verordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen. Der Jahresabschluss besteht aus

1. der Ergebnisrechnung,
2. der Finanzrechnung,
3. den Teilrechnungen,
4. der Bilanz und
5. dem Anhang.

(2) Dem Jahresabschluss ist ein Lagebericht nach § 48 beizufügen.

§ 38 Ergebnisrechnung

(1) In der Ergebnisrechnung sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen getrennt von einander nachzuweisen. Dabei dürfen Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. Für die Aufstellung der Ergebnisrechnung gilt § 2 entsprechend.

(2) Den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen sowie ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, der die nach § 22 Abs. 1 übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen hat.

§ 39 Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt von einander nachzuweisen. Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 38 Abs. 2 entsprechende Anwendung. In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert auszuweisen. Fremde Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert vor den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.

§ 40 Teilrechnungen

(1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 38 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung.

(2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

§ 41 Bilanz

(1) Die Bilanz hat sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten und ist entsprechend den Absätzen 3 und 4 zu gliedern, soweit in der Gemeindeordnung oder in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) In der Bilanz dürfen Posten auf der Aktivseite nicht mit Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

(3) Die Aktivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten

1. Anlagevermögen,
 - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
 - 1.2 Sachanlagen,
 - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.1.1 Grünflächen,
 - 1.2.1.2 Ackerland,
 - 1.2.1.3 Wald, Forsten,
 - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,
 - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,

- 1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,
- 1.2.2.2 Schulen,
- 1.2.2.3 Wohnbauten,
- 1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
- 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
 - 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
 - 1.2.3.2 Brücken und Tunnel,
 - 1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
 - 1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
 - 1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
 - 1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
- 1.2.3 Bauten auf fremdem Grund und Boden,
- 1.2.4 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
- 1.2.5 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
- 1.2.6 Betriebs- und Geschäftsausstattung,
- 1.2.7 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
- 1.3 Finanzanlagen,
 - 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,
 - 1.3.2 Beteiligungen,
 - 1.3.3 Sondervermögen,
 - 1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens,
 - 1.3.5 Ausleihungen,
 - 1.3.5.1 an verbundene Unternehmen,
 - 1.3.5.2 an Beteiligungen,
 - 1.3.5.3 an Sondervermögen,
 - 1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen,
- 2. Umlaufvermögen,
 - 2.1 Vorräte,
 - 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,
 - 2.1.2 Geleistete Anzahlungen,
 - 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
 - 2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
 - 2.2.1.1 Gebühren,
 - 2.2.1.2 Beiträge,
 - 2.2.1.3 Steuern,
 - 2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen,
 - 2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,
 - 2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,
 - 2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich,
 - 2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich,
 - 2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen,
 - 2.2.2.4 gegen Beteiligungen,
 - 2.2.2.5 gegen Sondervermögen,
 - 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,
 - 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,
 - 2.4 Liquide Mittel,
- 3. Aktive Rechnungsabgrenzung,
zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten
- 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
zu ergänzen.

(4) Die Passivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten

- 1. Eigenkapital,
 - 1.1 Allgemeine Rücklage,
 - 1.2 Sonderrücklagen,
 - 1.3 Ausgleichsrücklage,
 - 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,
- 2. Sonderposten,
 - 2.1 für Zuwendungen,

- 2.2 für Beiträge,
- 2.3 für den Gebührenaussgleich,
- 2.4 Sonstige Sonderposten,
- 3. Rückstellungen,
 - 3.1 Pensionsrückstellungen,
 - 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten,
 - 3.3 Instandhaltungsrückstellungen,
 - 3.4 Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5,
- 4. Verbindlichkeiten,
 - 4.1 Anleihen,
 - 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
 - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
 - 4.2.2 von Beteiligungen,
 - 4.2.3 von Sondervermögen,
 - 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
 - 4.2.5 vom privaten Kreditmarkt,
 - 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
 - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
 - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,
- 5. Passive Rechnungsabgrenzung zu gliedern.

(5) In der Bilanz ist zu jedem Posten nach den Absätzen 3 und 4 der Betrag des Vorjahres anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist dies im Anhang zu erläutern. Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

(6) Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 erfasst wird. Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben.

(7) Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Die Zusammenfassung von Posten der Bilanz ist im Anhang anzugeben. Dies gilt auch für die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen.

(8) Die Zuordnung von Wertansätzen für Vermögensgegenstände und Schulden zu den Posten der Bilanz ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplans vorzunehmen.

§ 42

Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

(2) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

(3) Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

§ 43

Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten

(1) Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben oder selbst hergestellt wurden, dürfen nicht aktiviert werden.

(2) Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen.

(3) Werden Ermächtigungen für Aufwendungen gem. § 22 übertragen, ist in deren Höhe im Eigenkapital eine zweckgebundene Deckungsrücklage anzusetzen. Die Auflösung ist entsprechend der Inanspruchnahme oder mit Ablauf der Verfügbarkeit der Ermächtigungen vorzunehmen. In Höhe der nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ist diese zweckgebundene Rücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

(4) Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sind in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren. Diese Sonderrücklage kann auch gebildet werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. In dem Jahr, in dem die vorgesehenen Vermögensgegenstände betriebsbereit sind, ist die Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage insoweit aufzulösen. Sonstige Sonderrücklagen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

(5) Erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen, die im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden, sind als Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen.

(6) Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes in den folgenden drei Jahren ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.

(7) Ergibt sich in der Bilanz ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" gesondert auszuweisen.

§ 44

Anhang

(1) Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können.

(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

1. Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt,
2. Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden,
3. die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages,

4. die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
 5. Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
 6. noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen,
 7. bei Fremdwährungen der Kurs der Währungsumrechnung,
 8. die Verpflichtungen aus Leasingverträgen und
- weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.

(3) Dem Anhang ist ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel nach den §§ 45 bis 47 beizufügen.

§ 45 Anlagenspiegel

(1) Im Anlagenspiegel ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens darzustellen. Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nr. 1 zu gliedern.

(2) Zu den Posten nach Absatz 1 Satz 2 sind jeweils die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen, die kumulierten Abschreibungen, die Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und die Abschreibungen im Haushaltsjahr anzugeben.

§ 46 Forderungsspiegel

(1) Im Forderungsspiegel sind die Forderungen der Gemeinde nachzuweisen. Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2.1 und 2.2.2 zu gliedern.

(2) Zu den Posten nach Absatz 1 Satz 2 ist jeweils der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

§ 47 Verbindlichkeitspiegel

(1) Im Verbindlichkeitspiegel sind mindestens die folgenden Posten auszuweisen:

1. Anleihen,
2. Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
 - 2.1 von verbundenen Unternehmen,
 - 2.2 von Beteiligungen,
 - 2.3 von Sondervermögen,
 - 2.4 vom öffentlichen Bereich,
 - 2.4.1 vom Bund,
 - 2.4.2 vom Land,
 - 2.4.3 von Gemeinden und Gemeindeverbänden,
 - 2.4.4 von Zweckverbänden,
 - 2.4.5 vom sonstigen öffentlichen Bereich,
 - 2.4.6 von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen,
 - 2.5 vom privaten Kreditmarkt,
 - 2.5.1 von Banken und Kreditinstituten,
 - 2.5.2 von übrigen Kreditgebern,
3. Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 3.1 vom öffentlichen Bereich,
 - 3.2 vom privaten Kreditmarkt,
4. Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,

5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
6. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
7. Sonstige Verbindlichkeiten.

Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.

(2) Zu den Posten nach Absatz 1 Satz 1 sind jeweils der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

§ 48 Lagebericht

Der Lagebericht soll einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben und so gefasst werden, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

Siebter Abschnitt Gesamtabschluss

§ 49 Gesamtabschluss

(1) Der Gesamtabschluss besteht aus

1. der Gesamtergebnisrechnung,
2. der Gesamtbilanz,
3. dem Gesamtanhang.

(2) Dem Gesamtabschluss sind ein Gesamtlagebericht und ein Beteiligungsbericht beizufügen.

(3) Auf den Gesamtabschluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichungen bedingt oder nichts anderes bestimmt ist, die §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 entsprechend anzuwenden.

(4) Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), entsprechende Anwendung.

§ 50 Konsolidierung

(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

(2) Stehen Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde, sind diese entsprechend Absatz 1 zu konsolidieren. Dies gilt auch, wenn der Gemeinde

1. die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,

2. das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder
3. das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

(3) Verselbstständigte Aufgabenbereiche unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde sind entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

§ 51

Gesamtlagebericht, Gesamtanhang

(1) Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. Dazu sind in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

(2) Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

(3) Dem Gesamtanhang ist eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form beizufügen.

§ 52

Beteiligungsbericht

(1) Im Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung sind gesondert anzugeben und zu erläutern

1. die Ziele der Beteiligung,
2. die Erfüllung des öffentlichen Zwecks,
3. die Beteiligungsverhältnisse,
4. die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der letzten drei Abschlussstichtage,
5. die Leistungen der Beteiligungen, bei wesentlichen Beteiligungen mit Hilfe von Kennzahlen,
6. die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Beteiligungen untereinander und mit der Gemeinde,
7. die Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen,
8. der Personalbestand jeder Beteiligung.

(2) Im Bericht sind die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe abzubilden, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. Die Darstellung kann bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. Bei den Gewinn- und Verlustrechnungen können Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches unabhängig von der Einhaltung der dort beschriebenen Größenklassen in Anspruch genommen werden. Werden bei den Beteiligungen für die Jahresabschlussanalyse Strukturbilanzen erstellt, können diese die vollständigen Bilanzen ersetzen.

(3) Dem Bericht ist eine Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen unter Angabe der Höhe der Anteile an jeder Beteiligung in Prozent beizufügen.

Achter Abschnitt
Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz

§ 53
Aufstellung der Eröffnungsbilanz

(1) Die Gemeinde hat eine Eröffnungsbilanz nach § 92 der Gemeindeordnung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in der Gemeindeordnung und dieser Verordnung enthaltenen Vorschriften aufzustellen. Die Eröffnungsbilanz ist entsprechend § 41 Absätze 3 und 4 zu gliedern, ihr ist ein Anhang entsprechend § 44 Absätze 1 und 2 sowie ein Forderungsspiegel nach § 46 und ein Verbindlichkeitspiegel nach § 47 beizufügen. Sie ist durch einen Lagebericht entsprechend § 48 zu ergänzen.

(2) Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine Inventur nach § 28 durchzuführen und ein Inventar aufzustellen. § 29 Absätze 2 bis 4 finden entsprechende Anwendung.

§ 54
Ermittlung der Wertansätze

(1) Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch geeignete Verfahren vorzunehmen. Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden finden die §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 entsprechende Anwendung, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 zu verfahren ist. Dabei ist bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Restnutzungsdauer festzulegen.

(2) Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen dürfen Sachverhalte, für die Rückstellungen nach § 36 gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden.

§ 55
Besondere Bewertungsvorschriften

(1) Bei bebauten Grundstücken, die für die in § 107 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung vom 10. Februar 1998 (GV. NRW. 1998 S. 122) und im Rettungsgesetz vom 24. November 1992 (GV. NRW. 1992 S. 458) benannten Aufgabenbereiche genutzt werden, sollen die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens bewertet werden. Dabei sind in der Regel die aktuellen Normalherstellungskosten zu Grunde zu legen, sofern nicht ausnahmsweise besser geeignete örtliche Grundlagen für die Wertermittlung verfügbar sind. Insbesondere Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile, die in marktvergleichender Weise genutzt werden, können abweichend von Satz 2 anhand des Ertragswertverfahrens bewertet werden. Der Grund und Boden nach Satz 1 ist mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen.

(2) Grund und Boden von Infrastrukturvermögen im planungsrechtlichen Innenbereich der Gemeinde ist mit 10 v.H. des nach § 13 Abs. 1 der Verordnung über die Gutachterausschüsse für Grundstückswerte abgeleiteten gebietstypischen Wertes für das Gemeindegebiet für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage anzusetzen. Grund und Boden von Infrastrukturvermögen im planungsrechtlichen Außenbereich ist mit 10 v.H. des Bodenrichtwertes für Ackerland anzusetzen, sofern nicht wegen der umliegenden Grundstücke andere Bodenrichtwerte gelten, mindestens jedoch mit einem Euro pro Quadratmeter anzusetzen.

(3) Für die Kulturpflege bedeutsame bewegliche Vermögensgegenstände sollen, wenn sie auf Dauer versichert sind, mit ihrem Versicherungswert, andernfalls mit dem einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert angesetzt werden. Sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

(4) Baudenkmäler, die nicht als Gebäude oder als Teil eines Gebäudes genutzt werden, und Bodendenkmäler sind mit einem Erinnerungswert anzusetzen.

(5) Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht vorzunehmen. Wertmindernde Umstände sind zu berücksichtigen.

(6) Beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, findet Absatz 7 entsprechende Anwendung. Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 der Gemeindeordnung nicht in den Gesamtabchluss einbezogen zu werden brauchen, sowie Sondervermögen und Stiftungen können mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden. Die übrigen Beteiligungen an Unternehmen sollen unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. Dabei darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.

(7) Wertpapiere, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, sind mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag anzusetzen; andere Wertpapiere mit ihren historischen Anschaffungskosten. Wertpapiere sind als Anlagevermögen zu aktivieren. Sie sind nur dann als Umlaufvermögen anzusetzen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

(8) Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen findet § 35 Abs. 3 entsprechende Anwendung.

(9) Die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden sowie die Zuordnung der ermittelten Wertansätze zu den Posten der Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage der vom Innenministerium bekannt gegebenen Bewertungsrichtlinie vorzunehmen.

§ 56

Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen

(1) Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen nicht angesetzt werden. Sie können mit ihrem Zeitwert, wenn sie noch länger als ein Jahr genutzt werden, oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

(2) Am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen sind mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen.

(3) Eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen kann unterbleiben, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. Dies gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).

(4) Zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände können übernommen werden.

(5) Für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Vermögensgegenstände kann der Vom-Hundert-Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten des geförderten Vermögensgegenstandes mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren pauschal ermittelt werden. Dieser Vom-Hundert-Anteil ist der Ermittlung des ansetzbaren Wertes der Sonderposten unter Berücksichtigung des angesetzten Zeitwertes des Vermögensgegenstandes zu Grunde zu legen.

§ 57

Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

(1) Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden

1. mit einem zu niedrigen Wert,
2. mit einem zu hohen Wert,
3. zu Unrecht oder
4. zu Unrecht nicht

angesetzt worden sind, so ist in der später aufzustellenden Bilanz der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. Eine Berichtigungspflicht besteht auch, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.

(2) Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben. Eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist nicht zulässig.

Neunter Abschnitt Schlussvorschriften

§ 58

Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

(1) Die Gemeinde ist verpflichtet, die Bücher, die Unterlagen über die Inventur, die Jahresabschlüsse, die dazu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen, die Buchungsbelege und die Unterlagen über den Zahlungsverkehr sowie die Eröffnungsbilanz geordnet und sicher aufzubewahren.

(2) Die Jahresabschlüsse und die Eröffnungsbilanz sind dauernd aufzubewahren. Die Bücher sind zehn Jahre, die Belege und die sonstigen Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren. Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

(3) Bei der Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger muss insbesondere sichergestellt sein, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger mit den Originalen übereinstimmt, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar und maschinell auswertbar ist und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden kann.

(4) Werden automatisierte Verfahren, in denen Bücher und Belege gespeichert sind, geändert oder abgelöst, muss die maschinelle Auswertung der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes System gewährleistet sein.

§ 59

Sondervermögen, Treuhandvermögen

Soweit auf Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde gesetzliche Vorschriften über die Haushaltswirtschaft Anwendung finden, gilt diese Verordnung sinngemäß.

Die neue Gemeindeordnung

1. Die Änderungen in der Gemeindeordnung

Kernstück der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der mit Hilfe des Rechnungsstoffes „Aufwand“ und „Ertrag“ ermittelt und abgebildet wird. Die Änderung des Rechnungsstoffes erfordert eine Vielzahl von materiellen Anpassungen der gesetzlichen Regeln in der Gemeindeordnung über das kommunale Haushaltsrecht.

Bei dieser Haushaltsreform bleiben die Rechte der gemeindlichen Organe unangetastet. Daher wird nur ein Teil der in der Gemeindeordnung enthaltenen Vorschriften geändert oder neugefasst. Zu den nachfolgenden aufgeführten Vorschriften werden im Zusammenhang mit der Vorstellung der neuen Regelung erste Erläuterungen gegeben. Die Regelungen bedürfen jedoch noch der praktischen Anwendung in allen Gemeinden des Landes:

- § 41 Zuständigkeiten des Rates
- § 59 Hauptausschuss, Finanzausschuss und Rechnungsprüfungsausschuss
- § 70 Verwaltungsvorstand
- § 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze
- § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung
- § 78 Haushaltssatzung
- § 79 Haushaltsplan
- § 80 Erlass der Haushaltssatzung
- § 81 Nachtragssatzung
- § 82 Vorläufige Haushaltsführung
- § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen
- § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung
- § 85 Verpflichtungsermächtigungen
- § 86 Kredite
- § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte
- § 88 Rückstellungen
- § 89 Liquidität
- § 90 Vermögensgegenstände
- § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung
- § 92 Eröffnungsbilanz
- § 93 Finanzbuchhaltung
- § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung
- § 95 Jahresabschluss
- § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung
- § 97 Sondervermögen
- § 98 Treuhandvermögen (*ist zur Vollständigkeit enthalten*)
- § 99 Gemeindegliedervermögen (*ist zur Vollständigkeit enthalten*)
- § 100 Örtliche Stiftungen (*ist zur Vollständigkeit enthalten*)
- § 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk
- § 102 Örtliche Rechnungsprüfung
- § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung
- § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung
- § 105 Überörtliche Prüfung
- § 106 Jahresabschlussprüfung der Eigenbetriebe
- (§§ 107 bis 115 sind nicht abgedruckt)
- § 116 Gesamtabschluss
- § 117 Beteiligungsbericht
- § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

2. Die neuen haushaltsrechtliche Regelungen mit Erläuterungen

§ 41 Zuständigkeiten des Rates

(1) Der Rat der Gemeinde ist für alle Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zuständig, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt. Die Entscheidung über folgende Angelegenheiten kann der Rat nicht übertragen:

- a) die allgemeinen Grundsätze, nach denen die Verwaltung geführt werden soll,
- b) die Wahl der Mitglieder der Ausschüsse und ihrer Vertreter,
- c) die Wahl der Beigeordneten,
- d) die Verleihung und die Entziehung des Ehrenbürgerrechts und einer Ehrenbezeichnung,
- e) die Änderung des Gemeindegebiets, soweit nicht in diesem Gesetz etwas anderes bestimmt ist,
- f) den Erlass, die Änderung und die Aufhebung von Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen,
- g) abschließende Beschlüsse im Flächennutzungsplanverfahren und abschließende Satzungsbeschlüsse auf der Grundlage des Baugesetzbuchs und des Maßnahmengesetzes zum Baugesetzbuch,
- h) den Erlass der Haushaltssatzung und des Stellenplans, die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes, die Zustimmung zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen sowie zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen, die Festlegung von Wertgrenzen für die Veranschlagung und Abrechnung einzelner Investitionsmaßnahmen,
- i) die Festsetzung allgemein geltender öffentlicher Abgaben und privatrechtlicher Entgelte,
- j) die Feststellung des Jahresabschlusses und die Entlastung sowie die Bestätigung des Gesamtabchlusses,
- k) die teilweise oder vollständige Veräußerung oder Verpachtung von Eigenbetrieben, die teilweise oder vollständige Veräußerung einer Beteiligung an einer Gesellschaft oder anderen Vereinigungen des privaten Rechts, die Veräußerung eines Geschäftsanteils an einer eingetragenen Kreditgenossenschaft sowie den Abschluss von anderen Rechtsgeschäften im Sinne des § 111 Abs. 1 Satz 1,
- l) die Errichtung, Übernahme, Erweiterung, Einschränkung und Auflösung von Anstalten des öffentlichen Rechts gemäß § 114a, öffentlichen Einrichtungen und Eigenbetrieben, die erstmalige Beteiligung sowie die Erhöhung einer Beteiligung an einer Gesellschaft oder anderen Vereinigungen in privater Rechtsform, den Erwerb eines Geschäftsanteils an einer eingetragenen Kreditgenossenschaft,
- m) die Umwandlung der Rechtsform von Anstalten des öffentlichen Rechts gemäß § 114a, öffentlichen Einrichtungen und Eigenbetrieben sowie die Umwandlung der Rechtsform von Gesellschaften, an denen die Gemeinde beteiligt ist, soweit der Einfluss der Gemeinde (§ 63 Abs. 2 und § 113 Abs. 1) geltend gemacht werden kann,
- n) die Umwandlung des Zwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von Stiftungen einschließlich des Verbleibs des Stiftungsvermögens,
- o) die Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in freies Gemeindevermögen sowie die Veränderung der Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen,
- p) die Übernahme von Bürgschaften, den Abschluss von Gewährverträgen und die Bestellung sonstiger Sicherheiten für andere sowie solche Rechtsgeschäfte, die den vorgenannten wirtschaftlich gleichkommen,
- q) die Bestellung und Abberufung der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie die Erweiterung der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung über die Pflichtaufgaben hinaus,
- r) die Genehmigung von Verträgen der Gemeinde mit Mitgliedern des Rates, der Bezirksvertretungen und der Ausschüsse sowie mit dem Bürgermeister und den leitenden Dienstkräften der Gemeinde nach näherer Bestimmung der Hauptsatzung,
- s) die Übernahme neuer Aufgaben, für die keine gesetzliche Verpflichtung besteht,
- t) die Festlegung strategischer Ziele unter Berücksichtigung der Ressourcen.

(2) Im übrigen kann der Rat die Entscheidung über bestimmte Angelegenheiten auf Ausschüsse oder den Bürgermeister übertragen. Er kann ferner Ausschüsse ermächtigen, in Angelegenheiten ihres Aufgabenbereichs die Entscheidung dem Bürgermeister zu übertragen.

(3) Geschäfte der laufenden Verwaltung gelten im Namen des Rates als auf den Bürgermeister übertragen, soweit nicht der Rat sich, einer Bezirksvertretung oder einem Ausschuss für einen bestimmten Kreis von Geschäften oder für einen Einzelfall die Entscheidung vorbehält.

Zu § 41 Abs. 1:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs erfordern keine materiellen Änderungen der bisherigen Vorschriften über das Budgetrecht des Rates. Daher sind die bereits im Vorbehaltskatalog des Rates enthaltenen haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten, deren Entscheidung wegen ihrer Bedeutung kraft Gesetzes dem Rat vorbehalten sind (vgl. Buchstaben h, j und q) nur redaktionell an den neuen Rechnungsstil und das Ressourcenverbrauchskonzept angepasst und um den Buchstaben t ergänzt worden. Die Einfügung setzt die Forderung der neuen Steuerung nach einer stärkeren Betonung der strategischen Führung um.

1. Zu Buchstabe h):

Die Regelung ist redaktionell an die Begriffe des neuen Haushaltsrechts angepasst und um die Festlegung von Wertgrenzen, da die Einzelveranschlagung von Investitionsmaßnahmen eindeutiger vom Rat bestimmt werden soll ergänzt worden.

2. Zu Buchstabe j):

Die Zuständigkeit des Rates über die Rechnungslegung zu entscheiden und die Entlastung des Bürgermeisters auszusprechen, bleibt unverändert. Die Vorschrift ist an die Begriffe des neuen Haushaltsrechts angepasst worden, denn der im kameralen Recht verwandte Begriff „Feststellung“ (vgl. „*vom Bürgermeister festgestellt.*“) wird nunmehr wie im kaufmännischen Rechnungswesen, d.h. vergleichbar mit dem Handelsrecht (vgl. § 96: „Der Rat stellt ... den ... geprüften Jahresabschluss ... fest.“), benutzt. Sie bestimmt auch, dass der Rat den Gesamtabchluss zu bestätigen hat, den die Gemeinde zukünftig unter Einbeziehung ihrer verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erstellen hat.

3. Zu Buchstabe q):

Die Vorschrift ist an § 104 Abs. 2, der den Gestaltungsspielraum für die Organisation der örtlichen Rechnungsprüfung erweitert, angepasst worden.

4. Zu Buchstabe t):

Für die kommunale Aufgabenerfüllung sollen zukünftig produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Die Ziele werden zwischen Rat und Verwaltung im Dialog abgestimmt. Daher ist der Vorbehaltskatalog für den Rat um die Festlegung strategischer Ziele unter Berücksichtigung der Ressourcen erweitert worden.

§ 59

Hauptausschuss, Finanzausschuss und Rechnungsprüfungsausschuss

- (1) Der Hauptausschuss hat die Arbeiten aller Ausschüsse aufeinander abzustimmen.
- (2) Der Finanzausschuss bereitet die Haushaltssatzung der Gemeinde vor und trifft die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen, soweit hierfür nicht andere Ausschüsse zuständig sind.
- (3) Der Rechnungsprüfungsausschuss prüft den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde. Er bedient sich hierbei der örtlichen Rechnungsprüfung. Soweit eine solche nicht besteht, kann er sich Dritter gem. § 103 Abs. 5 bedienen.

(4) Werden der Jahresabschluss, der Gesamtabchluss, der Lagebericht oder der Gesamtlagebericht nach Vorlage des Prüfungsberichts geändert, so hat der Rechnungsprüfungsausschuss diese Unterlagen erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert. Über das Ergebnis der Prüfung ist dem Rat zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen.

Zu § 59:

Die in dieser Vorschrift genannten Ausschüsse sind beschließende Ausschüsse, die jeder Rat einer Gemeinde zu bilden hat und denen nur Ratsmitglieder angehören können.

1. Zu Absatz 3:

In Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses sowie der Bestätigung des Gesamtabchlusses der Gemeinde durch den Rat hat der Rechnungsprüfungsausschuss sowohl den Jahresabschluss als auch den Gesamtabchluss zu prüfen. Der Rechnungsprüfungsausschuss ist gesetzlich verpflichtet, sich dazu der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde - soweit eine solche besteht - zu bedienen. Für kreisangehörige Gemeinden, die nach § 102 Abs. 1 keine örtliche Rechnungsprüfung eingerichtet haben, aber auch mit dem Kreis keine Vereinbarung gemäß § 102 Abs. 2 abgeschlossen haben, wird nun klargestellt, dass auch dem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss das Recht zusteht, unmittelbar sich des fachlichen Sachverstandes Dritter für die Erledigung seiner Aufgaben als Prüfinstanz zu bedienen.

2. Zu Absatz 4:

Entsprechend den handelsgesetzlichen Vorschriften (§ 316 Abs. 3 HGB) ist es geboten, bei zulässigen Änderungen des Jahresabschlusses aus wichtigem Grund, die nach der Vorlage des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat erfolgen, eine Nachprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss zu verlangen. Dies beinhaltet gleichzeitig eine Berichtspflicht dem Rat gegenüber, damit dieser ggf. neue Erkenntnisse in seine Feststellung des Jahresabschlusses oder Bestätigung des Gesamtabchlusses einfließen lassen kann.

§ 70

Verwaltungsvorstand

(1) Sind hauptamtliche Beigeordnete bestellt, bilden sie zusammen mit dem Bürgermeister und dem Kämmerer den Verwaltungsvorstand. Der Bürgermeister führt den Vorsitz.

(2) Der Verwaltungsvorstand wirkt insbesondere mit bei

- a) den Grundsätzen der Organisation und der Verwaltungsführung,
- b) der Planung von Verwaltungsaufgaben mit besonderer Bedeutung,
- c) der Aufstellung des Haushaltsplans, unbeschadet der Rechte des Kämmerers,
- d) den Grundsätzen der Personalführung und Personalverwaltung,
- e) der Konzeption der Kosten- und Leistungsrechnung.

(3) Der Bürgermeister ist verpflichtet, zur Erhaltung der Einheitlichkeit der Verwaltungsführung regelmäßig den Verwaltungsvorstand zur gemeinsamen Beratung einzuberufen.

(4) Bei Meinungsverschiedenheiten entscheidet der Bürgermeister. Die Beigeordneten sind berechtigt, ihre abweichenden Meinungen in Angelegenheiten ihres Geschäftsbereichs dem Hauptausschuss vorzutragen. Dieses haben sie dem Bürgermeister vorab mitzuteilen.

Zu § 70:

1. Zu Absatz 1:

In dieser Vorschrift wird erstmals die Bezeichnung „Kämmerer“ für das gesetzlich bestimmte Mitglied des Verwaltungsvorstands verwandt, das für das Finanzwesen der Gemeinde verantwortlich ist. Die bisherige Unterscheidung in der Funktionsbezeichnung für diesen Träger der Finanzverantwortung in den Gemeinde ist aufgegeben worden. Entsprechend der Bedeutung dieser Tätigkeit hat nunmehr auch bei kreisangehörigen Gemeinden die Finanzverantwortung der Kämmerer. Dadurch ist die bisherige Bezeichnung „für das Finanzwesen zuständiger Beschäftigter“ entbehrlich geworden und entfallen, hat jedoch nicht zu einer materiellen Änderung geführt. Diese Neuregelung stellt insoweit eine Einheitlichkeit für alle Gemeinden im Lande her.

Nach § 71 Abs. 4 der Gemeindeordnung (GO) besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen. In den übrigen Gemeinden kann ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch Gesetz zugewiesen sind. Ist der Kämmerer beauftragt, hat dieser, bedingt durch die in den Vorschriften des § 83 GO und des § 24 GemHVO enthaltene Regelung „soweit er nicht bestellt ist“, nicht die darin ausgewiesenen Rechte. Diese stehen nur einem bestellten Kämmerer zu.

Die Gemeinden, die keinen Stadtkämmerer bestellen müssen, können wählen, ob sie für das Amt des Kämmerers eine Beigeordnetenstelle einrichten oder die Aufgabe des Kämmerers einem Lebenszeitbeamten übertragen. Verzichtet der Rat auf die Einrichtung einer Beigeordnetenstelle, so ist es Aufgabe des Bürgermeisters, im Rahmen seines Organisationsrechtes nach § 62 Abs. 1 GO zu entscheiden, ob ein Lebenszeitbeamter zum Kämmerer bestellt wird oder ob sich die Gemeinde damit begnügt, einen für das Finanzwesen zuständigen Beamten zu beauftragen. Das Recht des Bürgermeisters, die Geschäfte zu verteilen (vgl. § 62 Abs. 1 S. 3 GO) und das Recht des Rates, den Geschäftskreis der Beigeordneten bestimmen zu können (vgl. § 73 Abs. 1 GO), besteht im Grundsatz auch hinsichtlich des Geschäftskreises des Kämmerers und bzw. des für das Finanzwesen zuständigen Beamten (vgl. auch Erläuterungen zu § 83 GO und § 24 GemHVO).

2. Zu Absatz 2 Buchstabe e):

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) ist Bestandteil der Reform des kommunalen Haushaltsrechts. Sie dient in erster Linie der internen Steuerung des Verwaltungsgeschehens und ist geeignet, die Informationen des gemeindlichen Haushalts zu ergänzen. Als zusätzliches Instrument bietet die Kosten- und Leistungsrechnung die Möglichkeit einer differenzierteren Betrachtungsweise von Produkten und darüber hinaus auch von Kosten unter Einbeziehung von Leistungsmengen und Kennzahlen, die auf der Ebene der Produktbereiche nicht oder nicht sachgerecht abgebildet werden können. Die Kosten- und Leistungsrechnung kann dadurch zu einem wirtschaftlichen und sparsamen Handeln der Gemeinde beitragen.

Die Einzelheiten zum Aufbau und zur Organisation der Kosten- und Leistungsrechnung werden in das Ermessen der Gemeinde gestellt. Sie kann die gewünschte Ausgestaltung nach den örtlichen Erfordernissen bestimmen und nach ihren Wünschen den Blick auf einzelne Bereiche (Kostenstellen) oder auf einzelne Produkte (Kostenträger) richten. Wegen der Bedeutung des Einsatzes der Kosten- und Leistungsrechnung, ihrer Ergebnisse und sonstigen Auswirkungen ist es sachgerecht, dass der Verwaltungsvorstand bei ihrer Konzeption für den Einsatz in der gemeindlichen Verwaltung mitwirkt.

8. Teil Haushaltswirtschaft

§ 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze

- (1) Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Die Haushaltswirtschaft ist wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. Dabei ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen.
- (2) Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein. Er ist ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Die Verpflichtung des Satzes 1 gilt als erfüllt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden können.
- (3) Die Ausgleichsrücklage ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Sie kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals gebildet werden, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen. Die Höhe der Einnahmen nach Satz 2 bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei Haushaltsjahre, die dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangehen. Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Abs. 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Betrag erreicht hat.
- (4) Wird bei der Aufstellung der Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen, bedarf dies der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung gilt als erteilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der Gemeinde eine andere Entscheidung trifft. Die Genehmigung kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. Sie ist mit der Verpflichtung, ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, zu verbinden, wenn die Voraussetzungen des § 76 Abs. 1 vorliegen.
- (5) Weist die Ergebnisrechnung bei der Bestätigung des Jahresabschlusses gem. § 95 Abs. 3 trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen aus, so hat die Gemeinde dies der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Die Aufsichtsbehörde kann in diesem Fall Anordnungen treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wieder herzustellen. §§ 123 und 124 gelten sinngemäß.
- (6) Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen.
- (7) Die Gemeinde darf sich nicht überschulden. Sie ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird.

Zu § 75:

Die allgemeinen Grundsätze dieser Vorschrift gelten für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde. An erster Stelle steht die Sicherung der Aufgabenerfüllung. Auf dieses Ziel hat die Gemeinde ihre gesamte Haushaltswirtschaft auszurichten. Es genügt unter Beachtung des Ressourcenverbrauchs nicht, den Blick auf ein einzelnes Haushaltsjahr zu richten, sondern die Gemeinde muss eine stetige, d.h. auf einen längeren Zeitraum unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit ausgerichtete, Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gewährleisten.

Der Begriff der Haushaltswirtschaft ist dabei nicht gesetzlich geregelt, Nach allgemeiner Auffassung gehören hierzu alle Dinge und Tätigkeiten, die mit der Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans (Ergebnisplan und Finanzplan) sowie mit der Vorbereitung, Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz) zusammenhängen, einschließlich der Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden. Dazu zählt auch die Verpflichtung der Gemeinde, einen Gesamtabschluss aufzustellen, durch den die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht wird. In diesem Gesamtabschluss werden die

rechtlich selbstständigen Aufgabenbereiche der Gemeinde einbezogen und deren festgestellte Jahresabschlüsse mit dem Jahresabschluss der Gemeinde konsolidiert.

Auch bei der vorgenommenen Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie der Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gelten viele bewährte und vom Rechnungsstil der Gemeinde unabhängige Haushaltsgrundsätze ggf. in neuer Qualität weiter. Insoweit wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die bisher schon vorhandene Literatur verwiesen.

1. Zu Absatz 1:

Die Reform des gemeindlichen Haushaltrechts ermöglicht eine verbesserte Umsetzung der allgemeinen Haushaltsgrundsätze, ohne diese jedoch materiell zu verändern. Daher ist die Regelung lediglich redaktionell angepasst worden.

2. Zu Absatz 2:

Kernstück der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der mit Hilfe des Rechnungsstoffes „Erträge“ und „Aufwendungen“ ermittelt und abgebildet wird. Die Änderung des Rechnungsstoffes erfordert die materielle Anpassung der Regeln zum Haushaltsausgleich, andernfalls bliebe in den Gemeinden die Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzeptes unvollständig. Zukünftig bezieht sich der Haushaltsausgleich nicht mehr auf die Sicherung des Geldbestandes, sondern auf die Sicherung des Vermögensbestandes durch die Erhaltung der Ertragskraft, die vom Ressourcenaufkommen (Erträge) und vom Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) bestimmt wird. Die kamerale Ausgleichsregel, nach der die Einnahmen die Ausgaben decken müssen, wird durch eine doppische Ausgleichsregel ersetzt, nach der die gesamten Erträge die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen mindestens erreichen (decken) müssen. Werden diese Erträge im Haushaltsjahr nicht erzielt, übersteigen also die Aufwendungen die Erträge in dieser Periode, verringert sich in diesem Maße das gemeindliche Vermögen (Eigenkapital).

Die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der den Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens durch Abschreibungen (im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung enthalten) einschließt, hat erhebliche Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Systembedingt wird ein Teil der Aufwendungen durch die Darstellung des vollständigen Werteverzehrs des gemeindlichen Vermögens erstmalig in der Umstellungsphase ausgewiesen. Dies erfordert einen erweiterten Spielraum der Gemeinden, der es ihnen ermöglicht, eigenverantwortlich eine haushaltswirtschaftlich verträgliche Anpassung ihres örtlichen Haushalts an die o.a. Ausgleichsregel des Ressourcenverbrauchskonzeptes vornehmen zu können. Die Regelung im Satz 2 trägt diesem Erfordernis Rechnung, in dem der Haushalt als ausgeglichen gilt, sofern der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage, die Teil des Eigenkapitals ist, gedeckt werden kann. Mit dieser gesetzlichen Fiktion wird verdeutlicht, dass einerseits die materielle Ausgleichsregel uneingeschränkt Geltung beanspruchen soll, andererseits die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage noch mit einer geordneten Haushaltswirtschaft in Einklang steht, auch wenn es bei ihrer Inanspruchnahme bereits zu einer Verringerung des Eigenkapitals kommt. Dies hat zur Folge, dass die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage durch die Gemeinde nicht zu Maßnahmen ihrer Aufsichtsbehörde führt. Dieser Regelung liegt auch die Erkenntnis zu Grunde, dass nicht aus jeder Verringerung des Eigenkapitals gefolgert werden kann, die gemeindliche Haushaltswirtschaft sei dadurch gefährdet. Der Ausgleichsrücklage kommt somit eine haushaltsjahrübergreifende Pufferfunktion zu.

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschrift bestimmt die Ausgleichsrücklage näher und regelt deren Bemessung. Die Ausgleichsrücklage ist eine Rücklage eigener Art und muss als Bestandteil des Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz als gesonderter Posten angesetzt werden. Sie ist somit nicht Teil der allgemeinen Rücklage, die ebenfalls auf der Passivseite der Bilanz, gesondert als „Restposten“, im Bereich „Eigenkapital“ anzusetzen ist.

Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbedarf im Ergebnisplan oder einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung zu decken, um den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich zu erreichen. Sie ist am Ende der Erprobungsphase des „NKF - Modellprojekts“ gemeinsam von den Modellkommunen und den Aufsichtsbehörden entwickelt worden. Die Ausgleichsrücklage soll den Gemeinden den erforderlichen Spielraum gewähren, eigenverantwortlich den Haushaltsausgleich zu erreichen. Dies erfordert, sie so zu bemessen, dass die Gemeinde auch nach ihrer vollständigen Inanspruchnahme noch die stetige Aufgabenerfüllung gewährleisten kann und dies ohne nähere Prüfung der Aufsichtsbehörde erkennbar ist. Dabei ist berücksichtigt worden, dass eine dauernde Verringerung des in der Eröffnungsbilanz erstmalig ausgewiesenen Eigenkapitals letztlich zur Überschuldung der Gemeinde führt.

Diese Erwägungen haben bei der Erarbeitung der o.a. Konzeption dazu geführt, die Ausgleichsrücklage nach dem in Satz 2 benannten Anteil am Eigenkapital zu bemessen. Um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die wesentlichen Einnahmequellen (Steuern, Zuwendungen) der Gemeinde deren Ertragskraft maßgeblich bestimmen und sich Eigenkapital bildend auswirken, ist die Höhe der Ausgleichsrücklage auf ein Drittel der durchschnittlichen (Netto-) Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen von insgesamt drei Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag begrenzt worden. Unter dem Begriff „Netto“ wird dabei entsprechend dem kameralen Rechnungswesen verstanden, dass jahresbezogen nur die tatsächlich kassenwirksam gewordenen Einnahmen der Betragsermittlung zu Grunde gelegt werden können. Nur diese realen Kassendaten sichern die erforderliche Objektivität. Die Berechnung des Anteils führt dazu, dass Gemeinden mit hohem Eigenkapital höhere Fehlbeträge abdecken können, hingegen denjenigen mit niedrigem Eigenkapital ein geringerer Betrag zur Deckung zur Verfügung steht. Dies verhindert die unkontrollierte Verringerung des Eigenkapitals, die bei einer anderen Konzeption durch einen der Höhe nach unbegrenzten Verlustvortrag möglich wäre.

Die Bemessung der Ausgleichsrücklage darf von der Gemeinde nur einmal bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz vorgenommen werden. Bei dieser Festlegung ist davon ausgegangen worden, dass Verwerfungen, die durch atypische Ertragssituationen entstehen könnten, durch eine Berechnungsgrundlage auf der Basis eines dreijährigen Zeitraumes vermieden werden. Ob die Grundlagen, die zur Gestaltung und Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage durch die Gemeinden geführt haben, richtig eingeschätzt worden sind, wird sich bei der gesetzlichen vorgesehenen Überprüfung der Auswirkungen der Reform des Haushaltsrechts in den Gemeinden des Landes herausstellen. Gerade diese Regelung erfordert es, nach einem angemessenen Erfahrungszeitraum eine Beurteilung darüber vorzunehmen. Nur die realen Daten der Gemeinden verhelfen zu einer breiten Erkenntnisgrundlage, auf der dann die zukünftige Gestaltung der Ausgleichsrücklage aufgebaut werden kann.

4. Zu Absatz 4:

Die Vorschrift regelt die Voraussetzungen aufsichtbehördlichen Handelns bei einem nicht erreichten Haushaltsausgleich gegenüber der Gemeinde. Verringert sich das Eigenkapital der Gemeinde nach dem vollständigen Verzehr der Ausgleichsrücklage weiter, kann die Gefährdung einer geordneten Haushaltswirtschaft nicht mehr ohne weitere Prüfung durch einen Dritten ausgeschlossen werden. Daher bedarf jede weitere Verringerung des Eigenkapitals der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde. Diese Aufsichtsbehörde entscheidet nach den Umständen des Einzelfalls, ob die Gewährleistung der stetigen Aufgabenerfüllung etwa durch Nebenbestimmungen der Genehmigung gesichert werden muss oder ob die weitere Verringerung des Eigenkapitals durch die Gemeinde noch haushaltsverträglich ist. Die Vorschrift belässt einen ebenso angemessenen wie erforderlichen Spielraum für zukünftige Regelungen, die sich aus den Erfahrungen der Praxis nach Einführung des NKF entwickeln werden. Die Genehmigungsfiktion im Satz 2 ermöglicht, dass ohne zeitliche Hindernisse das Aufstellungsverfahren für den Haushalt in der Gemeinde ablaufen kann. Sie soll damit auch ein zügiges aufsichtbehördliches Verfahren gewährleisten.

Es ist durch das Haushaltsrecht zu verhindern, dass der Prozess des Eigenkapitalverzehrs eine unbeherrschbare Dynamik annehmen kann. So ist es im Interesse der Gemeinden sachgerecht, die Aufsichtsbehörden durch die mit dem Genehmigungsvorbehalt verbundene Verfahrensvorschrift zu verpflichten, bei gleichzeitigem Vorliegen der Voraussetzungen des § 76 Abs. 1 von der Gemeinde die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes zu verlangen.

5. Zu Absatz 5:

Die bereits im kameralen Recht bestehende Regelung ist angepasst worden. Insoweit wird hier auf weitere Erläuterungen verzichtet und auf die vorhandene Literatur verwiesen.

6. Zu Absatz 6:

Für jedes Haushaltsjahr ist für den neuen Haushaltsplan neben dem Ergebnisplan auch ein Finanzplan aufzustellen. In diesem werden vor allem die Zahlungen für Investitionen ausgewiesen und diese durch den Rat ermächtigt. Der Finanzplan dient aber auch der Finanzierungsplanung, da dieser neben den Zahlungen für Investitionen auch die Finanzbedarfe für die laufende Verwaltungstätigkeit und die Bedarfe aus der Finanzierungstätigkeit (Kreditaufnahme für Investitionen und Tilgung von Krediten) ausweist. Auch wenn im NKF die neue Steuerung der Gemeinde sich auf die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan bezieht, ist gleichzeitig auch die Liquidität und die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen. Diese haben weiterhin eine so große Bedeutung für die Gemeinden, dass sie deshalb zu einem Haushaltsgrundsatz erhoben worden sind.

7. Zu Absatz 7:

Die Vorschrift verbietet es den Gemeinden sich zu überschulden und enthält eine Begriffsbestimmung der Überschuldung (bilanzielle Überschuldung), die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist. Da die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde bei ihrer Überschuldung nicht mehr gewährleistet ist, bedarf es dieser gesetzlichen Auffangregelung. In diesen Fällen ist im Rahmen der Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 eine enge Zusammenarbeit zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde zur Beseitigung der entstandenen Fehlentwicklung notwendig.

§ 76 Haushaltssicherungskonzept

(1) Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist, wenn bei der Aufstellung des Haushalts

1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder
2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern oder
3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.

Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Abs. 3.

(2) Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung kann nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 wieder erreicht wird. Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.

Zu § 76:

1. Zu Absatz 1:

Diese Vorschrift bestimmt näher, unter welchen Voraussetzungen die Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen hat. Das im kameralen Recht entwickelte Haushaltssicherungskonzept hat sich in der Praxis bewährt. Es ist übernommen und an die veränderten materiellen Voraussetzungen des NKF angepasst worden. Die neue Regelung knüpft an die Bestimmungen zum Haushaltsausgleich in § 75 an, nach denen die Verringerung des Eigenkapitals durch Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage der aufsichtsbehördlichen Genehmigung bedarf. Stärker als bisher soll das Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ dazu dienen, die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern bzw. wieder herzustellen.

Im Unterschied zur (einfachen) Genehmigungspflicht nach § 75 Absatz 4 liegt der Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die Annahme zu Grunde, die Gemeinde werde den Haushaltsausgleich nicht im nachfolgenden Haushaltsjahr erreichen. Sie hat deshalb - wie bisher - den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist.

In den Nummern 1 bis 3 sind die Tatbestände aufgeführt, die jeweils die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes begründen. Sie beschreiben die Verringerung des Eigenkapitals auf mehrere Arten, die nach Art oder Höhe jeweils so schwer wiegend sind, dass periodenübergreifende Maßnahmen durch ein Haushaltssicherungskonzept erforderlich werden. Dabei kommt dem unverhältnismäßig hohen Vermögensverzehr (Eigenkapitalabbau) nach Nummer 1 das gleiche Gewicht zu wie seiner stetigen, „schleichenden“ Verringerung nach den Nummern 2 und 3. Zur besseren Handhabbarkeit und aus Gründen der Verhältnismäßigkeit ist in Nummer 2 eine Bagatellgrenze festgelegt worden. Nach der Festlegung in Nummer 3 auf den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung besteht die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes dann, wenn im Haushaltsjahr oder in einem der drei folgenden Planjahre die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird. Beiden Erscheinungsformen ist gemeinsam, dass sie strukturelle Haushaltsdefizite offen legen. Sie gefährden die geordnete Haushaltswirtschaft so nachhaltig, dass nicht angenommen werden kann, ein ausgeglichener Haushalt sei im folgenden Haushaltsjahr wieder zu erreichen. Ausgehend von der Festlegung einer Bagatellgrenze in Nummer 2 ist es erforderlich, nach einem angemessenen Erfahrungszeitraum eine Beurteilung über die Kriterien in den Nummern 1 bis 3 vorzunehmen. Dies wird einen der Schwerpunkte bei der gesetzlichen vorgesehenen Überprüfung der Auswirkungen der Reform des Haushaltsrechts in den Gemeinden des Landes bilden.

Die gesamte Regelung knüpft die Verpflichtung der Gemeinde, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, an strengere Voraussetzungen, als es der Vorschlag der NKF - Modellkommunen vorsieht. Die Gemeinde wäre nach deren Vorschlag erst dann zur Aufstellung verpflichtet, wenn ihr die Überschuldung im Sinne des § 75 Absatz 7 droht. Gegen diesen Vorschlag ist zu Recht eingewendet worden, die notwendigen Gegenmaßnahmen würden zu spät ergriffen, der Schaden sei dann bereits eingetreten. Die Gefährdung habe jedenfalls ein Ausmaß erreicht, das die erforderlichen Haushaltssicherungsmaßnahmen erheblich erschwere, wenn nicht gar unmöglich mache. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bei einem unausgeglichenen Haushalt die Gemeinden nach § 75 Absätze 2 und 3 durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage einen erheblichen Anteil ihres Eigenkapitals (ein Drittel) zur Deckung des Fehlbetrages genehmigungsfrei einsetzen dürfen. Selbst eine weitere Verringerung des Eigenkapitals nach § 75 Absatz 4 löst noch nicht die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus. Die Regelung in Absatz 1 stärkt somit das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden, ohne die Verpflichtung zu vernachlässigen, eine geordnete Haushaltswirtschaft sicherzustellen.

Weil in der künftigen Haushaltswirtschaft der Gemeinde dem Jahresabschluss die gleiche Bedeutung zukommt wie der Haushaltssatzung bzw. dem Haushaltsplan, ist die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auf den Jahresabschluss ausgedehnt worden. Liegt bei der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister (§ 95 Abs. 3) einer der in der Vorschrift bestimmten Sachverhalte bei der Gemeinde vor, setzt auch in diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ein.

2. Zu Absatz 2:

Die Vorschrift enthält die Zielbestimmung und die Regeln der Genehmigungsfähigkeit eines Haushaltssicherungskonzeptes, die aus der bisherigen Regelung übernommen worden sind. Es ist jedoch eine Anpassung dahingehend vorgenommen worden, dass die ursprüngliche Grundlage wieder hergestellt wird, nach der das Vorliegen einer Genehmigungsfähigkeit anzunehmen ist, wenn der originäre jährliche Haushaltsausgleich innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung wieder erreicht wird, also am Ende des dritten dem Haushaltsjahr folgenden Jahres gegeben ist. Bei der vor Jahren vorgenommenen gesetzlichen Regelung für das kamerale Haushaltsrecht ist bei der Formulierung der bisherigen Vorschrift übersehen worden, dass nicht nur die „Planungsjahre“, sondern ausgehend von der aktuell laufenden Haushaltsbewirtschaftung auch das laufende Haushaltsjahr mitzuzählen ist. Schon die bisherige gesetzlich bestimmte Finanzplanung hat insgesamt fünf Jahre, also das laufende Jahr, das zu planende Haushaltsjahr sowie die drei anschließenden Planungsjahre umfasst.

§ 77

Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung

- (1) Die Gemeinde erhebt Abgaben nach den gesetzlichen Vorschriften.
- (2) Sie hat die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Finanzmittel
 1. soweit vertretbar und geboten aus speziellen Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen,
 2. im Übrigen aus Steuernzu beschaffen, soweit die sonstigen Finanzmittel nicht ausreichen.
- (3) Die Gemeinde darf Kredite nur aufnehmen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre.

Zu § 77:

Die Quellen der Finanzmittel der Gemeinde sind sehr vielfältig. Sie ergeben sich aus öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorgängen. Dazu wird in dieser Vorschrift eine Rangfolge hergestellt. Es wird davon ausgegangen, dass derjenige, der eine kommunale Leistung in Anspruch nimmt oder eine kommunale Einrichtung nutzt, die entstehenden Kosten in vertretbarem und gebotenen Umfang tragen soll. Die Steuern sollen nur insoweit erhoben werden, wie diese und die sonstigen Finanzmittel die zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Aufwendungen nicht decken (Absatz 2). Gleichzeitig werden auch die materiellen Voraussetzungen für die Kreditaufnahme bestimmt (Absatz 3).

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs haben keine umfassende Änderung der Vorschriften über die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung erfordert, sondern nur redaktionelle Anpassungen.

§ 78

Haushaltssatzung

- (1) Die Gemeinde hat für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen.
- (2) Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung
 1. des Haushaltsplans
 - a) im Ergebnisplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres,
 - b) im Finanzplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres,
 - c) unter Angabe der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen (Kreditermächtigung),
 - d) unter Angabe der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (Verpflichtungsermächtigungen),

2. der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage,
3. des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung,
4. der Steuersätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind,
5. des Jahres, in dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist.

Sie kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen.

(3) Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr. Sie kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.

(4) Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr, soweit für einzelne Bereiche durch Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist.

Zu § 78:

Der Haushaltsplan der Gemeinde bildet für sich allein noch keine ausreichende Rechtsgrundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Er erhält seine Rechtsverbindlichkeit dadurch, dass er durch eine Haushaltssatzung, die jährlich vom Rat zu beschließen ist, festgesetzt wird. Dadurch stellt der Haushaltsplan der Gemeinde für gemeindliche Verwaltung eine bindende Norm dar. Die Haushaltssatzung geht in ihrer rechtlichen Wirkung aber noch über den Haushaltsplan hinaus, weil sie eine Reihe anderer Inhalte und Grundlagen, die Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, bestimmt.

Die Haushaltssatzung bindet in erster Linie die Verwaltung der Gemeinde, denn diese wird dadurch ermächtigt, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen, Verpflichtungen einzugehen und Kredite aufzunehmen. Eine unmittelbare Wirkung für den Bürger hat die Haushaltssatzung nur in einem eingeschränkten Umfang, z.B. dadurch, dass eine Festsetzung der Steuersätze für die Steuerarten, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, erfolgt.

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs haben keine umfassende Änderung der Vorschriften über die Haushaltssatzung erfordert, sondern nur redaktionelle Anpassungen an den neuen Rechnungsstil und an die neue Qualität des Haushaltssicherungskonzepts. Die vom Rat zu beschließende Haushaltssatzung behält mit dem Haushaltsplan als Übersicht der Ermächtigungsgrundlagen für das Verwaltungshandeln ihre herausragende Bedeutung für die Steuerung und Planung der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde. Die Haushaltssatzung muss in Ausführung des § 78 GO die für die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erforderlichen Regelungen enthalten. Sie muss nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufgebaut werden. Das Muster ist für die Ausgestaltung der jährlichen Haushaltssatzung verbindlich (vgl. Anlage A 1).

§ 79 Haushaltsplan

(1) Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich

1. anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen,
2. entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen,
3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.

Die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde bleiben unberührt.

(2) Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in Teilpläne zu gliedern. Das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 ist Teil des Haushaltsplans; der Stellenplan für die Beamten, Angestellten und Arbeiter ist Anlage des Haushaltsplans.

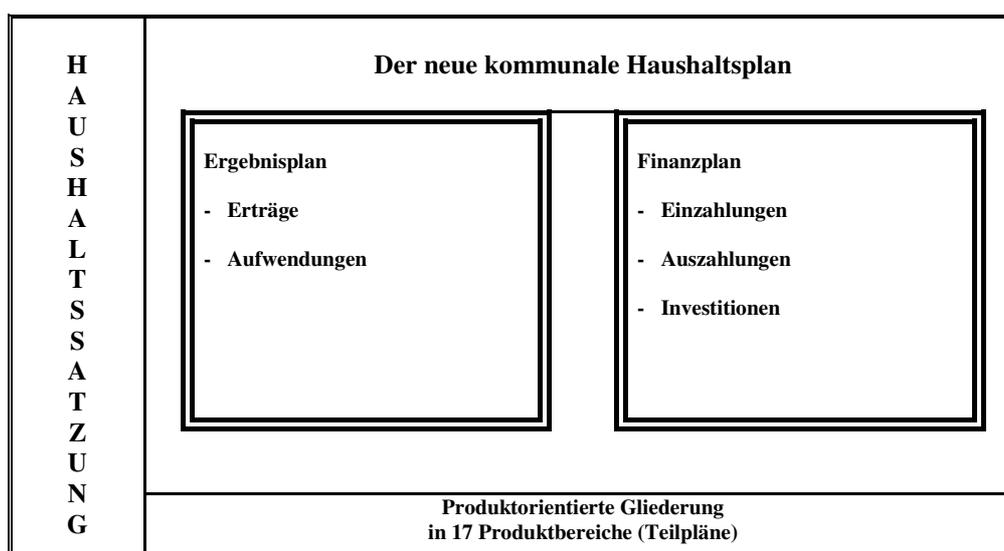
(3) Der Haushaltsplan ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Er ist nach Maßgabe dieses Gesetzes und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung verbindlich. Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.

Zu § 79:

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Allerdings ergeben sich Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten.

Die Neufassung der Grundsatzbestimmungen für den gemeindlichen Haushaltsplan berücksichtigt die Änderungen des Rechnungsstils sowie den neuen Rechnungsstoff. Deshalb werden zukünftig Erträge und Aufwendungen sowie Ein- und Auszahlungen die Grundlage der Planung, der Bewirtschaftung und des Jahresabschlusses sein. Außerdem führt die stärkere Orientierung an den Steuerungserfordernissen des Rates und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit zu einer Änderung des Aufbaus, des Detaillierungsgrades sowie der Darstellungsform des Haushaltsplans. Der Haushaltsplan ist künftig in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan zu gliedern, die in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern sind. Das Haushaltssicherungskonzept bleibt Teil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten, Angestellten und Arbeiter eine Anlage des Haushaltsplans.

Die Festlegungen gewährleisten die Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte untereinander. Die nachfolgende Abbildung zeigt eine Übersicht über die Elemente des neuen Haushaltsplans:



Im Zentrum der Haushaltsplanung steht künftig der Ergebnisplan. Er beinhaltet Aufwendungen und Erträge. Gegenüber dem kameralen Rechnungssystem wird der Ressourcenverbrauch vollständig und periodengerecht erfasst. Vollständig heißt vor allem, einschließlich der Abschreibungen und einschließlich der erst später zahlungswirksam werdenden Belastungen (z.B. einschließlich der Rückstellungen für später zu leistende Pensionszahlungen). Periodengerecht bedeutet, dass nicht mehr der Zeitpunkt der Zahlung über die Zuordnung zum Haushaltsjahr entscheidet, sondern der Zeitraum, in dem der Ressourcenverbrauch durch die Verwaltungstätigkeit tatsächlich anfällt. Im Ergebnisplan werden künftig insbesondere die geplanten Positionen der laufenden Verwaltungstätigkeit und die Abschreibungen auf die abnutzbaren Vermögensgegenstände ausgewiesen. Der Rat ermächtigt die Verwaltung, mit dem Ergebnisplan die entsprechenden Ressourcen einzusetzen.

Der Ergebnisplan ist auch nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage B 3).

Der Finanzplan ist der zweite Bestandteil des Haushaltsplans. Da im Ergebnisplan nur die jährlichen Abschreibungen für die Vermögensgegenstände (z.B. Schulgebäude oder Fahrzeuge) enthalten sind, nicht aber die im Jahr der Anschaffung zu leistenden Investitionszahlungen, bedarf es einer ergänzenden Komponente. Die Gemeinde hat deshalb neben dem Ergebnisplan für jedes Haushaltsjahr ein Finanzplan aufzustellen. In diesem werden vor allem die investiven Zahlungen ausgewiesen und durch den Rat ermächtigt. Der Finanzplan dient auch der Finanzierungsplanung, da er daneben auch die Finanzbedarfe der laufenden Verwaltungstätigkeit und Finanzierungstätigkeit (Kreditaufnahme, Tilgung von Krediten für Investitionen) ausweist.

Der Finanzplan ist nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage B 4).

Die wichtigste Funktion des Haushaltsplans ist nach wie vor die sachliche Mittelfestlegung durch den Rat. Sie wird im Haushaltsplan dadurch ausgewiesen, dass neben dem Ergebnis- und Finanzplan für die Gemeinde produktorientiert gegliederte Teilpläne aufgestellt werden. In den Teilergebnisplänen werden die produktbezogenen Erträge und Aufwendungen und in den Teilfinanzplänen werden die bedeutenden Investitionsvorhaben maßnahmenscharf ausgewiesen. Außerdem führt die Integration der Leistungsvorgaben (Outputorientierung) in das System der Steuerung und Rechenschaft zu weiteren inhaltlichen Ergänzungen der Planungsinstrumente. Die Vorgabe von Zielen des kommunalen Handelns und die Umwandlung dieser Ziele in messbare Vorgaben sind zukünftig wichtige Ergänzungen zu den übrigen Teilen des neuen Haushaltsplans. Die nähere Ausgestaltung bleibt der Gemeinde überlassen.

Aufbau, Detaillierungsgrad und Darstellungsform dieser neuen Bestandteile sollen sich im Wesentlichen an den Steuerungsanfordernissen des Rates und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit orientieren. Auf der anderen Seite sollen die flexible Haushaltsführung, die Budgetierung sowie die dezentrale Fach- und Ressourcenverantwortung gestärkt werden.

§ 80

Erlass der Haushaltssatzung

(1) Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorgelegt.

(2) Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zu. Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

(3) Nach Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat ist diese unverzüglich bekannt zu machen und während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. In der öffentlichen Bekanntgabe ist eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwohner oder Abgabepflichtige gegen den Entwurf Einwendungen erheben können und die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen zu erheben sind. Die Frist für die Erhebung von Einwendungen ist so festzusetzen, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann.

(4) Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist vom Rat in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen. In der Beratung des Rates kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten.

(5) Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. Die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist verkürzen oder verlängern. Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden.

(6) Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist im Anschluss an die öffentliche Bekanntgabe bis zum Ende der Auslegung des Jahresabschlusses gem. § 96 Abs. 2 zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

Zu § 80:

1. Zu den Absätzen 1 und 2:

Der Wechsel des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik hat keine umfassende Änderung der Vorschriften über das Aufstellungsverfahren für den Entwurf der Haushaltssatzung durch den Kämmerer und den Bürgermeister erfordert. Sie sind übernommen, aber redaktionell angepasst worden.

Die Vorschriften über den Kämmerer, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat, sind dahingehend angepasst worden, dass die bisherige Unterscheidung in der Funktionsbezeichnung für den Träger der Finanzverantwortung aufgegeben worden ist. Entsprechend der Bedeutung dieser Tätigkeit hat nunmehr auch bei kreisangehörigen Gemeinden die Finanzverantwortung der Kämmerer. Dadurch ist die bisherige Bezeichnung „für das Finanzwesen zuständiger Beschäftigten“ entbehrlich geworden und entfallen. Diese Neuregelung stellt insoweit eine Einheitlichkeit für alle Gemeinden im Lande her (vgl. Erläuterungen zu § 83 und § 24 GemHVO).

Der bisherige im kameralen Recht verwandte Begriff „Feststellung“ (vgl. *bisherige Fassung des § 79 Abs. 2 Satz 1* „Der Bürgermeister leitet den von ihm festgestellten Entwurf dem Rat zu.“) wird nunmehr bei den Gemeinden wie im kaufmännischen Rechnungswesen der privaten Wirtschaft, d.h. vergleichbar mit dem Handelsrecht (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 1 „Der Rat stellt ... den ... geprüften Jahresabschluss ... fest.“), verwandt. Der Bürgermeister bleibt für die Vorlage des Entwurfs an den Rat wie bisher zuständig und ist nicht verpflichtet, den Entwurf in der vom Kämmerer vorgelegten Fassung unverändert dem Rat zuzuleiten. Dadurch entsteht für das Aufstellungsverfahren keine materielle Änderung gegenüber dem bisherigen Recht. Es ist lediglich eine Begriffänderung vorgenommen worden: „Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zu.“

2. Zu Absatz 3:

Mit der Neufassung der Vorschrift soll eine bürgerfreundlichere Gestaltung des Aufstellungsverfahrens des gemeindlichen Haushalts erreicht werden. Zu diesem Zweck wird der Entwurf des Haushaltsplans für das neue Haushaltsjahr während des Beratungsverfahrens im Rat den Einwohnern und Abgabepflichtigen zur Einsichtnahme verfügbar gemacht. So können sich diese mit den im Entwurf enthaltenen Vorstellungen der gemeindlichen Verwaltung über die zukünftige Entwicklung ihrer Gemeinde noch intensiver als bisher auseinander setzen, dazu Vorschläge machen und ggf. auch Einwendungen dagegen erheben. Damit der Rat rechtzeitig vor seinem Beschluss über die Haushaltssatzung über die Einwendungen in öffentlicher Sitzung beraten und entscheiden kann, wird in der Vorschrift bestimmt, dass in der öffentlichen Bekanntgabe des Entwurfs des Haushaltsplans eine Einwendungsfrist von – wie bisher – 14 Tagen einzuräumen und die Stelle anzugeben ist, bei der die Einwendungen zu erheben sind. Dabei bleibt es aber der Gemeinde überlassen, ob sie den Haushaltsplan in herkömmlicher Weise als Druckwerk auslegt, im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen darüber informiert. Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes unberührt.

3. Zu den Absätzen 4 bis 6:

Die bisherigen Vorschriften sind entsprechend der Änderung des Absatzes 3 angepasst. Danach ist nun vorgegeben, den Haushaltsplan der Gemeinde nicht nur an wenigen Tagen auszulegen, sondern diesen für die Einwohner und Abgabepflichtigen bis zum Ende der Auslegung des Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

§ 81 Nachtragssatzung

(1) Die Haushaltssatzung kann nur durch Nachtragssatzung geändert werden, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschließen ist. Für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

(2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn

1. sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann,
2. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen,
3. Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.

Dies gilt nicht für überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.

(3) Absatz 2 Nrn. 2 und 3 findet keine Anwendung auf

1. geringfügige Investitionen und Instandsetzungen an Bauten, die unabweisbar sind,
2. Umschuldung von Krediten für Investitionen.

(4) Im Übrigen kann, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, der Rat die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sperren. Er kann seine Sperre und die des Kämmers oder des Bürgermeisters aufheben.

Zu § 81:

Der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn die Festsetzungen in der Haushaltssatzung und in dem dazugehörigen Haushaltsplan mit der tatsächlichen Entwicklung im Laufe des Haushaltsjahres auch übereinstimmen. Bei einer abweichenden Entwicklung, die die Ausgeglichenheit des Haushalts gefährdet, können die getroffenen Festsetzungen wie bisher durch eine Nachtragssatzung korrigiert werden.

Die Einführung des doppischen Rechnungsstils in der kommunalen Verwaltung führt nicht zu einer umfassenden Änderung der bisherigen Vorschriften über die Aufstellung einer Nachtragssatzung. Diese Vorschrift ist nur redaktionell angepasst worden (vgl. auch Anlage A 2 zur Gemeindehaushaltsverordnung). Die in Absatz 2 benannten Tatbestände lösen dabei eine Pflicht zu Aufstellung einer Nachtragssatzung aus.

Wird im laufenden Haushaltsjahr eine Nachtragssatzung erlassen, sollten auch die im Haushaltsplan abgebildeten Ziele und Kennzahlen angepasst werden, soweit erhebliche Veränderungen der zwischen Rat und Verwaltung und innerhalb der Verwaltung vereinbarten Ziele und Kennzahlen vorgenommen wurden. Da im Jahresabschluss auch die Zielerreichung abgebildet wird, lassen sich Veränderungen auch dann noch nachvollziehen. Veränderungen der abgeschlossenen Vereinbarungen lösen nach Absatz 2 jedoch allein nicht die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung aus. Ziele und Kennzahlen sind zudem in der Regel keine Bestandteile der Haushaltssatzung nach § 78, die nur durch eine Nachtragssatzung verändert werden können. Nur wenn ausnahmsweise einmal ein solcher Sachverhalt vorliegen würde, bedürfte es zu einer Änderung von Zielen und Kennzahlen auch einer vom Rat beschlossenen Nachtragssatzung.

Eine Nachtragssatzung verändert die nach § 78 aufgestellte Haushaltssatzung. Sie muss die vorgesehenen Veränderungen ausweisen und nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufgebaut werden. Das Muster ist für die Ausgestaltung einer Nachtragssatzung verbindlich (vgl. Anlage A 2). Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die vorhandene Literatur verwiesen.

§ 82 Vorläufige Haushaltsführung

(1) Ist die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, so darf die Gemeinde ausschließlich

1. Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind; sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Investitionsleistungen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen waren, fortsetzen,
2. Realsteuern nach den Sätzen des Vorjahres erheben,
3. Kredite umschulden.

(2) Reichen die Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nach Absatz 1 Nr. 1 nicht aus, so darf die Gemeinde mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde Kredite für Investitionen bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite aufnehmen. Die Gemeinde hat dem Antrag auf Genehmigung eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. Die Genehmigung soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden; sie kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. Sie ist in der Regel zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht in Einklang stehen.

(3) Ist im Fall des § 76 Abs. 1 die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, gelten ergänzend zu den Regelungen der Absätze 1 und 2 die nachfolgenden Bestimmungen vom Beginn des Haushaltsjahres - bei späterer Beschlussfassung über die Haushaltssatzung vom Zeitpunkt der Beschlussfassung - bis zur Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes:

1. Die Gemeinde hat weitergehende haushaltswirtschaftliche Beschränkungen für die Besetzung von Stellen, andere personalwirtschaftliche Maßnahmen und das höchstzulässige Aufwandsvolumen des Ergebnishaushalts sowie die Regelungen zur Nachweisführung gegenüber der Aufsichtsbehörde zu beachten, die durch Rechtsverordnung des Innenministeriums im Einvernehmen mit dem Finanzministerium festgelegt werden.
2. Der in Absatz 2 festgelegte Kreditrahmen kann mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde überschritten werden, wenn das Verbot der Kreditaufnahme anderenfalls zu einem nicht auflösbaren Konflikt zwischen verschiedenen gleichrangigen Rechtspflichten der Gemeinde führen würde. Die Genehmigung kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.

(4) Die Bestimmungen des Absatzes 3 gelten ab dem 1. April des Haushaltsjahres bis zur Beschlussfassung über einen ausgeglichenen Haushalt oder bis zur Erteilung der Genehmigung für ein Haushaltssicherungskonzept auch dann, wenn bis zu dem Termin kein ausgeglichener Haushalt beschlossen worden ist.

Zu § 82:

Das Haushaltsrecht ist darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan nur für ein Haushaltsjahr gelten, auch wenn zukünftig die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert und abgebildet ist. Deshalb muss von der Gemeinde Sorge getragen werden, dass die Haushaltssatzung so rechtzeitig vorbereitet wird, dass sie am Tage des In-Kraft-Tretens erlassen ist. Dennoch lässt sich nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres erlassen wird. In dieser dann haushaltslosen Zeit muss aber die Gemeinde die Möglichkeit haben, ihren rechtlichen Verpflichtung zu erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung fortzusetzen.

Der Wechsel des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik hat keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über die vorläufige Haushaltsführung erfordert. Wegen der Neufassung der Bestimmungen über die allgemeinen Haushaltsgrundsätze (§ 75) und über das Haushaltssicherungskonzept (§ 76), die beide im engen Zusammenhang mit den Bestimmungen über die vorläufige Haushaltsführung stehen, sind jedoch redaktionelle Anpassungen vorgenommen worden. Daher wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die bisher schon vorhandene Literatur und auf die geltenden Runderlasse des Innenministeriums verwiesen.

§ 83

Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

(1) Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. Die Deckung muss jeweils im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein. Über die Leistung dieser Aufwendungen und Auszahlungen entscheidet der Kämmerer, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister, soweit der Rat keine andere Regelung trifft. Der Kämmerer kann mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Beschäftigte übertragen.

(2) Sind die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen erheblich, bedürfen sie der vorherigen Zustimmung des Rates; im Übrigen sind sie dem Rat zur Kenntnis zu bringen. § 81 Abs. 2 bleibt unberührt.

(3) Für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Auszahlungen auch dann zulässig, wenn ihre Deckung erst im folgenden Jahr gewährleistet ist. Absatz 1 Sätze 3 und 4 und Absatz 2 gelten sinngemäß.

(4) Die Absätze 1 bis 3 finden entsprechende Anwendung auf Maßnahmen, durch die später über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen entstehen können.

Zu § 83:

Es ist keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen erforderlich geworden. Sie sind daher übernommen und redaktionell angepasst worden. Jedoch ist zu beachten, dass zukünftig auch der bisherige „für das Finanzwesen zuständigen Beschäftigte“ die Bezeichnung „Kämmerer“ führen darf, ohne dass dies zu einer materiellen Änderung führt.

Die Entscheidungsbefugnis über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen ist gesetzlich dem Kämmerer, der für das Finanzwesen der Gemeinde verantwortlich ist, zugesprochen. Jedoch ist wegen der ergänzenden gesetzlichen Festlegung: „wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister.“ diese Entscheidungsbefugnis über zulässige Überschreitungen der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen als eine organgleiche Handlung zu bewerten. Diese Entscheidungsbefugnis darf daher nur von einem Kämmerer ausgeübt werden, der bestellt worden ist. Dies ist immer bei einem Beigeordneten, der nach § 71 Abs. 4 der Gemeindeordnung zum Kämmerer bestellt ist, der Fall.

Nach § 71 Abs. 4 der Gemeindeordnung (GO) besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen. In den übrigen Gemeinden kann ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch Gesetz zugewiesen sind. Ist der Kämmerer beauftragt, hat dieser, bedingt durch die in den Vorschriften des § 83 GO und des § 24 GemHVO enthaltene Regelung „soweit er nicht bestellt ist“, nicht die darin ausgewiesenen Rechte. Diese stehen nur einem bestellten Kämmerer zu.

Es ist jedoch zu beachten, dass die Entscheidung über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen (§ 83 GO) wie bisher als eine organgleiche Handlung zu bewerten ist. Die Befugnisse können daher nur von einem Kämmerer ausgeübt werden, der bestellt worden ist. Dies setzt aber nicht voraus, dass in den Gemeinden nur ein Beigeordneter das Amt des Kämmerers ausüben kann. Für die kreisangehörigen Gemeinden besteht keine gesetzliche Verpflichtung, einen Beigeordneten als Kämmerer zu bestellen, sondern nach § 71 Abs. 4 der Gemeindeordnung nur für die kreisfreien Städte.

Auch zukünftig ist es - wie bisher - haushaltsrechtlich gesehen sachgerecht und vertretbar, eine qualitative Unterscheidung bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten durch Kämmerer vorzunehmen, und ggf. nur den Bürgermeister die o.a. organgleichen Rechte ausüben zu lassen. Die Tätigkeit des Kämmerers im Rahmen seiner Beauftragung durch den Bürgermeister kann für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Dies ist unter örtlichen Gesichtspunkten abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters ist dem Rat zur Kenntnis zu geben.

Die Entscheidung des Kämmers oder, wenn ein solcher nicht bestellt ist, des Bürgermeisters, über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen stellt eine Veränderung der im Haushaltsplan ausgewiesenen und betroffenen Position dar. Entsprechend sind in der Ergebnisrechnung oder Finanzrechnung diese zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen unter dem fortgeschriebenen Planansatz mit zu erfassen. Die Planfortschreibung wird dabei als Veränderung der ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen bezeichnet, die auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen vorgenommen wird. Dazu zählen auch die Entscheidungen über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. auch Erläuterungen zu § 70 GO und § 24 GemHVO).

§ 84

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen. Das erste Planungsjahr ist das laufende Haushaltsjahr. Die Ergebnis- und Finanzplanung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre soll in den einzelnen Jahren ausgeglichen sein. Sie ist mit der Haushaltssatzung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.

Zu § 84:

Die Gemeinde kann ihre Aufgaben nur ordnungsgemäß erfüllen, wenn sie sich über die jährliche Planung hinaus einen Überblick über die weiteren Folgejahre verschafft und im Rahmen einer mittelfristigen Planung darüber klar wird, welche Erträge und Einzahlungen für die durch die Aufgabenerfüllung entstehenden Aufwendungen und Auszahlungen benötigt werden. Dabei sind nicht nur die Erfordernisse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zu betrachten, sondern gleichwertig auch die Erfordernisse aus der Investitions- und aus der Finanzierungstätigkeit. Daher ist die bisherige Finanzplanung unter Beibehaltung des fünfjährigen Planungszeitraumes auf eine Ergebnis- und Finanzplanung erweitert worden.

Diese Planung ist zudem in den Haushaltsplan integriert worden und unterliegt damit wegen des Budgetrechtes des Rates dessen Beschlussfassung. Der Stellenwert einer mittelfristigen Planung wird dadurch wesentlich erhöht, denn stärker als bisher kann damit eine dauerhafte Ordnung der Finanzen der Gemeinde gesichert und ein Haushaltsausgleich gewährleistet werden. Diese Planung ist daher sorgsam, gewissenhaft und bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen, durchzuführen. Sie ist jetzt so ausgestaltet worden, dass sie nicht mehr wie bisher oftmals mehr oder weniger eine „Wunschliste“ der Gemeinde darstellt, sondern mit Rücksicht auf die realen Möglichkeiten eine verbesserte Prognose für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist und damit auch die Beurteilung von Haushaltssatzung und Haushaltsplan durch die Aufsichtsbehörden erleichtert. Auf die bisherige zusätzliche Erstellung eines gesonderten Investitionsprogramms ist daher verzichtet worden.

Dabei wird nicht verkannt, dass auch bei der neugestalteten mittelfristigen Planung die Schwierigkeiten für die Gemeinden bleiben, die Höhe der staatlichen Zuweisungen über mehrere Jahre im Voraus zu schätzen. Abhängig von der künftigen Gesetzgebung und von Ermessensentscheidungen der staatlichen Bewilligungsbehörden, bleiben Unsicherheitsfaktoren, die sich auf die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung auswirken. Solche Unsicherheiten können auch nicht vollständig durch Orientierungsdaten des Landes beseitigt werden.

§ 85

Verpflichtungsermächtigungen

(1) Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren dürfen grundsätzlich nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt. Sie dürfen ausnahmsweise auch überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden, wenn sie unabweisbar sind und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. § 83 Abs. 1 Sätze 3 und 4 gelten sinngemäß.

(2) Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.

Zu § 85:

Die Verpflichtungsermächtigungen ermächtigen die gemeindliche Verwaltung, Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen aus Investitionstätigkeit in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. In der Regel dürfen sie zu Lasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre eingegangen werden und sind im Finanzplan gesondert auszuweisen. Ziel ist es, die kommunale Verwaltung in die Lage zu versetzen, Aufträge für Lieferungen und Leistungen zu erteilen, die Zahlungen in späteren Haushaltsjahren auslösen, ohne dass es zwingend erforderlich ist, in dem Haushaltsjahr, in dem der Auftrag erteilt wird, schon konkrete Auszahlungsermächtigungen ausweisen zu müssen.

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs haben keine umfassende Änderung der Vorschriften über die Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen im Haushaltsplan und deren Inanspruchnahme erfordert. Sie sind übernommen und redaktionell angepasst worden.

§ 86 Kredite

(1) Kredite dürfen nur für Investitionen unter der Voraussetzung des § 77 Abs. 3 und zur Umschuldung aufgenommen werden. Die daraus übernommenen Verpflichtungen müssen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.

(2) Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekanntgemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.

(3) Die Aufnahme einzelner Kredite bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde, sobald die Kreditaufnahme nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden ist. Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden.

(4) Entscheidungen der Gemeinde über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, sind der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung, schriftlich anzuzeigen. Absatz 1 Satz 2 gilt sinngemäß. Eine Anzeige ist nicht erforderlich für die Begründung von Zahlungsverpflichtungen im Rahmen der laufenden Verwaltung.

(5) Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen. Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen, wenn die Bestellung von Sicherheiten der Verkehrsübung entspricht.

Zu § 86:

Es ist keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über die Aufnahme von Krediten für Investitionen vorgenommen worden. Daher werden unter Krediten für Investitionen – wie bisher - das unter der Verpflichtung zur Rückzahlung von Dritten aufgenommene Kapital verstanden, das gesetzlich beschränkt, nur zur Finanzierung von Investitionen eingesetzt werden darf. Reichen dagegen die liquiden Mittel der Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung von fälligen Auszahlungen nicht aus, darf sie dann lediglich Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 Abs. 2 aufnehmen. Diese „Liquiditätskredite“, die haushaltsrechtlich – wie bisher die Kassenkredite - nicht den Krediten nach dieser Vorschrift zuzuordnen sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) festzusetzenden Kreditrahmen (Kreditermächtigung). Außerdem gilt bei den beiden Kreditarten eine unterschiedliche zeitliche Beschränkung für die Ermächtigung zur Aufnahme dieser Kredite.

Vor der Annahme von Kreditangeboten zur Finanzierung von Investitionen ist von der Gemeinde zu prüfen, welches Angebot ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Beim Vergleich der Angebote ist auch auf sonstige finanzwirtschaftliche Belange mit abzustellen, wie sie z.B. mit den Vorteilen verbunden sind, die sich auch aus einer langfristigen Geschäftsverbindung ergeben. Das Entgelt für den Kredit wird dabei durch Ermittlung des Effektivzinssatzes unter Berücksichtigung aller mit der Kreditaufnahme verbundenen Kosten festgestellt (z.B. Disagio, Vermittlungsgebühren, Abschlussgebühren, Zuteilungsgebühren und Zinsverluste während der Ansparzeit bei Bauspardarlehen). Zinsbelastungen und ein evtl. Disagio aus der Kreditaufnahme sollen möglichst gering gehalten werden. Bei der Höhe des Disagios ist zu berücksichtigen, ob die Möglichkeit einer Anpassung der Konditionen für den Kreditgeber vereinbart wurde, weil dann später zu dem Disagio ein höherer Nominalzinssatz hinzukommen kann oder nach einer Festschreibungsfrist unter Umständen sogar ein erneutes Disagio zu vergüten ist.

Wenn in einem Haushaltsjahr mehrere Investitionen oder Investitionsmaßnahmen vorgesehen sind, kann ein Kredit nach dem Grundsatz der Gesamtdeckung nicht einer bestimmten Maßnahme zugerechnet werden. Gleichwohl soll an dem Grundsatz festgehalten werden, dass langfristig nutzbare Vermögensgegenstände der Gemeinde auch langfristig finanziert werden. Bei der Aufnahme eines kurzfristigen Kredites, dessen spätere Umwandlung in einen langfristigen Kredit beabsichtigt ist, ist eine entsprechende Zusage des Kreditinstitutes für ein anschließendes Finanzierungsangebot (dem Grunde nach) unumgänglich.

Die Vereinbarung über die Tilgung von Krediten muss sich nach den finanziellen und wirtschaftlichen Interessen und Möglichkeiten der Gemeinde richten. Aus Gründen der Haushaltssicherung bedarf es insbesondere bei einer kurzfristigen, aber auch bei einer mittelfristigen Verschuldung einer besonders sorgfältigen Prüfung der Leistungsfähigkeit im Hinblick auf den künftigen Haushaltsausgleich und den Verschuldungsspielraum. Es muss sichergestellt sein, dass die Gemeinde nicht vom Kündigungsrecht mit der Folge ausgeschlossen wird, dass lediglich dem Kreditgeber die Kündigungsmöglichkeit zusteht.

Von Kreditaufnahmen im Ausland in fremder Währung ist möglichst Abstand zu nehmen. Solche Auslandskredite sind in der Regel nur vertretbar, wenn die Aufnahme dieser Kredite mit den Grundsätzen einer genügenden Haushaltssicherheit vereinbar ist. Durch zusätzliche Vermittlungsgebühren kann auch die effektive Belastung bei Auslandskrediten ungünstiger sein, als nach den angegebenen Bedingungen angenommen werden kann. Die Verschuldung in fremder Währung kann auch mit beträchtlichen Wechselkursrisiken belastet sein, dass nicht aktuell bestehen muss, sondern sich bei der langfristigen Tilgung entwickeln kann.

Die Aufgabe der haushaltsrechtlichen Beschränkung des Kredits auf die Verwendung für Investitionen nach dem Vorschlag des Städtetages, der ausschließlich in betriebswirtschaftlich geprägten Vorstellungen wurzelt, ist der Gesetzgeber nicht gefolgt. Der Vorschlag lässt die Besonderheiten des öffentlichen Sektors außer Betracht bleiben und wird vielfach auch als zu unbestimmt angesehen. Bei dieser Bewertung ist auch berücksichtigt, dass die Entwicklung der Kassenkredite ein Ausdruck der außerordentlich schwierigen Finanzlage der Kommunen ist, die aber nicht durch das Neue Kommunale Finanzmanagement korrigiert werden kann. Gleichzeitig bestehen Bedenken, ob der Vorschlag mit dem geltenden Verfassungsrecht in Art. 115 Abs. 1 Grundgesetz und in Art. 83 S. 2 der Verfassung des Landes NRW vereinbar ist, das zudem aus Sicht aller Länder auch bei einem Rechnungsstil auf der Grundlage der doppelten Buchführung keiner Änderung bedarf. Die heutige Regelung soll sicherstellen, dass der finanzpolitische Spielraum erhalten bleibt und die sog. Symmetrie von Zukunftslasten und -vorteilen nicht verschoben wird. Der Vorschlag hat zudem bei den beiden anderen kommunalen Spitzenverbänden keine Unterstützung gefunden.

Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die vorhandene Literatur und auf die geltenden Runderlasse des Innenministeriums vom 23.06.1989 über die Kreditwirtschaft der Gemeinden (SMBl. NRW 652) und vom 30.08.2004 über die Aufnahme von Krediten in fremder Währung (SMBl. NRW 652) verwiesen (vgl. Anlage I 38).

§ 87

Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte

(1) Die Gemeinde darf keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen. Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen.

(2) Die Gemeinde darf Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen nur im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen. Die Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Übernahme, schriftlich anzuzeigen.

(3) Absatz 2 gilt sinngemäß für Rechtsgeschäfte, die den in Absatz 2 genannten Rechtsgeschäften wirtschaftlich gleichkommen, insbesondere für die Zustimmung zu Rechtsgeschäften Dritter, aus denen der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren Verpflichtungen zu Leistungen erwachsen können.

Zu § 87:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs haben keine Änderung der Vorschriften über die Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter und über die Übernahme von Gewährleistungen für Dritte erfordert. Sie sind übernommen worden. Insoweit wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die vorhandene Literatur und auf Erlasse des Innenministeriums, z.B. auf den Gemeinsamen Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft und Mittelstand, Energie und Verkehr und des Innenministeriums vom 05.03.2001 über die Beurteilung kommunaler Bürgschaften im Hinblick auf das europäische Beihilferecht (SMBL. NRW. 651) verwiesen.

§ 88 Rückstellungen

Für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen hat die Gemeinde Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden.

Zu § 88:

Zum vollständigen Ressourcenverbrauch der Gemeinde gehört auch die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss sind. Diese sind von der Gemeinde auf der Passivseite ihrer Bilanz anzusetzen. Sie stellen kein Eigenkapital dar, sondern sind vielmehr dem in der kommunalen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Durch die Bildung von Rückstellungen werden die Aufwendungen der Verursachungsperiode zugerechnet, obwohl die entsprechenden Leistungen der Gemeinde erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Dazu gilt auch im Handelsrecht der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist. In die Gemeindeordnung ist deshalb eine entsprechende Vorschrift aufgenommen worden. Unter Beachtung dieser Vorschrift und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die Zwecke Rückstellungen bilden, die in § 36 der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt sind.

§ 89 Liquidität

(1) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen.

(2) Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen kann die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. Diese Ermächtigung gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.

Zu § 89:

1. Zu Absatz 1:

Der in § 75 Abs. 6 enthaltene Haushaltsgrundsatz, dass die Gemeinde ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen hat, wird durch die Regelung des Absatzes 1 näher bestimmt. Die Gemeinde ist jetzt gesetzlich verpflichtet, eine Liquiditätsplanung zu installieren, anhand derer die Maßnahmen zur Sicherstellung der erforderlichen Zahlungen der Gemeinde bestimmt werden sollen. Dabei bleibt es der Gemeinde im Einzelnen überlassen, wie konkret und in welchem Umfang sie durch die (angemessene) Liquiditätsplanung ihre Zahlungsfähigkeit sicherstellt.

Dazu gilt wie bisher das „Kassenwirksamkeitsprinzip“, dass jedoch, vergleichbar mit der Entwicklung des Begriffs „Kassenkredite“ zum „Kredite für die Liquiditätssicherung“, zum Liquiditätsänderungsprinzip weiterentwickelt worden ist. Somit muss die Gemeinde bei ihrer Liquiditätsplanung alle Zeitpunkte im Haushaltsjahr berücksichtigen, an denen voraussichtlich durch Zahlungen eine Liquiditätsänderung bewirkt wird.

2. Zu Absatz 2:

Dem gesetzlichen Gebot in Absatz 1 kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn ihr auch ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite aufzunehmen. Auf Grund von Art. 115 GG und Art. 78 der Landesverfassung NRW wird auch im neuen Haushaltsrecht nicht ein einheitlicher Kreditbegriff verwandt. Die Kredite zur Liquiditätssicherung (bisher bekannt unter dem Begriff „Kassenkredite“) sind zwar Darlehen im Sinne des Privatrechts und fallen unter den bankrechtlichen Begriff des Kredits, jedoch nicht unter den haushaltsrechtlichen Kreditbegriff des § 86. Der Absatz 2 enthält daher die zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung notwendige gesetzliche Grundlage. Diese „Liquiditätskredite“, die haushaltsrechtlich nicht den Krediten nach § 86 zuzuordnen sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) festzusetzenden Kreditrahmen für Kredite für Investitionen, sondern unterliegen der gesonderten Festsetzung des Höchstbetrages nach § 78 Abs. 2 Nr. 3. Wie bei der Aufnahme von Krediten für Investitionen geht dem voraus, dass der Rat im Rahmen seines Budgetrechts diesen Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung in der Haushaltssatzung (vgl. § 78) festgelegt hat. Gleichermaßen gilt aber auch für die Ermächtigung zur Aufnahme von der Kredite zur Liquiditätssicherung eine zeitliche Begrenzung.

Da die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung zur Erhöhung der Zahlungsmittel der Gemeinde führt, sind sie mit ihrem Stand zum Abschlussstichtag in der Finanzrechnung gesondert auszuweisen. Die durch die Aufnahme dieser Kredite entstehende Rückzahlungsverpflichtung führt dazu, dass auch diese Fremdmittel zu den Schulden der Gemeinde zählen. Wegen ihrer Bedeutung als vorübergehende Unterstützung zur Leistung der gemeindlichen Auszahlungen sind die am Schluss des Haushaltsjahres noch nicht zurückgezahlten Kredite zur Liquiditätssicherung als Verbindlichkeit in einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Damit wird ein besserer Überblick über den Stand der Fremdfinanzierung im abgelaufenen Haushaltsjahr erreicht.

Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die vorhandene Literatur und auf die Runderlasse des Innenministeriums vom 23.06.1989 über die Kreditwirtschaft der Gemeinden (SMBl. NRW 652) und vom 30.08.2004 über die Aufnahme von Krediten in fremder Währung (SMBl. NRW 652) verwiesen.

§ 90

Vermögensgegenstände

- (1) Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist oder wird.
- (2) Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Bei Geldanlagen ist auf eine ausreichende Sicherheit zu achten; sie sollen einen angemessenen Ertrag erbringen.
- (3) Die Gemeinde darf Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, veräußern. Vermögensgegenstände dürfen in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußert werden.

(4) Für die Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes gilt Absatz 3 sinngemäß.

(5) Für die Verwaltung und Bewirtschaftung von Gemeindewaldungen gelten die Vorschriften dieses Gesetzes und des Landesforstgesetzes.

Zu § 90:

1. Zu Absatz 2 Satz 2:

Der Rahmen der Anlage von Geldmitteln, die nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung benötigt werden, wird einerseits durch die Vorschrift des § 90 Abs. 2 Satz 2 der Gemeindeordnung (GO) bestimmt. Danach gilt, dass bei Geldanlagen auf eine ausreichende Sicherheit zu achten ist und sie einen angemessenen Ertrag erbringen sollen. Er wird andererseits durch die Verpflichtungen zur Sicherstellung der Liquidität (§ 75 GO) und einer angemessenen Liquiditätsplanung (§ 89 GO) bestimmt, nach denen die angelegten Mittel für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein müssen. Danach kommt im Zweifel bei der Anlage von Geldmitteln dem Gesichtspunkt der Sicherheit Vorrang vor einem evtl. höheren Ertrag zu.

Die hervorgehobene Bedeutung der Sicherheit bei der Geldanlage lässt aber auch zu, dass eine Gemeinde im Einzelfall auch Teile davon nach besonderen Anlagegrundsätzen anlegt. Um einem spekulativen Charakter vorzubeugen, kommt dies nur bei langfristig anzulegenden Geldmitteln in Betracht. Kurzfristig benötigte Geldmittel zur Zahlungsabwicklung sind dafür grundsätzlich ungeeignet. Ob und welche darüber hinausgehenden Geldmittel für eine mittel- und langfristige Geldanlage in Betracht kommen, kann nur im Einzelfall entschieden werden. Maßgeblich dafür ist eine vorausschauende Gesamtschau im Rahmen der Liquiditätsplanung und der sich abzeichnenden Entwicklung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde.

Auf dieser Grundlage ist es vertretbar, dass nicht benötigte Geldmittel bei einer Verzinsung zu marktüblichen Konditionen nach Maßgabe des § 54 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 15 der Verordnung über die Anlage des gebundenen Vermögens von Versicherungsunternehmen in Spezialfonds nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften angelegt werden.

2. Zu den übrigen Absätzen:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs erfordern keine umfassende Änderung der Vorschriften über Erwerb und Verwaltung von gemeindlichem Vermögen sowie seine Veräußerung. Sie sind übernommen, redaktionell angepasst und in einem Paragraphen zusammengefasst worden (vgl. §§ 89 und 90 GO - a.F.-).

Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die vorhandene Literatur und auf den Runderlass des Innenministeriums vom 25.01.2005 über die Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden (SMBl. NRW 641) verwiesen.

§ 91

Inventur, Inventar und Vermögensbewertung

(1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in einer Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben (Inventar).

(2) Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

1. Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen,
2. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist.

Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit dieses Gesetz nichts anderes vorsieht, vorzunehmen.

Zu § 91:

Wie im Handelsrecht ist das Inventar Grundlage für die Eröffnungsbilanz der Gemeinde und für den jährlich zu erstellenden Jahresabschluss. Die neue Verpflichtung ist Folge der Umstellung auf das NKF. Es handelt sich bei der Inventur um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes art-, mengen- und wertmäßiges Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden zu einem Stichtag. Hierbei sind die kaufmännischen Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur zu beachten. Die Inventur hat den Zweck der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens.

1. Zu Absatz 1:

Die Vorschrift regelt die Verpflichtung der Gemeinde, eine Inventur durchzuführen und ein Inventar anzulegen. Deshalb wird entsprechend der Regelungen des Handelsrechts für den laufenden Betrieb bestimmt, dass die Gemeinden für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben haben (Inventar). Dies erfordert grundsätzlich eine körperliche Aufnahme (Inventur), bei der die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, also Vollständigkeit, Richtigkeit, Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme, Einzelerfassung der Bestände, die gesonderte Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Anwendung finden.

2. Zu Absatz 2:

Durch diese Vorschrift werden für die Bewertung von Vermögen und Verbindlichkeiten allgemeine Grundsätze - wie im Handelsrecht - unter Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aufgestellt, von denen nur abgewichen werden darf, soweit die Gemeindeordnung etwas anderes vorsieht. Damit wird - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - in der Doppik die Bilanzkontinuität, die Einzelbewertung, das Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips und im Grundsatz auch die Bewertungsstetigkeit als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben. Die Regelung ist Ausfluss des Grundsatzes, dass das kaufmännische Rechnungswesen das Referenzmodell für das neue Haushaltsrecht ist, soweit nicht Abweichungen davon aus gesetzlichen oder gemeindlichen Besonderheiten heraus erforderlich sind.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung des Vermögens im gemeindlichen Jahresabschluss. Diese Regelung steht mit der handelsrechtlichen Regelung in Einklang. Ein Wertansatz höherer Wiederbeschaffungswerte zum Ausgleich von inflationären Effekten und technischem Fortschritt wird generell ausgeschlossen. Die Begriffe der Anschaffungskosten und Herstellungskosten und die in die Bewertung einzubeziehenden Aufwendungen werden auf Grund der in der Gemeindeordnung enthaltenen Ermächtigungen (§ 133) in den Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung (§§ 28 und 29) näher bestimmt.

Auch wird geregelt, dass die Verbindlichkeiten, weil sie eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten darstellen und der Gemeinde in der Regel ein Geldbetrag zugeflossen ist, zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen sind. Da für die Verbindlichkeiten auch die allgemeinen Bewertungsgrundsätze zu beachten sind, findet hier das Höchstwertprinzip Anwendung. Zusätzlich ist zu bestimmen, dass Rentenverpflichtungen, deren Grundlage ein Erwerb eines Vermögensgegenstandes auf Rentenbasis sein kann, zum Barwert anzusetzen sind. Außerdem ist der Ansatz von Rückstellungen entsprechend den handelsrechtlichen Bestimmungen und unter Einbeziehung des Vorsichtsprinzips nur in dem Umfang zulässig, der den voraussichtlichen zukünftigen Erfüllungsverpflichtungen der Gemeinde entspricht.

§ 92 Eröffnungsbilanz

(1) Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist. Die Vorschriften der § 95 Abs. 3 und § 96 sind entsprechend anzuwenden.

(2) Die Eröffnungsbilanz und der Anhang haben zum Bilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln.

(3) Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit nicht Wertberichtigungen nach Absatz 7 vorgenommen werden.

(4) Die Eröffnungsbilanz und der Anhang sind dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage der Gemeinde nach Absatz 2 vermitteln. Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind.

(5) Der Rechnungsprüfungsausschuss prüft die Eröffnungsbilanz. Er hat die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in seine Prüfung einzubeziehen. Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. § 101 Abs. 2 bis 8, § 103 Abs. 4, 5 und 7, § 104 Abs. 4 und § 105 Abs. 8 finden entsprechende Anwendung.

(6) Die Eröffnungsbilanz unterliegt der überörtlichen Prüfung nach § 105.

(7) Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.

Zu § 92:

Die Eröffnungsbilanz bildet einen wesentlichen Bestandteil des neuen Rechnungswesens für Gemeinden. Sie wird für die Gemeinde und ihre Bürgerinnen und Bürger eine erhebliche Bedeutung haben. Erstmalig wird im kommunalen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erkennbar ist. Hierbei werden die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu Grunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens Abweichungen davon erforderlich machen.

Der ersten Bilanz einer Kommune kommt eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Diese Entscheidung basiert auf folgenden Überlegungen:

- Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Kommune, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.
- Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Kommune wird nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige

und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des kommunalen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein.

- Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.
- Auch im Hinblick auf die praktische Umsetzung, z.B. Rückgriff auf die Wertermittlungsverordnung bei der Bewertung von Grundstücken, ist die Bewertung des kommunalen Vermögens nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten (Verkehrswert) vorteilhaft.
- Mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit den Zielen „Aktualität“ und „intergenerative Gerechtigkeit“, vertreten vergleichbare neuere wissenschaftliche Diskussionen zunehmend die Auffassung, dass für die Bestimmung der Anschaffungskosten auch in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz stets von Zeitwerten auszugehen ist.
- Die grundsätzliche Bedeutung der Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen bleibt auch bei einer Bewertung auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar und dienen als Basis für die zukünftigen Abschreibungen.

Die Erstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz ist mit der DM-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens in den neuen Bundesländern nach der Vereinigung Deutschlands vergleichbar, denn dort waren bei laufender Geschäftstätigkeit in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu erfassen und zu bewerten. Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinden einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage Vereinfachungsregeln zugelassen worden. Besonderheiten und Vorgehensweise bei der Bewertung von Aktiva und Passiva im Rahmen der Eröffnungsbilanz werden unter § 55 der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) erläutert.

Die Eröffnungsbilanz wird – wie die späteren Bilanzen – in Kontoform aufgestellt und muss die vorgeschriebenen Posten in der kommunalspezifischen Gliederung enthalten. Die Mindestgliederung der Aktiv- sowie der Passivseite der Bilanz ergibt sich jeweils durch Verweis auf § 41 GemHVO. Zur Eröffnungsbilanz ist ein Anhang, der aus einem Erläuterungsbericht und dem Verbindlichkeitspiegel besteht und in dem die gewählten Ansatz- und Bewertungsmethoden, aber z.B. auch Abweichungen von der o.a. Mindestgliederung der Bilanz, beschrieben werden, zu erstellen.

Nach der Aufstellung der Eröffnungsbilanz bedarf diese – vergleichbar mit dem späteren Jahresabschluss – der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Feststellung durch Beschluss des Rates. Sie unterliegt auch der überörtlichen Prüfung.

Im kaufmännischen Rechnungswesen haben sich im Laufe der Zeit bestimmte Regeln und Grundsätze entwickelt, die als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) von der Rechtsprechung, Verwaltung und Praxis geprägt wurden. Die GoB sind teilweise gesetzlich bestimmt, insbesondere durch das Handelsgesetzbuch und die Abgabenordnung. Wesentliche GoB finden sich in den §§ 238 ff. HGB, insbesondere §§ 246-251 HGB (Ansatzvorschriften) und §§ 252-256 HGB (Bewertungsvorschriften), sowie §§ 145, 146 AO. Es handelt sich dabei um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der sich ständig fortentwickelt. Die GoB umfassen den gesamten Bereich der kaufmännischen Rechnungslegung. Dazu gehört nicht nur die Führung der Bücher, sondern auch der Jahresabschluss mit Bilanzierung und Bewertung und die Inventur.

Die GoB gelten verbindlich und unabhängig von Rechtsformen für alle Kaufleute. Sie liegen zukünftig auch dem kommunalen Finanzmanagement zu Grunde, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung für die Gemeinden nichts anderes bestimmt ist. Soweit die GoB in den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung nicht konkretisiert werden, gelten sie sinngemäß wie im privatrechtlichen Bereich.

1. Zu Absatz 1:

Die Vorschrift begründet die Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz für die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, wie es handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes vorgeschrieben ist. Alle Gemeinden

müssen ihr Vermögen und ihre Schulden während des laufenden Geschäftsbetriebes erfassen und bewerten. Dies kommt der Situation nahe, die zur Normierung des D-Mark-Bilanzgesetzes im Jahre 1990 Anlass bot. Danach galt entsprechend, dass zum Zeitpunkt der vollständigen Umstellung eine Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Aus diesem Grund ist die Regelung für Gemeinden diesem Gesetz entlehnt.

Zudem gilt für die kommunale Haushaltswirtschaft das Jährlichkeitsprinzip und das Haushaltsjahr ist mit dem Kalenderjahr identisch. Deshalb ist es sachgerecht zu bestimmen, dass die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufstellt. Weil das Handelsrecht für das neue Gemeindehaushaltsrecht das „Referenzmodell“ darstellt, sind in diese Vorschrift auch dessen Grundsätze übernommen worden. Die Regelung sieht deshalb vor, dass die Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist.

Die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens geben jedoch keinen Anlass, ein besonderes Aufstellungsverfahren für die Eröffnungsbilanz zu definieren und besondere Anforderungen an die Ratsentscheidung über die Eröffnungsbilanz zu stellen. Daher wird auf die entsprechenden Vorschriften zum Jahresabschluss verwiesen. Nach § 95 Abs. 3 stellt der Kämmerer den Entwurf der Eröffnungsbilanz auf, der vom Bürgermeister bestätigt wird. Die Eröffnungsbilanz muss daher innerhalb der ersten drei Monate nach dem Eröffnungsbilanzstichtag aufgestellt und dem Rat zur Feststellung (Beschlussfassung) zugeleitet werden. Dies ist auch geboten, weil die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung des ersten Haushaltsjahres der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen bereits auf den in der Eröffnungsbilanz angesetzten Posten aufbauen.

Die Feststellung der Eröffnungsbilanz durch Beschluss des Rates entsprechend § 96 soll möglichst innerhalb von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen. Dadurch wird die Stellung der Eröffnungsbilanz gestärkt und es wird der besonderen Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde Rechnung getragen. Außerdem wird vermieden, dass die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung im zweiten Haushaltsjahr der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen nicht mehr auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ erfolgt.

Ist eine zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz nicht umsetzbar, muss spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres mit neuem Rechnungswesen die Eröffnungsbilanz zusammen mit dem Jahresabschluss des ersten Haushaltsjahres durch den Rat festgestellt werden. Dies kann vor dem Hintergrund der vollständigen Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts aus mehreren Gründen als noch vertretbar angesehen werden.

Die Eröffnungsbilanz, die vor der ersten Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde nach dem System der doppelten Buchführung steht, stellt gleichzeitig auch die Eröffnungsbilanz für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen dar. Sie wird in das erste Haushaltsjahr einbezogen und es kann sachlich ein Zusammenhang mit dem Jahresabschluss dieses ersten Haushaltsjahres hergestellt werden. Das Handelsrecht als Referenzmodell für das Neue Kommunale Finanzmanagement sieht die Anwendung der Vorschriften über den Jahresabschluss auf die Eröffnungsbilanz vor. Eine längere Feststellungszeit könnte noch zu Erkenntnissen aus der laufenden Bewirtschaftung im ersten Haushaltsjahr führen, die ggf. eine spätere Berichtigung der Eröffnungsbilanz entbehrlich machen.

2. Zu Absatz 2:

Entsprechend den Grundsätzen des kaufmännischen Rechnungswesens ist die Gemeinde verpflichtet, die Eröffnungsbilanz so aufzustellen, dass sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Die Regelung ist dem § 297 Abs. des Handelsgesetzbuches entlehnt.

3. Zu Absatz 3:

Der Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen orientiert sich im „Dauerbetrieb“ des doppelten Rechnungswesens der Gemeinde an den handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Davon ausgehend sind von der Gemeinde dafür die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Um aber zu Beginn des neuen Rechnungswesens ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und

Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen, ergibt sich für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz die Anforderung, stichtagsbezogen vorsichtig geschätzte Zeitwerte dafür zu ermitteln. Der vorsichtig geschätzte Zeitwert ist als Oberbegriff und Zielbestimmung einzuordnen. Er kann auf verschiedene Weise, d.h. anhand unterschiedlicher Bewertungsverfahren ermittelt werden. So ist die Ermittlung auf der Basis des Verkehrswertes, des Wiederbeschaffungswertes, des Wiederbeschaffungszeitwertes wie auch der Anschaffungs- oder Herstellungskosten denkbar.

Die Bewertung des Vermögens zum vorsichtig geschätzten Zeitwert für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz steht mit den von den Ländern getroffenen Entscheidungen für das kommunale Haushaltsrecht in Einklang. So hat die Innenministerkonferenz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts am 21.11.2003 u.a. beschlossen: „Bei der Eröffnungsbilanz ist neben der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungsaufwand auch eine Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich, wobei bei beiden Modellen Sonderregelungen für Bewertungserleichterungen vorgesehen werden. Die Festlegung des maßgebenden Bewertungsverfahrens für die Eröffnungsbilanz erfolgt durch die Länder, wobei diese die zu erwartende Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, das sich ebenfalls für Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz ausspricht, in ihre Entscheidungsfindung einbeziehen.“ Auch wenn keine einheitliche Ausgangslage zwischen den Länder besteht, werden sich jedoch die anfangs vorhandenen Unterschiede im Laufe der Jahre "auswachsen".

Durch die getroffene Regelung wird sichergestellt, dass die Gemeinden innerhalb des Landes die Vermögensbewertung einheitlich vornehmen. Die Vorschrift sieht daher vor, die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Das D-Mark-Bilanzgesetz hat dieser Regelung als Vorbild gedient. Die Regelung wird von den Modellkommunen mitgetragen, die die Erfassung und Bewertung von Vermögen der Gemeinde nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erprobt haben. Die Regelung stützt sich zusammengefasst auf folgende Überlegungen:

- Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppelten Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.
- Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde ist nicht Selbstzweck. Sie dient vielmehr dazu, der Gemeinde und ihren Bürgern einen realistischen Überblick über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde zu verschaffen, der die haushaltswirtschaftlichen Entscheidungsgrundlagen verbessert.
- Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.
- Die häufig aufwändige Ermittlung der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten für sehr weit vor dem Bilanzstichtag erworbene oder hergestellte Vermögensgegenstände wird vermieden. Oftmals können die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht mehr ermittelt, sondern müssten durch finanzmathematische Ableitungen aufwändig errechnet werden. Zwischenzeitlich erfolgte Sanierungen erschweren eine solche Bewertung der Vermögensgegenstände.
- Bei einer Bewertung auf der Grundlage von Anschaffungs- oder Herstellungskosten wären viele Vermögensgegenstände nur mit einem Erinnerungswert in der Bilanz anzusetzen, obgleich sie für die Gemeinde tatsächlich noch von realem Wert sind und auch noch auf Dauer genutzt werden sollen. Das kann dazu führen, dass bereits in der Eröffnungsbilanz unangemessen hohe „stille“ Reserven enthalten sind.
- Es gibt keinen systematischen Bruch zur Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen. Auch bei einer Bewertung nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert bleibt die Beziehung dazu erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar. Diese sind die besser geeignete Grundlage für die zukünftigen Abschreibungen.
- Auch im Hinblick auf die praktische Umsetzung ist die Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch die Anwendung verbreiteter Regelwerke vorteilhafter und praxisorientierter, denn z.B. erlaubt die Wertermittlungsverordnung für die Bewertung von Grundstücken die Bewertung des kommunalen Vermögens nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten.
- Die Bewertung zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfüllt die Anforderungen, die die Zielsetzung nach intergenerativer Gerechtigkeit und Aktualität verlangt.

Mit dieser Entscheidung wird in besonderem Maße dem Anliegen Rechnung getragen, die Gemeinden bei der Erstellung einer Eröffnungsbilanz mit dem geringst möglichen Aufwand zu belasten, ohne dabei auf allgemein anerkannte kaufmännische Bilanzierungsregeln verzichten zu müssen.

Da die Eröffnungsbilanz bei laufendem Geschäftsbetrieb der Gemeinde aufgestellt wird, aber in den späteren Jahresabschlüssen die Anschaffungs- und Herstellungskosten die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung im gemeindlichen Jahresabschluss bilden, wird in dieser Vorschrift bestimmt, dass die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände künftig als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten (Absatz 3). Dies ist zur Klarstellung um einen Verweis auf Wertberichtigungen (Absatz 7) ergänzt worden.

4. Zu Absatz 4:

Umfang und Inhalt der Prüfung der Eröffnungsbilanz erstrecken sich grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften. Die Prüfung der Eröffnungsbilanz hat aber auch eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion (vgl. § 322 HGB) und findet ihre spätere Fortsetzung in der Prüfung der Bilanz, die Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde ist.

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates hat die Eröffnungsbilanz zu prüfen. Er hat die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in seine Prüfung einzubeziehen und über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen, in dem auch der vom ihm zu erteilende Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung enthalten sein muss. Wegen der erheblichen Bedeutung der kommunalen Eröffnungsbilanz kann es aus örtlichen Gesichtspunkten heraus erforderlich sein, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung - dessen sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung bedienen muss - für die Prüfung der Eröffnungsbilanz eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bedient.

Durch die Verweisung auf weitere Vorschriften der Gemeindeordnung ergeben sich z.B. der Inhalt des Bestätigungsvermerks, die Verfahrensbeteiligung des Bürgermeisters, die Rechte der Prüfer der Eröffnungsbilanz und eine Beteiligungsregelung für die Gemeindeprüfungsanstalt. So ist auch vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss bzw. vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben.

Die Eröffnungsbilanz ist spätestens mit dem Beschluss über die Feststellung des ersten Jahresabschlusses durch Beschluss des Rates festzustellen. Im Hinblick auf die Planaufstellung kann von den Gemeinden ein früherer Zeitpunkt bestimmt werden. Dieser Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz darf nur dann erfolgen, wenn eine vorherige Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss stattgefunden hat. Wird die Feststellung der Eröffnungsbilanz vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben. Nach dem Beschluss des Rates über die Feststellung ist die Eröffnungsbilanz der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen sowie öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

5. Zu Absatz 5:

In dieser Vorschrift wird die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung der Eröffnungsbilanz bestimmt (Satz 1). Um die Ordnungsmäßigkeit der Prüfung zu sichern, wird in der Vorschrift zudem klargestellt, welche Teile in die Prüfung der Eröffnungsbilanz einzubeziehen sind und dass ein Prüfungsbericht über das Ergebnis sowie die Prüfung zu erstellen ist. Die in der Vorschrift enthaltenen Verweisungen sind erforderlich, um darüber hinaus klarzustellen, dass die übrigen für Prüfungen von Jahresabschlüssen geltenden Regeln für die Prüfung der Eröffnungsbilanz eine entsprechende Anwendung finden. Dies stellt auch den Gesamtzusammenhang zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde her.

6. Zu Absatz 6:

Da die gesamte Rechnungslegung der Gemeinde der überörtlichen Prüfung unterliegt, muss auch die Eröffnungsbilanz als Teil davon dieser Prüfung unterliegen.

7. Zu Absatz 7:

Die Vorschrift hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass die Berichtigung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Es ist sachgerecht, die Möglichkeit der Berichtigung von Wertansätzen zeitlich zu befristen (letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss), denn nach diesem Zeitraum kann davon ausgegangen werden, dass „echte“ Fehler erkannt worden sind. Der Zeitraum gewährt die erforderliche Sicherheit und ist aus dem D-Mark-Bilanzgesetz übernommen worden. Mit der Möglichkeit einer Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz an nachfolgenden Abschlussstichtagen im vorgesehenen Zeitraum ist nicht die Berechtigung oder Verpflichtung der Gemeinde verbunden, auch alle vorherigen Jahresabschlüsse zu berichtigen. Im Gesamtzusammenhang mit den Wertberichtigungen ist ergänzend der Zeitpunkt festgelegt worden, ab dem die Eröffnungsbilanz als berichtigt gilt.

§ 93 Finanzbuchhaltung

- (1) Die Finanzbuchhaltung hat die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen. Die Buchführung muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann. Die Zahlungsabwicklung ist ordnungsgemäß und sicher zu erledigen.
- (2) Die Gemeinde hat, wenn sie ihre Finanzbuchhaltung nicht nach § 94 durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt, dafür einen Verantwortlichen und einen Stellvertreter zu bestellen.
- (3) Soweit die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung gewährleistet sind, kann die Finanzbuchhaltung für funktional begrenzte Aufgabenbereiche auch durch mehrere Stellen der Verwaltung erfolgen. Absatz 2 bleibt unberührt.
- (4) Die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Beschäftigten dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln. Das Gleiche gilt für die mit der Rechnungsprüfung beauftragten Beschäftigten.
- (5) Der Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung und sein Stellvertreter dürfen nicht Angehörige des Bürgermeisters, des Kämmerers, der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie mit der Prüfung beauftragter Dritter sein.
- (6) Die Geschäftsvorfälle der Sondervermögen und der Treuhandvermögen sind gesondert abzuwickeln, wenn für diese gesonderte Jahresabschlüsse aufgestellt werden.

Zu § 93:

Durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und des kaufmännischen Rechnungsstils der doppelten Buchführung im gemeindlichen Haushaltsrecht ergibt sich die Notwendigkeit, die bisherigen gesetzlichen Regelungen für eine „Gemeindekasse“ zu einer an das kaufmännische Rechnungswesen angelehnten Finanzbuchhaltung weiterzuentwickeln. In der künftigen Finanzbuchhaltung werden alle Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Kapitalverhältnisse der Gemeinde erfasst. Sie hat das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für den Ergebnisplan und den Finanzplan bzw. für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bildet.

Wie bisher bei der Gemeindekasse gibt es deshalb auch zukünftig eine Trennung zwischen dem Buchungsgeschäft und dem eigentlichen Zahlungsgeschäft der Gemeinde. Dies macht eine Aufgabengliederung der Finanzbuchhaltung in die Bereiche "Buchführung" und „Zahlungsabwicklung" erforderlich. Dabei sind besondere Anforderungen an die Sicherheit in diesen Bereich zu erfüllen. Daher sind zur Finanzbuchhaltung Umfang, Form und Inhalt in Grundsätzen und unter Sicherheitsaspekten gesetzlich bestimmt worden.

1. Zu Absatz 1:

Die Vorschrift bestimmt, dass die Finanzbuchhaltung die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen hat, damit sämtliche Geschäftsvorfälle der Gemeinde systematisch und lückenlos nach bestimmten Regeln und Ordnungskriterien wertmäßig erfasst werden. Das neue Haushaltsrecht bedient sich dabei der kaufmännischen (doppelten) Buchführung, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens Abweichungen davon erforderlich machen. Die Finanzbuchhaltung muss daher die Entwicklung einer Vermögens- (Bilanz) und einer Ergebnisübersicht (Ergebnisrechnung) sowie einer Finanzübersicht (Finanzrechnung) über ein „geschlossenes“ Kontensystem nach dem System der doppelten Buchführung ermöglichen. Daher ist es sachgerecht und angemessen, dies unter ausdrücklicher Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in Satz 2 entsprechend zu bestimmen. Diese GoB sind als Grundsätze für die Buchführung der Gemeinde unter § 27 der Gemeindehaushaltsverordnung näher erläutert.

Die Trennung zwischen der Buchung der Geschäftsvorfälle und dem Zahlungsverkehr und damit die Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips wird aus dem bisherigen Recht übernommen. Sie ist durch die Teilung der Finanzbuchhaltung in die beiden Verantwortungsbereiche gewährleistet. Wegen der besonderen Bedeutung des Zahlungsverkehrs für die Gemeinde und unter Berücksichtigung von Sicherheitsaspekten ist es geboten, zu bestimmen, dass die Zahlungsabwicklung der Gemeinde ordnungsgemäß und sicher zu erledigen ist.

2. Zu Absatz 2:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik hat keine umfassende Änderung der Vorschriften über die Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters für die Buchführung und die Zahlungsabwicklung erfordert. Sie sind übernommen und redaktionell angepasst worden. Die Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters wird jedoch nicht dadurch entbehrlich, dass die Finanzbuchhaltung nicht zentral, sondern dezentral geführt wird. Auch bei einer dezentral geführten Finanzbuchhaltung ist es, insbesondere aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus, erforderlich, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Zahlungsabwicklung durch die Gesamtverantwortung in einer Hand sicherzustellen. Dabei ist es von der organisatorischen Gestaltung der Finanzbuchhaltung abhängig, ob zusätzlich ein Verantwortlicher für die Zahlungsabwicklung zu bestellen ist.

Werden die beiden Teile der Finanzbuchhaltung „Buchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ in der gemeindlichen Verwaltung nicht organisatorisch eigenständig geführt, sind der zu bestellende Verantwortliche und sein Stellvertreter gleichzeitig auch die Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung und unterliegen dadurch dem Verwandtschaftsverbot nach Absatz 4.

3. Zu Absatz 3:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik erfordert keine umfassende Änderung der Vorschriften über die Delegation von Buchführung und die Zahlungsabwicklung für funktional begrenzte Aufgabenbereiche auf andere Stellen der Verwaltung. Dabei muss jedoch die Gesamtverantwortung an einer zentralen Stelle erhalten bleiben, auch deshalb, um den übrigen gesetzlichen Verpflichtungen, z.B. Liquiditätsplanung, oder die gesetzlichen Möglichkeiten, z.B. Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung, in verantwortlicher Weise Genüge zu tun. Die bisherigen Vorschriften sind übernommen und redaktionell angepasst worden.

4. Zu Absatz 4:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik hat zu keiner Änderung der Vorschriften über die Einhaltung der Trennung zwischen Bewirtschaftung der Haushaltsmittel bzw. Rechnungsprüfung und Zahlungsabwicklung geführt. Dieser Grundsatz ist aber wegen seiner Bedeutung gesetzlich verankert worden. Damit wird auch erfasst, dass die genannten Beschäftigten nicht gleichzeitig die Stellung des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters innehaben können.

5. Zu Absatz 5:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik hat keine umfassende Änderung der derzeitigen Vorschriften über das Verwandtschaftsverbot zwischen bestimmten Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung erfordert. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass das Verbot, als Verantwortlicher für die Zahlungsabwicklung oder als dessen Stellvertreter nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers, der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie mit der Prüfung beauftragter Dritter sein zu dürfen, nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung getragen.

Im Rahmen der erweiterten gesetzlichen Delegationsmöglichkeiten sowie der Beauftragung Dritter wird das Verwandtschaftsverbot in dieser Vorschrift ausgedehnt, weil es auf Grund der örtlichen Organisationshoheit der Gemeinde zulässig ist, die beiden Teile der Finanzbuchhaltung „Buchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ in der gemeindlichen Verwaltung organisatorisch eigenständig zu führen. Dies geschieht oftmals dadurch, dass nur die Buchführung dem Kämmerer, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat (vgl. auch Ausführungen zu § 70) bzw. dem Aufgabenbereich „Kämmerei“ zugeordnet wird. In diesen Fällen wird vielfach, auch wegen der Einhaltung der Trennung zwischen der Buchung der Geschäftsvorfälle und dem Zahlungsverkehr, die Gesamtverantwortung für die Finanzbuchhaltung in eine Verantwortung für die „Buchführung“ und eine Verantwortung für die „Zahlungsabwicklung“ aufgeteilt. Dies erfordert wegen des historisch gewachsenen Verwandtschaftsverbotes unter Sicherheitsgesichtspunkten dann die zusätzliche Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters für den Bereich der Zahlungsabwicklung.

Wird die Buchführung nicht der Finanzbuchhaltung, sondern dem Aufgabenbereich des Kämmerers zugeordnet, muss beachtet werden, dass in diesen Fällen der Kämmerer nicht mehr die ihm zugeordnete Aufsichtsfunktion über die Finanzbuchhaltung nach § 31 Abs. 4 der Gemeindehaushaltsverordnung wahrnehmen darf. Die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung obliegt dann dem Bürgermeister, wenn er sie nicht einem anderen Beschäftigten übertragen hat.

6. Zu Absatz 6:

Die gesetzliche Bestimmung über die Bildung von Sonderkassen für Sondervermögen und Treuhandvermögen ist im Gesamtgefüge der Regelungen über das gemeindliche Haushaltsrecht nicht so bedeutend, dass dafür auch künftig ein eigener Paragraf vorzusehen wäre. Die bisherige Vorschrift (§ 97) ist redaktionell angepasst und an die Regelungen über die Finanzbuchhaltung als eigener Absatz angefügt worden.

§ 94

Übertragung der Finanzbuchhaltung

Die Gemeinde kann ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen, wenn die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung nach den für die Gemeinde geltenden Vorschriften gewährleistet sind. Satz 1 gilt nicht für die Zwangsvollstreckung. Die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit bleiben unberührt.

Zu § 94:

Die Vorschrift ermöglicht es - wie bisher bei den Kassengeschäften - den Gemeinden, ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen zu lassen. Die Rechte und Pflichten der Gemeinde als Aufgabenträgerin bleiben dabei unberührt. Sie ist auch bei einer Übertragung weiterhin für die ordnungsgemäße Erledigung dieser Aufgabe verantwortlich. Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat daher keine umfassende Änderung

der Vorschriften über die Möglichkeit, Dritte mit der Buchführung und der Zahlungsabwicklung zu beauftragen, erfordert. Die Regelung ist daher übernommen und redaktionell angepasst worden. Daher wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die bisher schon vorhandene Literatur verwiesen.

§ 95 Jahresabschluss

(1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln und ist zu erläutern. Der Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Ihm ist ein Lagebericht beizufügen.

(2) Am Schluss des Lageberichtes sind für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70, soweit dieser nicht zu bilden ist für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, anzugeben,

1. der Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen,
 2. der ausgeübte Beruf,
 3. die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes,
 4. die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form,
 5. die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.
- § 43 Abs. 2 Nrn. 5 und 6 gelten entsprechend.

(3) Der Entwurf des Jahresabschlusses wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorgelegt. Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zu. Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

Zu § 95:

Diese Vorschrift sowie die weiteren Vorschriften über den Jahresabschluss ergeben sich zwingend aus dem System der kommunalen Haushaltsrechts, da Grundlage der kommunalen Haushaltswirtschaft der Haushaltsplan der Gemeinde ist. Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Haushaltsplan für die Art und das Ausmaß der Erfüllung der kommunalen Aufgaben hat, ergibt sich die Notwendigkeit, dass der Bürgermeister nach dem Ende des auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach dem vom Rat beschlossenen Haushaltsplan zu führen, dem Rat darüber Rechenschaft ablegt. Er soll darlegen, wie er diesen Auftrag durchgeführt hat, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben und welche Chancen und Risiken sich insgesamt für die künftige Entwicklung der Gemeinde ergeben.

Daher bestimmt diese Vorschrift den Inhalt und den Zweck des Jahresabschlusses näher. Sie ist den handelsrechtlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 242 und 264 HGB) nachgebildet. Durch den Jahresabschluss wird die Qualität der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr bzw. den neuen gemeindlichen Haushalt wesentlich erhöht. Er trägt gleichzeitig zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten bei. Der Jahresabschluss lehnt sich deshalb an den handelsrechtlichen Jahresabschluss für große Kapitalgesellschaften an, dessen Funktion in das kommunale Haushaltsrecht übernommen worden ist. Durch seine Bestandteile und Anlagen soll der Jahresabschluss insgesamt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln.

1. Zu Absatz 1:

Wie im kaufmännischen Rechnungswesen soll auch im öffentlichen Rechnungswesen der Gemeinden dem Jahresabschluss eine größere Bedeutung als der bisherigen Jahresrechnung zu kommen. Der Jahresabschluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde. Daher ist es geboten, in dieser Vorschrift unter Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die Bestandteile des Jahresabschlusses festzulegen, d.h. er besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Die Bilanz gibt umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Dies ermöglicht es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Jahres zu erlangen, die auch für die Zukunft von Bedeutung sind. Der Anhang und der Lagebericht werden durch ihre Angaben und Erläuterungen dazu beitragen.

1.1 Zur Ergebnisrechnung:

In der Ergebnisrechnung nach § 38 GemHVO sind für die Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr abzubilden. Dazu ist durch die Bildung von Salden wie im Ergebnisplan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis festzustellen. Außerdem muss durch den Saldo aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen das außerordentliche Ergebnis ermittelt werden. Zudem ist es zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die Haushaltswirtschaft des Jahres erforderlich, das ordentliche Ergebnis und das außerordentliche Ergebnis zu einem Jahresergebnis zusammen zu führen.

Eine solche „Abrechnung“ ist jedoch nur vollständig, wenn auch ein Ansatz-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d.h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von der im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Den Gemeinden wird empfohlen, bei Bedarf nicht nur die nach § 38 Abs. 2 GemHVO auszuweisenden übertragenen Ermächtigungen in dem Plan-/Ist-Vergleich gesondert auszuweisen, sondern darüber hinaus auch andere Veränderungen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans aufzuzeigen, z.B. Erhöhungen oder Minderungen der Haushaltspositionen, deren Ursache in einer Nachtragssatzung oder in einer Haushaltssperre liegt oder die durch über- oder außerplanmäßige Aufwendungen entstanden sind. Diese Veränderungen sind Planfortschreibungen und haben die ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Zu diesem Plan-/Ist-Vergleich gehört auch, dass das aktuelle Ergebnis in einen Zusammenhang mit den Vorjahren gestellt wird, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres besser bewerten zu können. Außerdem ist es erforderlich, zu den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres anzugeben. Diese rechtliche Vorgaben sind bei der Aufstellung der Ergebnisrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage F 17).

1.2 Zur Finanzrechnung:

In der Finanzrechnung nach § 39 GemHVO sind für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen und insgesamt die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln nachzuweisen. Dazu ist wie im Finanzplan der Saldo für die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Saldo für die Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus beiden der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Durch die Einbeziehung des Saldos aus der Finanzierungstätigkeit, aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen und Krediten zur Liquiditätssicherung, lässt sich dann die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln feststellen und ausweisen.

Es ist jedoch zur Vervollständigung des Gesamtbildes erforderlich, den Bestand am Anfang des Haushaltsjahres mit der Änderung des Bestandes im abgelaufenen Haushaltsjahr und dem Bestand an fremden Finanzmitteln zusammen zu führen, um damit den Endbestand der Finanzmittel sowie den Finanzmittelfluss insgesamt zu ermitteln und abzubilden. Dieser Endbestand an Finanzmitteln ist als gesonderter Posten „Liquide Mittel“ in der Schlussbilanz des Haushaltsjahres anzusetzen. In der Finanzrechnung sind auch die Ergebnisse der

Rechnung des Vorjahres abzubilden. Zudem ist ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen, der entsprechend den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung erweitert werden sollte. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Finanzrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage F 19).

1.3 Zu den Teilrechnungen:

1.3.1 Zur Teilergebnisrechnung:

Die Teilergebnisrechnungen nach § 40 GemHVO sind entsprechend der Ergebnisrechnung zu gliedern. In diesen Rechnungen sind die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, wenn diese im Teilergebnisplan enthalten sind, weil die Gemeinde sie für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst hat. Eine Verpflichtung für eine gesonderte Erfassung der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen durch die Gemeinde besteht allerdings nicht (vgl. § 17 GemHVO). Sind in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilergebnisrechnungen zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage F 18).

1.3.2 Zur Teilfinanzrechnung:

Die Teilfinanzrechnungen nach § 40 GemHVO sind entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern. Sie bestehen wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B enthält die Abrechnung für die einzelnen Investitionsmaßnahmen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen, entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilfinanzrechnungen zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlagen F 20 A und B).

1.4 Zur Bilanz :

Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppelten Rechnungssystems. Sie enthält Informationen, die es bisher in der kameralen Jahresrechnung nicht gab. Die Bilanzen der Gemeinden müssen einheitlich gegliedert sein. Daher ist in § 41 GemHVO festgelegt, dass die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ in jede gemeindliche Bilanz gehören und diese in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern ist.

Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt. Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt. Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt dabei auf beiden Seiten nach Fristigkeiten. So wird auf der Aktivseite zwischen Anlagevermögen (langfristig) und Umlaufvermögen (kurzfristig) unterschieden. Auf der Passivseite wird zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital gezeigt. Auch auf dieser Seite gilt das Prinzip der Fristigkeit, denn die allgemeine Rücklage steht vor der Ausgleichsrücklage (im Eigenkapital) und die Kredite für Investitionen stehen vor den Krediten zur Liquiditätssicherung.

Für die Bilanzgliederung gilt unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit, dass die Bezeichnung der einzelnen Posten klar und verständlich unter Einbeziehung der rechtlichen Begriffsinhalte sein muss, jeder Posten mit dem dazugehörigen in Ziffern ausgedrückten Betrag eine eigene Zeile erhält, die Posten in der Bilanz in sinnvoller Weise aufeinander folgen und untereinander gesetzt werden. Dazu sind eine weitere

Aufgliederung oder „davon“-Vermerke je nach Bedeutung für die Gemeinde, insbesondere in Bezug auf die Darstellung ihrer Aufgabenerfüllung, sachgerecht und zulässig.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Bilanz zu beachten. Außerdem sind die verbindlichen Zuordnungen zu den Bilanzposten durch den kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage F 21).

2. Zu Absatz 2:

Die Vorschrift ist dem § 285 (Nummer 10) HGB nachgebildet. Sie dient dazu, Dritten gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss hervorzuheben. Gleichzeitig wird über die Pflichtangaben nach den Nummern 2 bis 5 auf mögliche typische Interessenkonflikte hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Bereits nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben (§ 43 Abs. 3 GO), die durch diese Angaben für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt und öffentlich gemacht werden.

3. Zu Absatz 3:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über Zuständigkeiten und Aufstellungsverfahren für den Entwurf des Jahresabschlusses erfordert. Sie sind übernommen und redaktionell angepasst worden, weil der im kameralen Recht verwandte Begriff „Feststellung“ (vgl. *„vom Bürgermeister festgestellt.“*) nunmehr wie im kaufmännischen Rechnungswesen, d.h. vergleichbar mit dem Handelsrecht (*„Der Rat stellt ... den ... geprüften Jahresabschluss ... fest.“*) benutzt werden soll. Ohne dass damit materielle Änderungen gegenüber dem derzeitigen Recht verbunden sind, leitet der Bürgermeister zukünftig den von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zu (vg. Ausführungen zu § 80).

Die Vorschriften über die Zuständigkeiten zur Aufstellung des Entwurfs sind angepasst worden und liegen beim Kämmerer, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat (vgl. Ausführungen zu § 70).

§ 96

Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

(1) Der Rat stellt bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest. Zugleich beschließt er über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages. In der Beratung des Rates über den Jahresabschluss kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten. Die Ratsmitglieder entscheiden über die Entlastung des Bürgermeisters. Verweigern sie die Entlastung oder sprechen sie diese mit Einschränkungen aus, so haben sie dafür die Gründe anzugeben. Wird die Feststellung des Jahresabschlusses vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

(2) Der vom Rat festgestellte Jahresabschluss ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Der Jahresabschluss ist öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

Zu § 96:

Aus der Regelung des § 62, die festlegt, dass der Bürgermeister die Ratsbeschlüsse unter Kontrolle des Rates und ihm gegenüber durchführt, ergibt sich für den Rat die Notwendigkeit, nach Abschluss des Haushaltsjahres, die Ausführung des Haushaltsplans, soweit sie sich im Jahresabschluss niederschlägt, zu überprüfen und über das Ergebnis einen Beschluss zu fassen. Dabei muss der Beschlussfassung und der Entlastung eine Prüfung des Jahresabschlusses vorausgehen. Wie bisher obliegen diese Aufgaben dem Rat, die er nach § 41 Abs. 1 Buchstabe

j) auch nicht übertragen darf. Insoweit wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die vorhandene Literatur verwiesen.

1. Zu Absatz 1:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften zum Beschluss des Rates zur Rechnungslegung über die Haushaltswirtschaft des vergangenen Jahres erfordert. Sie sind angepasst worden, weil die bisherige Regelung „beschließt über die ... Jahresrechnung“ wegen der Anlehnung des neuen Rechnungswesens an das Handelsrecht inhaltlich genauer bestimmt sein muss. Daher ist der handelsrechtliche Begriff „Feststellung“ gleichwertig übernommen worden: („Der Rat stellt ... den ... geprüften Jahresabschluss ... fest.“).

Die Vorschrift ist zudem wegen der gewandelten Bedeutung des Jahresabschlusses dahingehend ergänzt worden, dass der Rat zugleich über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen hat. Er hat dabei festzulegen, wie der Überschuss verwendet oder der Fehlbetrag gedeckt werden soll.

Wie beim Erlass der Haushaltssatzung (§ 80) ist dem Kämmerer bei der Feststellung des Jahresabschlusses ein gesetzliches Anhörungsrecht im Rat eingeräumt worden, wenn er eine Stellungnahme über seine abweichende Auffassung über den Jahresabschluss (vgl. § 95 Abs. 3) gegenüber dem Bürgermeister abgegeben hat.

2. Zu Absatz 2:

Mit der Neufassung dieser Vorschrift soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über den Jahresabschluss als Ergebnis der abgeschlossenen Haushaltswirtschaft des vergangenen Jahres informiert werden. Aus diesem Grund wird auf die befristete Auslegung des Jahresabschlusses verzichtet, er soll vielmehr bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden.

Die Bekanntmachung des Jahresabschlusses erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen aber nur ihren Zweck, wenn darin auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung und aus der Finanzrechnung sowie das Bilanzvolumen und die wichtigsten Bilanzposten öffentlich gemacht werden. Die Einwohner und Abgabepflichtigen haben dann die Möglichkeit, sich weitere Kenntnisse über den Jahresabschluss zu verschaffen. Dabei bleibt es der Gemeinde überlassen, ob sie den Jahresabschluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk auslegt, im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen darüber informiert.

Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes unberührt.

§ 97 Sondervermögen

(1) Sondervermögen der Gemeinde sind

1. das Gemeindegliedervermögen,
2. das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen,
3. wirtschaftliche Unternehmen (§ 114) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2) ohne eigene Rechtspersönlichkeit,
4. rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.

(2) Sondervermögen nach Absatz 1 Nrn. 1 und 2 unterliegen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft. Sie sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen.

(3) Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 3 sind die Vorschriften des § 75 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 2, Abs. 6 und 7, der §§ 84 bis 90, des § 92 Abs. 3 und 7 und der §§ 93, 94 und 96 sinngemäß anzuwenden.

(4) Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 4 können besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden. In diesem Falle sind die Vorschriften des 8. Teils mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Haushaltssatzung der Beschluss über den Haushaltsplan tritt und von der öffentlichen Bekanntmachung und Auslegung nach § 80 Abs. 6 abgesehen werden kann. Absatz 3 gilt sinngemäß.

Zu § 97:

Neben dem Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinne kennt das Haushaltsrecht zwei weitere Arten des kommunalen Vermögens, nämlich das Sondervermögen, das in Absatz 1 abschließend aufgezählt wird, und das Treuhandvermögen (§ 98) der Gemeinde.

Der Charakter des Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert oder von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen ist. Aus seiner besonderen Zwecksetzung oder Zweckbindung folgt, dass Sondervermögen vom übrigen Gemeindevermögen abzusondern sind und daher kein Bestandteil des „Kernhaushalts“ der Gemeinde sind. Insoweit wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die vorhandene Literatur verwiesen.

1. Zu den Absätzen 1, 2 und 4:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine umfassende Änderung dieser Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde erfordert. Sie werden übernommen und angepasst worden, weil die in den Nummern 1, 2 und 4 aufgeführten Sondervermögen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegen sollen.

2. Zum Absatz 3:

Die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde können für wirtschaftliche Unternehmen (§ 114) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2) ohne eigene Rechtspersönlichkeit nicht uneingeschränkt gelten. Es ist vielmehr zu berücksichtigen, dass die wirtschaftlichen Unternehmen und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen haushaltswirtschaftlich wie Kaufleute auf der Grundlage des Handelsgesetzbuches handeln sollen. Dies bedingt, dass gesetzlich bestimmt werden muss, welche Vorschriften aus den Vorschriften, die für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden gelten, für diese wirtschaftlichen Unternehmen und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen Anwendung finden. Die vorgenommene Auswahl beinhaltet, dass diese Vorschrift sinngemäß anzuwenden sind und die Verknüpfung mit den handelsrechtlichen Vorschriften nicht beeinträchtigt wird.

§ 98

Treuhandvermögen

(1) Für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen sowie Vermögen, die die Gemeinde nach besonderem Recht treuhänderisch zu verwalten hat, sind besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen. § 95 Abs. 4 Satz 2 und 3 gilt sinngemäß.

(2) Unbedeutendes Treuhandvermögen kann im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden.

(3) Mündelvermögen sind abweichend von den Absätzen 1 und 2 nur in der Jahresrechnung gesondert nachzuweisen.

(4) Besondere gesetzliche Vorschriften oder Bestimmungen des Stifters bleiben unberührt.

Zu § 98:

Die bisherige Vorschrift ist materiell unverändert übernommen und redaktionell angepasst worden. Daher werden wie bisher unter dem Begriff „Treuhandvermögen“ die rechtlich selbstständigen Stiftungen und das sonstige treuhänderisch zu verwaltende Vermögen zusammengefasst. Dabei ist ausschlaggebend, dass das Treuhandvermögen zivilrechtlich nicht im Eigentum der Gemeinde steht, ihr aber zur eigenverantwortlichen Verwaltung gesetzlich anvertraut ist und durch eine besondere Zwecksetzung die Vermögensverwaltung im Interesse von Dritten der Gemeinde als Pflicht auferlegt wird. Die Eigenart des Treuhandvermögens erfordert zudem, eine vom Kernhaushalt der Gemeinde abgesonderte Wirtschaftsführung, so dass für das Treuhandvermögen gesonderte Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind. Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die vorhandene Literatur verwiesen.

§ 99

Gemeindegliedervermögen

(1) Für die Nutzung des Gemeindevermögens, dessen Ertrag nach bisherigem Recht nicht der Gemeinde, sondern sonstigen Berechtigten zusteht (Gemeindegliedervermögen), bleiben die bisherigen Vorschriften und Gewohnheiten unberührt.

(2) Gemeindegliedervermögen darf nicht in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten umgewandelt werden. Es kann in freies Gemeindevermögen umgewandelt werden, wenn die Umwandlung aus Gründen des Gemeinwohls geboten ist. Den bisher Berechtigten ist ein Einkaufsgeld zurückzuzahlen, durch welches sie das Recht zur Teilnahme an der Nutzung des Gemeindegliedervermögens erworben haben. Soweit nach den bisher geltenden rechtlichen Vorschriften Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen den Berechtigten gegen ihren Willen nicht entzogen oder geschmälert werden dürfen, muß von der Gemeinde bei der Umwandlung eine angemessene Entschädigung gezahlt werden. Handelt es sich um Nutzungsrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, so kann die Entschädigung auch durch Hergabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen.

(3) Gemeindevermögen darf nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden.

Zu § 99:

Die bisherige Vorschrift über das Gemeindegliedervermögen, das zwar Vermögen der Gemeinde ist, aber auf Grund besonderer Berechtigungen von den Gemeindegliedern und nicht von der Gemeinde selbst genutzt wird, ist unverändert übernommen worden. Daher wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die vorhandene Literatur verwiesen.

§ 100

Örtliche Stiftungen

(1) Örtliche Stiftungen sind die Stiftungen des privaten Rechts, die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen. Die Gemeinde hat die örtlichen Stiftungen nach den Vorschriften dieses Gesetzes zu verwalten, soweit nicht durch Gesetz oder Stifter anderes bestimmt ist. Das Stiftungsvermögen ist von dem übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und so anzulegen, daß es für seinen Verwendungszweck greifbar ist.

(2) Die Umwandlung des Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen stehen der Gemeinde zu; sie bedürfen der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.

(3) Gemeindevermögen darf nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und nur dann in Stiftungsvermögen eingebracht werden, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann.

Zu § 100:

Die bisherige Vorschrift über örtliche Stiftungen ist unverändert übernommen. Daher wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die vorhandene Literatur verwiesen.

§ 101

Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk

(1) Der Jahresabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

(2) Vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat ist dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben. Soweit der Kämmerer von seinem Recht nach § 95 Abs. 3 Satz 3 Gebrauch gemacht hat, ist ihm ebenfalls Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

(3) Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. Er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten, die zweifelsfrei ergeben muss, ob

1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird,
2. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird,
3. der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt wird oder
4. der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Prüfer nicht in der Lage ist, eine Beurteilung vorzunehmen.

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben. Auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden, ist gesondert einzugehen.

(4) In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (Absatz 3 Satz 3 Nr. 1) ist zu erklären, dass die durchgeführte Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt hat, der Jahresabschluss auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Dieser Bestätigungsvermerk kann um Hinweise ergänzt werden, die ihn nicht einschränken.

(5) Werden Beanstandungen ausgesprochen, ist die Erklärung nach Absatz 4 Satz 1 einzuschränken oder zu versagen. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn der geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt (Absatz 3 Satz 3 Nr. 2). Sind die Beanstandungen so erheblich, dass kein

den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen (Absatz 3 Satz 3 Nr. 3). Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben (Absatz 3 Satz 3 Nr. 4). Die Versagung ist in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

(6) Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

(7) Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über die Versagung ist unter Angabe von Ort und Tag vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen.

(8) In Gemeinden, in denen eine örtliche Rechnungsprüfung besteht, bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung dieser Rechnungsprüfung. Die örtliche Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer haben im Rahmen ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung nach den Absätzen 3 bis 7 abzugeben.

Zu § 101:

Dem Beschluss des Rates nach § 96, mit dem er den Jahresabschluss der Gemeinde feststellt, muss eine Prüfung vorausgehen. Diese Prüfung dient der Vorbereitung dieses Ratsbeschlusses. Für die Prüfung ist der Rechnungsprüfungsausschuss, ein Pflichtausschuss des Rates, nach § 59 zuständig. Die Vorschrift konkretisiert die allgemeinen Prüfungsaufgaben. Sie enthält das Recht für den Prüfungsausschuss, die für seine Prüfung erforderlichen Unterlagen verlangen zu können. Die neue Vorschrift ist gegenüber der bisherigen Vorschrift wesentlich erweitert und den Gegebenheiten des neuen kommunalen Haushaltsrechts angepasst worden.

Zu den Prüfungsaufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses gehört es, in die Prüfung die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen und den Lagebericht daraufhin zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Er hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen und darin den Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung aufzunehmen.

Auch wenn sich der Gegenstand und der Umfang der Prüfung aus den gesetzlichen Vorschriften ableiten, liegt es im pflichtgemäßen Ermessen der Prüfer, im Einzelfall die Art und den Umfang der Prüfungsdurchführung zu bestimmen. Der Rahmen der Prüfung wird auch dadurch bestimmt, dass durch die Prüfung die im Jahresabschluss und im Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigt sowie deren Glaubwürdigkeit erhöht werden. Die Verlässlichkeit der Informationen schließt deshalb auch ihre Ordnungsmäßigkeit ein, denn der Rat sowie die Aufsichtsbehörde der Gemeinde sollen die Ergebnisse der Prüfung bei ihren Entscheidungen berücksichtigen.

Für die jährlichen Abschlussprüfungen der privaten Wirtschaft sind ergänzend zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vom Institut der deutschen Wirtschaftsprüfer die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) entwickelt worden, die bei den Prüfungen des Jahresabschlusses sowie des Gesamtabschlusses entsprechende Anwendung finden können.

1. Zu Absatz 1:

Die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung des Jahresabschlusses wird ausdrücklich hervorgehoben (Satz 1). Zudem hat die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs eine Anpassung der Prüfungsinhalte erfordert. Daher sind Ziel und Prüfungsgegenstand in Anlehnung an § 317 HGB näher bestimmt worden, auch wenn sich wie bisher der

Umfang und der Inhalt der Prüfung grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften erstrecken. Es muss in der Prüfung beurteilt werden, ob der Jahresabschluss den rechtlichen Bestimmungen entspricht und dieser unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Dadurch wird die Verlässlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen erhöht, denn die Prüfung bekommt nun stärker eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion.

Außerdem sind in Anlehnung an das Handelsrecht (§ 322 HGB) der Inhalt der Prüfung sowie die Darstellung des Ergebnisses der Prüfung entsprechend bestimmt worden. Es wird nunmehr unter Bezugnahme auf den Prüfungsgegenstand klargestellt, dass über das Ergebnis der Prüfung ein Prüfungsbericht zu erstellen ist, der einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung zu enthalten hat. Dazu ist bestimmt worden, dass gegenüber dem Rat der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses den Bestätigungsvermerk unterzeichnet (vgl. Absatz 7).

2. Zu Absatz 2:

Das bisherige Recht des Bürgermeisters, vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss eine Stellungnahme abzugeben, ist übernommen worden. Da dem Kämmerer das Recht zusteht, sowohl beim Haushaltsplan als auch beim Jahresabschluss eine von der Meinung des Bürgermeisters abweichende Auffassung zu vertreten, erhält er wegen der Bedeutung des Prüfungsergebnisses auch das Recht, eine eigene Stellungnahme zum Prüfungsergebnis abgeben zu können. Dies ist jedoch nur dann sachlich geboten, wenn er vorher bereits zu dem betroffenen Jahresabschluss eine abweichende Stellungnahme nach § 95 Abs. 3 Satz 3 abgegeben hat.

3. Zu Absätzen 3 bis 7:

Die Regelungen über den Bestätigungsvermerk des Prüfers des Jahresabschlusses sind an internationale Rechnungslegungsstandards angelehnt und in den Richtlinien der EU enthalten, die in europäisches und deutsches Bilanzrecht umgesetzt werden.

4. Zu Absatz 3:

Die Regelung stellt klar, dass in einem Bestätigungsvermerk das Ergebnis der Prüfung zusammengefasst wird (Satz 1). Sie benennt zudem die Kernelemente des Bestätigungsvermerks (Satz 2). Er besteht aus der Beschreibung des Gegenstandes, der Art und des Umfangs der Prüfung. Dies schließt die Angabe der auf den geprüften Abschluss angewandten Rechnungslegungsgrundsätze sowie die bei der Prüfung zu beachtende Prüfungsgrundsätze ein. Hinzu kommt die Beurteilung des Prüfungsergebnisses sowie allgemeine Regelungen darüber, in welcher Weise die Beurteilung des Prüfungsergebnisses im Vermerk des Prüfers wiederzugeben ist (Satz 3). Diese enthalten vier Möglichkeiten der Tenorierung des Schlussvermerks, von der uneingeschränkten Bestätigung bis zur Erklärung des Prüfers, dass er sich außerstande sieht, ein Urteil über den geprüften Abschluss abzugeben.

5. Zu Absatz 4:

Die Vorschrift regelt Näheres über die Formulierung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks. Die Erklärung des Prüfers nimmt zukünftig außer auf gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen auch auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und sonstige maßgebliche Rechnungslegungsgrundsätze Bezug. Nach Satz 2 kann der Prüfer auch Hinweise auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam machen will, die aber sein positives Prüfungsurteil nicht einschränken.

6. Zu Absatz 5:

Die Vorschrift regelt Näheres über die Einschränkung des Bestätigungsvermerks sowie über dessen Versagung, auch in den Fällen, in denen der Prüfer zu einem negativen Prüfungsurteil gelangt. Sie präzisiert die Voraussetzungen für die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks (Satz 2). Sind diese Erfordernisse nicht erfüllt, vermittelt insbesondere der Abschluss – unter Berücksichtigung der vom Prüfer vorgenommenen Einschränkung des Bestätigungsvermerks – kein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechende Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen (Satz 3). Der Satz 4 bedeutet auch eine Versagung des Bestätigungsvermerks, beinhaltet aber kein negatives Prüfungsurteil, sondern bringt zum Ausdruck, dass der Prüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben. Dies setzt jedoch voraus, dass er alle rechtlich zulässigen und wirtschaftlich vertretbaren Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts ausgeschöpft hat. Wegen der Bedeutung der Einschränkung des Bestätigungsvermerks oder seiner Versagung besteht in diesen Fällen ein Begründungserfordernis (Satz 6).

7. Zu Absatz 6:

Die Regelung befasst sich mit den Ausführungen zum Lagebericht. Danach ist der Lagebericht auch unter dem Gesichtspunkt der Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss zu bewerten. Wegen der neuen Bedeutung des Jahresabschlusses für die künftige Entwicklung der Gemeinde soll der Prüfer auch darauf eingehen, ob Chancen und Risiken für diese Entwicklung zutreffend dargestellt sind.

8. Zu Absatz 7:

Diese Regelung soll die Verantwortlichkeit des Rechnungsprüfungsausschusses verdeutlichen, dient aber auch der Dokumentation und als Beweisfunktion für die Tätigkeit dieses Ausschusses.

9. Zu Absatz 8:

Die bisher geltende Regelung über die Prüfung der Rechnung ist übernommen worden (Satz 1). Durch Verweis auf die Absätze 3 bis 7 ist bestimmt worden, dass bereits die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer des Jahresabschlusses ihr Prüfungsergebnis in einem Bestätigungsvermerk zusammenfassen und damit beurteilen, ob der Jahresabschluss den rechtlichen Bestimmungen entspricht und er unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt (Satz 2). Diese zusätzliche Verpflichtung ist wegen des erweiterten Prüfungsgegenstandes und Prüfungsumfanges sowie wegen der gewachsenen Bedeutung des Jahresabschlusses im Gefüge des Haushaltsrechts geboten. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Rechnungsprüfungsausschuss die Verantwortung für die ordnungsgemäße Prüfung des Jahresabschlusses insgesamt übernimmt.

§ 102 Örtliche Rechnungsprüfung

(1) Kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte haben eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten. Die übrigen Gemeinden sollen sie einrichten, wenn ein Bedürfnis hierfür besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen.

(2) Kreisangehörige Gemeinden können mit dem Kreis eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem Inhalt abschließen, dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in einer Gemeinde gegen Kostenerstattung wahrnimmt. Die Vereinbarung kann auch vorsehen, dass die Rechnungsprüfung des Kreises nur einzelne Aufgabengebiete der Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. Soweit die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung in der Gemeinde

wahrnimmt, bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde bei der Erfüllung seiner Aufgaben der Rechnungsprüfung des Kreises.

(3) Absatz 1 findet für kreisangehörige Gemeinden keine Anwendung, bei denen die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises gemäß Absatz 2 Satz 1 die örtliche Rechnungsprüfung bei der Gemeinde wahrnimmt.“

Zu § 102:

Durch die Vorschrift wird wie bisher bestimmt, dass kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten haben und die übrigen Gemeinden eine solche einrichten können. Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine Änderung der Inhalte dieser Vorschrift erfordert, sondern nur eine redaktionelle Anpassung an den Begriff „Örtliche Rechnungsprüfung“ mit sich gebracht. Daher wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die bisher schon vorhandene Literatur verwiesen.

§ 103

Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung

(1) Die örtliche Rechnungsprüfung hat folgende Aufgaben:

1. die Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde,
2. die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Abs. 1 Nrn. 1, 2 und 4 benannten Sondervermögen,
3. die Prüfung des Gesamtabchlusses,
4. die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses,
5. die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie die Vornahme der Prüfungen,
6. bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) der Gemeinde und ihrer Sondervermögen die Prüfung der Programme vor ihrer Anwendung,
7. die Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Abs. 4 der Landeshaushaltsordnung,
8. die Prüfung von Vergaben.

In die Prüfung des Jahresabschlusses nach Nummer 1 sind die Entscheidungen und Verwaltungsvorgänge aus delegierten Aufgaben auch dann einzubeziehen, wenn die Zahlungsvorgänge selbst durch den Träger der Aufgabe vorgenommen werden und insgesamt finanziell von erheblicher Bedeutung sind.

(2) Der Rat kann der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen, insbesondere

1. die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit,
2. die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 114a sowie die Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde bei einer Beteiligung, bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat.

(3) Der Bürgermeister kann innerhalb seines Amtsbereichs unter Mitteilung an den Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung Aufträge zur Prüfung erteilen.

(4) Der Prüfer kann für die Durchführung seiner Prüfung nach den Absätzen 1 bis 3 Aufklärung und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Der Prüfer hat die Rechte nach Satz 1 auch gegenüber den Abschlussprüfern der verselbstständigten Aufgabenbereiche.

(5) Die örtliche Rechnungsprüfung kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses Dritter als Prüfer bedienen.

(6) Bei den Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 haben die Prüfer im Rahmen ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung nach § 101 Abs. 3 bis 7 abzugeben.

(7) Ein Dritter darf nicht Prüfer sein,

1. wenn er Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters ist,
2. wenn er Beschäftigter der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde ist, die in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form geführt werden, oder diesen in den letzten drei Jahren vor der Bestellung als Prüfer angehört hat,
3. wenn er in den letzten fünf Jahren mehr als dreißig vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gemeinde und der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde, die in öffentlich-rechtlicher oder in privatrechtlicher Form geführt werden, bezogen hat und dies auch im laufenden Jahr zu erwarten ist. Verselbstständigte Aufgabenbereiche der Gemeinde in privatrechtlicher Form müssen nur einbezogen werden, wenn die Gemeinde mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile daran besitzt.

§ 104 Abs. 4 gilt entsprechend.

Zu § 103:

Die Vorschrift enthält die gesetzlich bestimmten Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Dabei ist es unerheblich, ob die Gemeinde zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung gesetzlich verpflichtet ist oder diese freiwillig eingerichtet hat. Die Vorschrift ist gegenüber ihrer bisherigen Fassung erweitert worden und enthält nunmehr eine breite Übersicht über die mit der Aufgabenerfüllung zusammenhängenden Sachverhalte, von der weiteren Auftragerteilung durch den Rat und den Bürgermeister bis zur Festlegung, unter welchen Voraussetzungen ein Dritter nicht Prüfer sein darf.

1. Zu Absatz 1:

Das neue Haushaltsrecht erfordert eine Anpassung und Erweiterung des bisherigen Aufgabenkataloges der örtlichen Rechnungsprüfung. Die neuen Bestandteile der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben zu einer Erweiterung des Aufgabenkataloges (Nummern 1 und 3) geführt. Die Entwicklung der Gemeindekasse zu einer doppischen Finanzbuchhaltung im Sinne des § 93 hat zudem eine Anpassung der Begrifflichkeiten (Nummern 4 bis 6) erfordert. Dies beinhaltet, dass wie bisher alle Programme für die automatisierte Datenverarbeitung, soweit sie unmittelbare Auswirkungen auf die Rechnungssysteme der Finanzbuchhaltung haben, unter dieses Prüfungsgebot fallen. Damit wird nicht berührt, dass für die Prüfung und Freigabe der einzusetzenden Programme die „Fachdienststelle“ als anwendende Stelle zuständig ist.

Die bisher bestehende Verpflichtung, in die Prüfung des Jahresabschlusses (Jahresrechnung) die Entscheidungen und die Verwaltungsvorgänge aus delegierten Sozialhilfaufgaben auch dann einzubeziehen, wenn die Zahlungsvorgänge selbst durch den Träger der Aufgabe vorgenommen werden, ist nunmehr auf alle delegierten Aufgaben, die insgesamt finanziell von erheblicher Bedeutung für die Gemeinde sind, erweitert worden. Die Neuregelung folgt der Erkenntnis, dass die bisherige Beschränkung nicht mehr sachlich geboten ist, denn andere delegierte Aufgaben haben vergleichbare Auswirkungen.

2. Zu Absatz 2:

Die bisherige Regelung, dass neben den gesetzlichen Aufgaben auch der Rat der örtlichen Rechnungsprüfung Aufträge erteilen kann, ist beibehalten worden. Die Aufzählung möglicher Aufträge ist aber gestrafft worden. Sie ist lediglich beispielhaft und nicht abschließend.

3. Zu Absatz 3:

Die Regelung übernimmt aus Gründen des engeren Sachzusammenhangs die entsprechende bisherige Vorschrift, die bisher dem § 104 zugeordnet war. Damit ist der Bürgermeister weiterhin berechtigt, innerhalb seines Amtsbereichs unter Mitteilung an den Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung Aufträge zur Prüfung zu erteilen. Abweichend von der bisherigen Regelung ist anstelle des Finanzausschusses nunmehr

jedoch der Rechnungsprüfungsausschuss zu unterrichten. Er verfügt über die größere Sachnähe. Die Vorschrift schließt aber nicht aus, dass der Bürgermeister wie bisher den Finanzausschuss zusätzlich unterrichtet.

4. Zu Absatz 4:

In Anlehnung an das Handelsrecht muss auch für die örtliche Rechnungsprüfung sichergestellt werden, dass der Prüfer Nachweise und Informationen erhält, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Für die Durchsetzung dieser Rechte des Prüfers, auch gegenüber den Abschlussprüfern der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde, ist eine gesetzliche Regelung als geboten angesehen worden.

5. Zu Absatz 5:

Die Vorschrift bestimmt, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses eines Dritten als Prüfer bedienen kann. Die Regelung ist aber nicht auf Abschlussprüfungen beschränkt worden, sondern sie umfasst alle Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Diese Vorschrift folgt dem Vorschlag der Modellkommunen und des Fachverbandes der Rechnungsprüfer, zukünftig der örtlichen Rechnungsprüfung eine flexible und wirtschaftliche Aufgabenerledigung dadurch zu ermöglichen, dass sie sich Dritter bedienen kann. Nicht nur die Umstellung des Haushaltsrechts auf das System der doppelten Buchführung, sondern auch die zukünftige Überprüfung der neuen gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert entsprechend qualifizierte und erfahrene Prüfer. Die Vorschrift soll diesem Sachverhalt Rechnung tragen.

6. Zu Absatz 6:

Die Vorschrift dient der Klarstellung, dass auch die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung, ebenso wie die für solche Prüfungen beauftragten Dritten, einen ihrem Prüfungsauftrag entsprechenden Bestätigungsvermerk abzugeben haben. Diesen hat der Rechnungsprüfungsausschuss in seinen abzugebenden Bestätigungsvermerk einzubeziehen. Ist die örtliche Rechnungsprüfung insgesamt mit der Prüfung beauftragt, ist es ausreichend, wenn gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung unterzeichnet.

7. Zu Absatz 7:

Die Regelung dient dazu, die Unabhängigkeit der Prüfer zu gewährleisten und typische Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit auszuschließen. Die persönlichen Ausschließungsgründe lehnen sich an das Handelsrecht an und berücksichtigen die Besonderheiten des Gemeinderechts. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass das Verbot, als Prüfer nicht Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters sein zu dürfen, nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung getragen.

§ 104

Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung

(1) Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. Sie ist von fachlichen Weisungen frei.

(2) Der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und die Prüfer und beruft sie ab. Die Leitung und die Prüfer können nicht Mitglieder des Rates sein und dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde nur

innehaben, wenn dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. Sie dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln.

(3) Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung muss von Beamten wahrgenommen werden. Sie darf nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein.

(4) Für die Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 dürfen die Prüfer nicht an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses mitgewirkt haben.

Zu § 104:

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist organisatorisch in die Gemeindeverwaltung eingegliedert und hat dennoch eine Sonderstellung dadurch inne, dass diese Vorschrift die unmittelbare Verantwortlichkeit gegenüber dem Rat vorschreibt und für die Leitung sowie die Prüfer besondere, ihre Unabhängigkeit sichernde Bestimmungen trifft. Dadurch soll eine sinnvolle und effektive Prüfung durch Ausschluss der Einflussnahme der zu prüfenden Stellen garantiert werden.

Die Änderung des Rechnungsstils der Gemeinde hat keine Änderung dieser Grundlagen erfordert. Für Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die bisher schon vorhandene Literatur verwiesen, soweit nicht nachfolgend Besonderheiten herausgestellt werden.

1. Zu Absatz 1:

Die bisher geltende Vorschrift ist an die neuen Begrifflichkeiten angepasst worden. Der Satz 2 betont noch stärker als bisher die Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde.

2. Zu Absatz 2:

Die Regelung entspricht der bisherigen Vorschrift über die Bestellung und Abberufung der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde. Die bisher in eigenem eigenen Absatz geregelte Trennung zwischen Prüfung und Zahlungsabwicklung ist in diesen Absatz übernommen worden.

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschrift sichert die Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung. Sie ist lediglich an die neuen Begrifflichkeiten angepasst worden. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass das Verbot, als Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein zu dürfen, nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung getragen.

4. Zu Absatz 4:

Die Vorschrift schützt die Unabhängigkeit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung. In Anlehnung an die handelsrechtlichen Regelungen ist festgelegt, dass sie nicht als Prüfer des Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses tätig werden dürfen, wenn sie an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des zu prüfenden Abschlusses mitgewirkt haben.

§ 105 Überörtliche Prüfung

(1) Die überörtliche Prüfung als Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes über die Gemeinden ist Aufgabe der Gemeindeprüfungsanstalt.

(2) Die Gemeindeprüfungsanstalt ist bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden.

(3) Die überörtliche Prüfung erstreckt sich darauf, ob

1. bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze und die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen (§ 3 Abs. 2) eingehalten und die zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet worden sind,
2. die Buchhaltung und die Zahlungsabwicklung ordnungsgemäß durchgeführt worden sind.
3. Die überörtliche Prüfung stellt zudem fest, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird. Dies kann auch auf vergleichender Grundlage geschehen.

Bei der Prüfung sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen.

(4) Die Gemeindeprüfungsanstalt teilt das Prüfungsergebnis in Form eines Prüfberichts

1. der geprüften Gemeinde,
2. den Aufsichtsbehörden und
3. den Fachaufsichtsbehörden, soweit ihre Zuständigkeit berührt ist, mit.

(5) Der Bürgermeister legt den Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vor. Der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts sowie über das Ergebnis seiner Beratungen.

(6) Die Gemeinde hat zu den Beanstandungen des Prüfungsberichts gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist Stellung zu nehmen.

(7) Die Gemeindeprüfungsanstalt soll Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbände und Einrichtungen des öffentlichen Rechts

1. in Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung und
2. in bautechnischen Fragen, die mit der Ausschreibung, Vergabe und Abrechnung von baulichen Maßnahmen zusammenhängen auf Antrag beraten. Sonstige im öffentlichen Interesse tätige juristische Personen kann sie in diesen Fragen auf Antrag beraten.

(8) Werden Prüfungsaufgaben nach § 92 Abs. 5 oder nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 durch Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt bei den Gemeinden durchgeführt oder haben sie daran mitgewirkt, dürfen diese Prüfer nicht an der überörtlichen Prüfung der Gemeinde mitwirken.

Zu § 105:

Zur Kontrolle und Prüfung der Haushaltsführung der Gemeinden bedienen sich die Aufsichtsbehörden der Gemeindeprüfungsanstalt. Diese überörtliche Prüfung wird damit, anders als die örtliche Prüfung, durch eine außerhalb der Gemeinde stehende Stelle durchgeführt. Für Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die bisher schon vorhandene Literatur verwiesen, soweit nicht nachfolgend Besonderheiten herausgestellt werden.

1. Zu Absatz 3:

In Absatz 3 ist eine redaktionelle Anpassung an die neuen Begriffe des gemeindlichen Haushaltsrechts vorgenommen worden (vgl. Nummern 1 und 2).

2. Zu Absatz 8:

Die Gemeindeprüfungsanstalt kann neben der überörtlichen Prüfung der Gemeinde auch als Dritte von der Gemeinde mit sonstigen örtlichen Prüfungen beauftragt werden. Um die Unabhängigkeit der Prüfer beider überörtlichen Prüfung zu erhalten, ist ein Mitwirkungsverbot an einer solchen Prüfung gesetzlich verankert worden. Damit soll sichergestellt werden, dass Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, die bereits als Dritte an örtlichen Prüfungen dieser Gemeinde, z.B. an der Prüfung der Eröffnungsbilanz, des Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses, mitgewirkt haben, nicht als Prüfer bei der überörtlichen Prüfung derselben Gemeinde tätig werden dürfen.

§ 106

Jahresabschlussprüfung der Eigenbetriebe

(1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht des Eigenbetriebes sind zu prüfen (Jahresabschlussprüfung). In die Prüfung des Jahresabschlusses ist die Buchführung einzubeziehen. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet sind. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens erwecken. Über die Prüfung ist schriftlich zu berichten. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist in entsprechender Anwendung des § 53 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Haushaltsgrundsätzegesetzes ferner die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen und über die wirtschaftlich bedeutsamen Sachverhalte zu berichten. Die Kosten der Jahresabschlussprüfung trägt der Betrieb. Eine Befreiung von der Jahresabschlussprüfung ist zulässig; sie kann befristet und mit Auflagen verbunden werden.

(2) Die Jahresabschlussprüfung obliegt der Gemeindeprüfungsanstalt. Die Gemeindeprüfungsanstalt bedient sich zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder in Einzelfällen eines hierzu befähigten eigenen Prüfers. Die Gemeinde kann einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vorschlagen. Die Gemeindeprüfungsanstalt soll dem Vorschlag der Gemeinde folgen. Die Gemeindeprüfungsanstalt kann zulassen, dass der Betrieb im Einvernehmen mit der Gemeindeprüfungsanstalt einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unmittelbar mit der Prüfung beauftragt. Die Gemeindeprüfungsanstalt teilt das Prüfungsergebnis in Form des Prüfungsberichts der betroffenen Gemeinde mit. § 105 Abs. 5 und 6 gilt entsprechend. Wenn Veranlassung dazu besteht oder auf Anforderung, teilt die Gemeindeprüfungsanstalt das Prüfungsergebnis den Kommunal- und den Fachaufsichtsbehörden mit.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten entsprechend für Einrichtungen, die gemäß § 107 Abs. 2 entsprechend den Vorschriften über das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geführt werden.

Zu § 106:

Die Vorschrift ist in Absatz 2 an die Regelung in der Verordnung über die Jahresabschlussprüfung der Eigenbetriebe angepasst worden. Es ist ausreichend, in den Fällen, in denen Veranlassung dazu besteht oder die Aufsichtsbehörde der Gemeinde vom Unterrichtsrecht Gebrauch macht, ihr das Prüfungsergebnis über die Jahresabschlussprüfung der Eigenbetriebe der Gemeinde mitzuteilen. Für weitere Erläuterungen zu der gesamten Vorschrift wird auf die bisher schon vorhandene Literatur verwiesen.

11. Teil: Wirtschaftliche Betätigung und nichtwirtschaftliche Betätigung

(§§ 107 bis 115 sind nicht abgedruckt)

12. Teil Gesamtabschluss

Mit diesem neu eingefügten Teil der Gemeindeordnung wird ein wichtiges Ziel der Reform des Haushaltsrechts, nämlich die Erreichung bzw. Rückgewinnung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde, umgesetzt. Die Gemeinde hat zu diesem Zweck zukünftig einen Gesamtabschluss zu erstellen, der ihre verselbstständigten Aufgabenbereiche erfasst und sich an die handelsrechtlichen Vorschriften über den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht (§§ 290 ff. HGB) anlehnt. Der bisherige Beteiligungsbericht wird angepasst und wegen des engen Sachzusammenhangs dem Gesamtabschluss zugeordnet.

Die Vorschriften sollen zukünftig gewährleisten, dass jährlich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde insgesamt so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges „Unternehmen“ - vergleichbar mit einem Konzern - handeln würde. Daher ist für diese Bestimmungen in der Gemeindeordnung ein gesonderter Teil geschaffen worden, der wegen des sachlichen Zusammenhangs hinter die gesetzlichen Vorschriften über die Haushaltswirtschaft (8. Teil) und die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung (11. Teil) in die Gemeindeordnung eingeordnet worden ist.

Diese Einordnung stellt sicher, dass im Gesamtabschluss die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde beseitigt und im Gesamtabschluss die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unter Beachtung der GoB in den Vordergrund gestellt werden. Die Adressaten des Gesamtabschlusses sollen beurteilen können, ob die Gemeinde zukünftig in der Lage ist, über die Durchführung durch ihre Kernverwaltung hinaus, also insgesamt gesehen, ihre Aufgaben erfüllen kann.

§ 116 Gesamtabschluss

(1) Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Er besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang und ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Der Rat bestätigt den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss. § 96 findet entsprechende Anwendung.

(2) Zu dem Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. Auf den Gesamtabschluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichung erfordert, § 88 und § 91 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

(3) In den Gesamtabschluss müssen verselbstständigte Aufgabenbereiche nach Absatz 2 nicht einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Dies ist im Gesamtanhang darzustellen.

(4) Am Schluss des Gesamtlageberichtes sind für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70, soweit dieser nicht zu bilden ist für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, anzugeben:

1. der Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen,
2. der ausgeübte Beruf,
3. die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes,
4. die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form,
5. die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.

(5) Der Gesamtabschluss ist innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag aufzustellen. § 95 Abs. 3 findet für die Aufstellung des Gesamtabschlusses entsprechende Anwendung.

(6) Der Gesamtabchluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Gesamtabchlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Der Gesamtlagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabchluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. § 101 Abs. 2 bis 8 gilt entsprechend.

(7) In die Prüfung nach Absatz 6 müssen die Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche nicht einbezogen werden, wenn diese nach gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind.

Zu § 116:

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt und den Zweck des Gesamtabchlusses näher. Sie ist der handelsrechtlichen Vorschrift für den Konzernabschluss (§ 290 HGB) nachgebildet worden. Durch den Gesamtabchluss wird die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Er trägt gleichzeitig zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten bei. Die Funktion des Gesamtabchlusses besteht in der Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der gesamten Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde.

1. Zu Absatz 1:

Wie im kaufmännischen Rechnungswesen kommt auch im öffentlichen Rechnungswesen der Gemeinden dem Gesamtabchluss nunmehr eine große Bedeutung zu. Er gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung ihrer verselbstständigten Aufgabenbereiche. Die Gemeinde ist daher verpflichtet, zu einem festen Stichtag jährlich einen Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (Satz 1). Dazu sind in Anlehnung an das Handelsrecht (§ 297 Abs. 1 HGB) der Inhalt und die Bestandteile des Gesamtabchlusses festgelegt worden (Satz 2). Der gemeindliche Gesamtabchluss besteht somit aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang.

Die Gesamtergebnisrechnung entspricht der handelsrechtlichen Konzern- Gewinn- und Verlustrechnung, die jedoch an die gemeindlichen Besonderheiten angepasst worden ist. Die Gesamtbilanz ist der Konzernbilanz nachgebildet. Sie soll umfassend Auskunft über das gesamte Vermögen und sämtliche Schulden der Gemeinde geben. Dies ermöglicht es der Gemeinde, noch besser als bisher Erkenntnisse über die bisherige Entwicklung der Gemeinde zu erlangen und diese für die Zukunft zu nutzen. Der Gesamtanhang entspricht dem Konzernanhang. In ihm finden sich die erforderlichen zusätzlichen Erläuterungen zum Gesamtabchluss, z.B. die Darstellung der nicht in den Gesamtabchluss einbezogenen verselbstständigten Aufgabenbereiche.

Der Gesamtabchluss ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, der vergleichbar mit dem handelsrechtlichen Konzernlagebericht (§ 315 HGB) zumindest den Geschäftsablauf und die Gesamtlage der Gemeinde darstellt und erläutert. Die näheren Bestimmungen zum Gesamtabchluss und Gesamtlagebericht werden im siebten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung getroffen.

Dabei ist es, insbesondere wegen der in den Gesamtabchluss einbezogenen rechtlich selbstständigen Aufgabenbereiche, deren festgestellte Jahresabschlüsse konsolidiert werden, sachgerecht und angemessen zu bestimmen, dass der Rat den Gesamtabchluss bestätigt und nicht - wie den Jahresabschluss der Gemeinde - feststellt (Satz 3). Ergänzend dazu stellt die Verweisung in Satz 4 sicher, dass die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat sowie die Information der Bürgerinnen und Bürger und der Aufsichtsbehörde entsprechend der Regelung über den Jahresabschluss (§ 96) zu erfolgen hat.

2. Zu Absatz 2:

In dieser Vorschrift ist in Anlehnung an das Handelsgesetzbuch (§ 294) bestimmt worden, welche verselbstständigten Aufgabenbereiche mit ihren Jahresabschlüssen in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen werden. Dazu wird wie im Handelsrecht abgegrenzt: Die Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts sind in den Gesamtabschluss nur einzubeziehen, wenn sie unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder die Gemeinde auf sie einen beherrschenden Einfluss hat. Daraus folgt, dass die verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, von Bedeutung sind. Dies ist als gegeben anzusehen bei

- verselbstständigten Aufgabenbereiche, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden,
- rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält,
- Anstalten, die von der Gemeinde getragen werden,
- Zweckverbänden,
- rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen,
- sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtung wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird.

In den Konsolidierungskreis sind die Sparkassen nicht einzubeziehen. Sie werden wegen ihrer Besonderheiten nicht als eigener Aufgabenbereich der Gemeinde verstanden, der aus der gemeindlichen Verwaltung ausgegliedert worden ist. Die Sparkassen werden auch nicht der allgemeinen Finanzwirtschaft der Gemeinde zugerechnet, auch wenn diese als „wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinde“ bezeichnet werden (§ 3 des Sparkassengesetzes NRW).

Über diesen beschriebenen Konsolidierungskreis im gemeindlichen Aufgabenbereich herrscht bei den Ländern Übereinstimmung.

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss sollen grundsätzlich die Vorschriften und Sonderregelungen für den Jahresabschluss gelten, da dieser nicht besondere Regelungen erfordert. Die Vorschrift über den Gesamtabschluss enthält daher die dafür notwendige Verweisung, soweit die Vorschriften der Gemeindeordnung betroffen sind.

3. Zu Absatz 3:

In Anlehnung an das Handelsrecht (§ 296 HGB) ist bestimmt worden, dass verselbstständigte Aufgabenbereiche nach Absatz 2, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind, - wie beim handelsrechtlichen Konzern - nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Der Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde wird durch diese Bestimmung nicht beeinträchtigt, da im Beteiligungsbericht nach § 117 alle Aufgabenbereiche der Gemeinde darzustellen und zu erläutern sind, unabhängig davon, ob sie in den Konsolidierungskreis einzubeziehen sind. Um die Abgrenzung aber nachvollziehbar zu machen, wird bestimmt, dass dies im Anhang darzustellen ist (Satz 2).

4. Zu Absatz 4:

Die Vorschrift ist dem § 285 (Nummer 10) HGB nachgebildet. Sie dient dazu, Dritten gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss hervorzuheben. Gleichzeitig wird über die Pflichtangaben nach den Nummern 2 bis 5 auf mögliche typische Interessenkonflikte hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Bereits nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben (§ 43 Abs. 3 GO), die durch diese Angaben für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt und öffentlich gemacht werden.

5. Zu Absatz 5:

Die Fristbestimmung in dieser Vorschrift berücksichtigt, dass der Gesamtabchluss zusätzlich zum Jahresabschluss der Gemeinde aufzustellen ist und dafür auch die Jahresabschlüsse der einzubeziehenden verselbstständigten Aufgabenbereiche sowie weitere Unterlagen und Informationen der Gemeinde vorliegen müssen (Satz 1). Es ist als sachgerecht bewertet und bestimmt worden, für die Aufstellung des Gesamtabchlusses die Vorschriften über die Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde entsprechend anzuwenden. Die Verweisung in dieser Vorschrift soll dies sicher stellen (Satz 3). Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes unberührt.

6. Zu Absatz 6:

In Anlehnung an das Handelsrecht (§ 322 HGB) ist der Inhalt der Prüfung sowie die Darstellung des Ergebnisses der Prüfung entsprechend bestimmt worden. Es ist unter Bezugnahme auf den Prüfungsgegenstand klargestellt, dass in einem Bestätigungsvermerk das Ergebnis der Prüfung zusammengefasst und beurteilt wird, ob der Gesamtabchluss den rechtlichen Bestimmungen entspricht und dieser unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt. Durch diese Zielbestimmung bekommt die Prüfung des Gesamtabchlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion. Die Verweisung stellt zudem klar, dass die Regelungen zur Prüfung des Jahresabschlusses entsprechend anzuwenden sind (Satz 4).

7. Zu Absatz 7:

Die Vorschrift stellt entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften klar, dass geprüfte Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche nicht noch einmal im Rahmen des Gesamtabchlusses zu prüfen sind. Damit werden Doppelprüfungen eines Jahresabschlusses der verselbstständigten Aufgabenbereiche vermieden.

§ 117 Beteiligungsbericht

(1) Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabchlusses angehören, zu erläutern ist. Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabchluss beizufügen.

(2) Der Beteiligungsbericht ist dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen. Die Gemeinde hat zu diesem Zweck den Bericht zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme ist in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen.

Zu § 117:

Der Beteiligungsbericht soll den Blick der Gemeinde vom Gesamtabchluss auf die einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche (Beteiligungen) lenken. Daher umfasst er Angaben über jeden verselbstständigten Aufgabenbereich der Gemeinde, unabhängig davon, ob er in den Konsolidierungskreis für die Aufstellung des Gesamtabchlusses einzubeziehen ist. Der Bericht ermöglicht dadurch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die Gesamtsteuerung der Gemeinde. Für den ersten Beteiligungsbericht in neuer Form ist entsprechend den Vorgaben über die Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses durch die Gemeinden ein Stichtag gesetzlich festgelegt worden, zu dem dieser Beteiligungsbericht spätestens zu erstellen ist (vgl. § 3

des NKF – Einführungsgesetzes). Die Gemeinden können den neuen Beteiligungsbericht aber auch erstmals zu einem von ihnen gewählten Ende eines früheren Haushaltsjahres aufstellen, der zwischen dem Tag des In-Kraft-Treten des Gesetzes und dem gesetzlich bestimmten Stichtag liegt.

Mit dem neuen Beteiligungsbericht werden den Adressaten verlässliche und geeignete Informationen zur Verfügung gestellt, die die Chancen und Risiken der Gemeinde insgesamt transparent machen und einen Einblick über die im Gesamtabschluss darzustellende Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage hinaus ermöglichen. Der Beteiligungsbericht ist daher in einen Gesamtzusammenhang mit dem Gesamtabschluss gestellt worden.

1. Zu Absatz 1:

Die bisherige Vorschrift über die Erstellung eines Beteiligungsberichtes ist angepasst und dem Gesamtabschluss zugeordnet worden. Dadurch wird die Gesamtübersicht über die Betätigungen der Gemeinde in Form verselbstständigter Aufgabenbereiche hergestellt und die Informationslücke zum Gesamtlagebericht geschlossen. In diesem Beteiligungsbericht steht daher die Lage jeder einzelnen Beteiligung und nicht die Gesamtlage der Gemeinde im Blickpunkt. Um die differenzierte Betrachtung zu gewährleisten, muss der Beteiligungsbericht bestimmte Informationen, z.B. Ziele und Leistungen, Erfüllung des öffentlichen Zwecks, über die verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde enthalten.

2. Zu Absatz 2:

Die bisherige Vorschrift über die Informationspflichten der Gemeinde gegenüber dem Rat und den Einwohnern ist übernommen und wegen ihrer Bedeutung in einem eigenen Absatz verankert worden. Auch in der Übergangszeit zum neuen Haushaltsrecht muss die Gemeinde ihren Informationspflichten gegenüber dem Rat und den Einwohnern nachkommen. Daher sind die Gemeinden verpflichtet, in dieser Zeit mindestens einen Beteiligungsbericht nach der bisherigen Vorschrift zu erstellen. Diese gesetzliche Vorgabe schränkt den Gestaltungsfreiraum der Gemeinden nicht ein.

§ 118

Vorlage- und Auskunftspflichten

Die Gemeinde ist verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für die in § 116 bezeichneten Organisationseinheiten darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen Aufklärung und Nachweise zu verlangen, die die Aufstellung des Gesamtabschlusses erfordert.“

Zu § 118:

Mit dieser Vorschrift wird die Gemeinde verpflichtet, im Rahmen ihrer Möglichkeiten darauf hinzuwirken, dass ihr von den verselbstständigen Aufgabenbereichen alle Informationen zur Verfügung gestellt werden, die für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich sind (Satz 1). Diese landesrechtliche Regelung muss aber die geltenden handelsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften unberührt lassen. Dies bedingt, dass die Gemeinde durch die Landesregelung kein unmittelbares Eingriffsrecht auf ihre Ausgliederungen hat, soweit die bundesrechtlichen Vorschriften etwas anderes beinhalten. Sie muss sich aber bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen ihre Informationsrechte sichern. Diese Verpflichtung der Gemeinde gewährleistet, dass die für den Gesamtabschluss benötigten Informationen tatsächlich der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden.

Die neue Gemeindehaushaltsverordnung

1. Die Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung

Die neuen Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnung orientieren sich an den bisherigen Regelungen für die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug sowie an den kaufmännischen Standards des Handelsgesetzbuches, soweit nicht kommunale Besonderheiten Abweichungen davon erforderlich machen. In diesem neuen Rechnungswesen der Gemeinden sind die kaufmännischen Erfolgsgrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ der zentrale Rechnungsstoff.

Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument im gemeindlichen Haushaltsrecht. Der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen wird im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung durch Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen abgebildet, die ausgeglichen sein müssen, damit die Aufgabenerledigung dauerhaft gesichert ist. Die Ein- und Auszahlungen, bei denen auch künftig zwischen „laufenden“ Ausgaben und Investitionsausgaben unterschieden wird, sowie der erforderliche Kreditbedarf werden im Finanzplan und in der Finanzrechnung ausgewiesen. Sie geben Auskunft über die Eigenfinanzierungsfähigkeit der Gemeinde und sind neben dem Ergebnisplan und der Ergebnisrechnung sowie der Bilanz eine unverzichtbare Informationsquelle zur Beurteilung der finanziellen Situation der Gemeinde.

Die im neuen Haushaltsplan abzubildenden Produktbereiche bilden die Verbindung zwischen dem an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den angestrebten Zielen und Wirkungen. Die produktorientierte Gliederung soll deshalb das führende Gliederungsprinzip für den Haushaltsplan sein. Gleichwohl darf die Gemeinde ihren Haushaltsplan auf Grund örtlicher Bedürfnisse auch nach anderen Gliederungskriterien untergliedern. Die Gestaltungsfreiheit stärkt die kommunale Selbstverwaltung. Sie ermöglicht die Abbildung von Budgets nach organisatorischen Gesichtspunkten ebenso wie die freie Auswahl von Produktgruppen und Produkten angepasst an die Anforderungen der örtlichen Aufgabenerledigung. Für eine flexible Haushaltswirtschaft nach den neuen Steuerungsmodellen enthält die Gemeindehaushaltsverordnung auch entsprechend angepasste Bewirtschaftungsregeln.

Die Gliederung der „doppischen“ Gemeindehaushaltsverordnung folgt im Aufbau denjenigen, die heute in allen Ländern den Gemeindehaushaltsverordnungen zu Grunde gelegt wurden:

Erster Abschnitt	Haushaltsplan
§ 1 Haushaltsplan	
§ 2 Ergebnisplan	
§ 3 Finanzplan	
§ 4 Teilpläne	
§ 5 Haushaltssicherungskonzept	
§ 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung	
§ 7 Vorbericht	
§ 8 Stellenplan	
§ 9 Haushaltsplan für zwei Jahre	
§ 10 Nachtragshaushaltsplan	
Zweiter Abschnitt	Planungsgrundsätze und Ziele
§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze	
§ 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung	
§ 13 Verpflichtungsermächtigungen	
§ 14 Investitionen	
§ 15 Verfügungsmittel	
§ 16 Fremde Finanzmittel	
§ 17 Interne Leistungsbeziehungen	
§ 18 Kosten- und Leistungsrechnung	
§ 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung	
Dritter Abschnitt	Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft
§ 20 Grundsatz der Gesamtdeckung	

- § 21 Bildung von Budgets
- § 22 Ermächtigungsübertragung
- § 23 Bewirtschaftung und Überwachung
- § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht
- § 25 Vergabe von Aufträgen
- § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass
- Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung**
- § 27 Buchführung
- § 28 Inventur, Inventar
- § 29 Inventurvereinfachungsverfahren
- § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung
- § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht
- Fünfter Abschnitt Vermögens und Schulden**
- § 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen
- § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände
- § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 35 Abschreibungen
- § 36 Rückstellungen
- Sechster Abschnitt Jahresabschluss**
- § 37 Jahresabschluss
- § 38 Ergebnisrechnung
- § 39 Finanzrechnung
- § 40 Teilrechnungen
- § 41 Bilanz
- § 42 Rechnungsabgrenzungsposten
- § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten
- § 44 Anhang
- § 45 Anlagenspiegel
- § 46 Forderungsspiegel
- § 47 Verbindlichkeitspiegel
- § 48 Lagebericht
- Siebter Abschnitt Gesamtabchluss**
- § 49 Gesamtabschluss
- § 50 Konsolidierung
- § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang
- § 52 Beteiligungsbericht
- Achter Abschnitt Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz**
- § 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz
- § 54 Ermittlung der Wertansätze
- § 55 Besondere Bewertungsvorschriften
- § 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen
- § 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz
- Neunter Abschnitt Schlussvorschriften**
- § 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen
- § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen

Die Verordnung enthält neben den Regelungen für den „Dauerbetrieb“ die erforderlichen Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von kommunalem Vermögen und die Aufstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz nach § 92 der Gemeindeordnung.

Außerdem sind im Anlagenband die mit Runderlass vom 24.02.2005 (MBI. NRW. S. 354) bekannt gegebenen Muster enthalten, die zur Anwendung im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft empfohlen werden, soweit sie nicht im Einzelnen für verbindlich erklärt wurden. Damit soll ein Mindestmaß an Transparenz und Einheitlichkeit in der Haushaltswirtschaft der Gemeinden gesichert werden.

2. Haushaltsrechtliche Regelungen mit Erläuterungen

Erster Abschnitt Haushaltsplan

§ 1 Haushaltsplan

(1) Der Haushaltsplan besteht aus

1. dem Ergebnisplan,
2. dem Finanzplan,
3. den Teilplänen,
4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss.

(2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen

1. der Vorbericht,
2. der Stellenplan,
3. die Bilanz des Vorvorjahres,
4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
6. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
7. eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,
8. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
9. eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist,
10. in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

(3) Den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen.

Zu § 1:

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Allerdings ergeben sich Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten. Außerdem führt die stärkere Orientierung an den Steuerungserfordernissen des Rates und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit zu einer Änderung des Aufbaus, des Detaillierungsgrades sowie der Darstellungsform des Haushaltsplans unter Beibehaltung der Ergänzung um Anlagen.

Der Haushaltsplan ist künftig in einen Ergebnisplan, in dem der voraussichtliche Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen abgebildet werden, und in einen Finanzplan, der die Zahlungsleistungen der Gemeinde ausweist, zu gliedern. Diese beiden Pläne sind in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern. Das Haushaltssicherungskonzept bleibt Teil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten, Angestellten und Arbeiter eine Anlage des Haushaltsplans. Diese Festlegungen gewährleisten die Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte untereinander (vgl. Erläuterung zu § 79 der Gemeindeordnung).

1. Zu Absatz 1:

Aufbauend auf der Vorschrift des § 79 Abs. 2 GO werden die Bestandteile des Haushaltsplans benannt. Ergebnisplan (Nummer 1) und Finanzplan (Nummer 2), die festgelegte Positionen enthalten (§§ 2 und 3), werden weiter in Teilpläne (Nummer 3) untergliedert. Die Teilpläne sind produktorientiert (§ 4). Sie sind nach vom Innenministerium vorgegebenen Produktbereichen aufzustellen, dürfen aber auch auf Grund örtlicher Bedürfnisse der Gemeinde eigenverantwortlich nach anderen Gliederungskriterien - weiter untergliedert - aufgestellt werden (vgl. Anlage B 5 B).

2. Zu Absatz 2:

Um dem Rat der Gemeinde eine Gesamtübersicht über Inhalt und Umfang der jährlichen Haushaltswirtschaft zu ermöglichen, müssen ihm und seinen Ausschüssen neben der Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan weitere Unterlagen zur Beratung und Entscheidung über den Entwurf vorgelegt werden. Der Haushaltsplan mit seinen Anlagen muss darüber hinaus auch für eine Unterrichtung der Bürger und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde geeignet sein. Die Vorschrift enthält daher eine Aufzählung der vorzulegenden Unterlagen, die für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unverzichtbar sind. Den Gemeinden bleibt es aber freigestellt, nach den örtlichen Bedürfnissen dem Haushaltsplan noch weitere oder detailliertere Unterlagen beizufügen.

2.1 Zu Nummer 1 (Vorbericht):

Der Vorbericht zum Haushaltsplan gibt einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft und erläutert die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen. Daher ist dieser wie bisher dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen (vgl. Erläuterungen zu § 7).

2.2 Zu Nummer 2 (Stellenplan):

Der Stellenplan, der sämtliche Stellen für die Beschäftigten unabhängig von ihrer Besetzung und untergliedert nach Beschäftigungsverhältnissen, ausweist, ist wie bisher dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 8 GemHVO). Er ist danach in Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppen aufzuteilen. Bei Beamtenverhältnissen soll eine Einteilung in Besoldungsgruppen und in Laufbahngruppen vorgenommen werden. Der Stellenplan ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage C 8 A bis C).

Die Übersicht über die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche nach § 8 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO bildet die Grundlage für die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne. Die Gesamtübersicht hat die gesamte Aufteilung der Stellen zu enthalten, soweit die Stellen nicht in den einzelnen Teilplänen ausgewiesen werden. Außerdem ist in der Übersicht nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO ein Überblick über die Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit zu geben. Die Übersichten sind mit dem Stellenplan dem Haushaltsplan beizufügen. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlagen C 9 A und B).

2.3 Zu Nummer 3 (Bilanz des Vorvorjahres):

Während der Ergebnisplan und der Finanzplan die für das Haushaltsjahr laufenden Ressourcen- und Geldströme abbilden, gibt die Bilanz als Bestandteil des Jahresabschlusses Auskunft über das gesamte zu einem Stichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde („Wertespeicher“) sowie deren Struktur. Wegen dieser Funktionen ist dem Haushaltsplan die Bilanz beizufügen, die zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans (Beschlussfassung) zur Verfügung steht. Die Erstellung einer Planbilanz wird hingegen regelmäßig nicht für erforderlich gehalten. Jedoch ist es im Zusammenhang mit der Darstellung der Entwicklung des Eigenkapitals (nach Nummer 7) sachgerecht, bestimmte Eckwerte der künftigen Bilanz aufzuzeigen. Besondere Gestaltungsvorschriften bestehen aber nicht (vgl. Nr. 2.7)

2.4 Zu Nummer 4 (Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen):

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, soll wie bisher dem Haushaltsplan beigelegt werden. Es ist notwendig, darin die voraussichtlichen Auszahlungen anzugeben, für die Verpflichtungen im neuen Haushaltsjahr eingegangen werden sowie die jeweiligen aus früheren Jahren (vgl. Erläuterungen zu § 13 sowie Anlage D 12).

2.5 Zu Nummer 5 (Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen):

In der Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen sind für jede Fraktion sowohl die Geldleistungen als auch die geldwerten Leistungen jeweils getrennt anzugeben. Dies ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung (§ 56 Abs. 3). Da diese Regelung unabhängig vom Rechnungsstil ist, hat es keinen Anlass zu Änderungen gegenüber dem Bisherigen gegeben. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlagen D 10 A und B).

2.6 Zu Nummer 6 (Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres):

Den Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die kommunale Haushaltswirtschaft zu, so dass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans als Anlage zum Haushaltsplan nicht verzichtet werden kann. Um deren mögliche Entwicklung aufzuzeigen, ist in der Übersicht der Stand am Ende des Vorjahres (aus der o.a. Bilanz ersichtlich) sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres in der Gliederung des Verbindlichkeitspiegels (Anlage F 24) aufzuzeigen. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage D 11).

2.7 Zu Nummer 7 (Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals):

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Da das Eigenkapital auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat, ist es wegen des Budgetrechtes des Rates geboten, bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage für den Haushaltsausgleich dem Rat zusammen mit dem Haushaltsplan die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals aufzuzeigen. Dies ist entsprechend in einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan darzustellen.

2.8 Zu den Nummern 8 und 9 (Unterlagen der Sondervermögen, Unternehmen und Einrichtungen):

Die Übersicht über die Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung ist nicht vollständig, wenn nicht auch die Unterlagen über Sondervermögen und der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist, für die Haushaltsplanberatungen dem Rat vorgelegt werden. Die Gemeinden bedienen sich vielfach Dritter zur Erledigung der gemeindlichen Aufgaben, deren Wirtschaftsführung aber außerhalb des gemeindlichen Haushaltsplans abgewickelt wird. Aus diesem Grunde ist es geboten, dem Haushaltsplan die genannten Unterlagen beizufügen.

2.9 Zu Nummer 10 (Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben):

Die Vorschrift sieht vor, dass in den kreisfreien Städten dem Haushaltsplan auch bezirksbezogene Angaben beigelegt werden. Dieses ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung, die der Bezirksvertretung eigene Rechte einräumt, über bestimmte Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und

Auszahlungen, die ihren Bezirk und ihre Aufgaben betreffen, zu beraten und zu entscheiden (§ 37 Abs. 4 GO). Auch der städtische Haushaltsplan muss auf die wesentlichen Angaben beschränkt bleiben, anderenfalls ist er nicht mehr verständlich und lesbar. Aus diesem Grunde ist es nicht mehr vertretbar, für jede Bezirksvertretung einen eigenen Haushaltsplan vorzuschreiben. Die Interessen der Bezirksvertretungen bleiben jedoch dadurch ungeschmälert gewahrt, dass ihnen unter Beachtung ihrer Aufgaben (§ 37 Abs. 1 GO) alle erforderlichen Unterlagen in geeigneter Form zur Beratung und Beschlussfassung zur Verfügung gestellt werden.

3. Zu Absatz 3:

Die haushaltspositionenscharfe Abbildung der Planung in den Teilplänen des Haushaltsplans soll die Transparenz erhöhen und zu konkreteren und damit zu realistischeren Prognosen zwingen. Die Einbeziehung in den Haushaltsplan erfordert jedoch nicht eine Änderung des Planungszeitraumes. Wie bisher soll die Gemeinde die mittelfristige Planung in einem fünfjährigen Zeitraum vornehmen, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht (vgl. Abbildung 1). Die Planung wird für Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan und für Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan abgebildet.

Zeitreihe der Planungskomponenten						
Ergebnisplan oder Finanzplan	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor-jahres	Ansatz des Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

(Abbildung 1)

§ 2 Ergebnisplan

(1) Im Ergebnisplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen die ordentlichen Erträge

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 3. sonstige Transfererträge,
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 7. sonstige ordentliche Erträge,
 8. aktivierte Eigenleistungen,
 9. Bestandsveränderungen,
- die ordentlichen Aufwendungen
10. Personalaufwendungen,
 11. Versorgungsaufwendungen,
 12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
 13. bilanzielle Abschreibungen,
 14. Transferaufwendungen,
 15. sonstige ordentliche Aufwendungen,
- außerdem

16. Finanzerträge,
17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
und
18. außerordentliche Erträge,
19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr

1. der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen als Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit,
2. der Saldo aus den Finanzerträgen und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen als Finanzergebnis,
3. die Summe aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem Finanzergebnis als ordentliches Jahresergebnis,
4. der Saldo aus den außerordentlichen Erträgen und den außerordentlichen Aufwendungen als außerordentliches Ergebnis,
5. die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis als Jahresergebnis auszuweisen.

(3) Die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Positionen des Ergebnisplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan vorzunehmen.

Zu § 2:

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird dadurch angemessen umgesetzt, dass ein Ergebnisplan mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ zur Planung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens neu eingeführt wird. Er hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren und weist den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbetrag aus. Die Aufwendungen und Erträge werden grundsätzlich in der Periode gebucht, in der sie verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Ergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr bezogen.

Ordentliches Ergebnis: Das ordentliche Ergebnis wird – wie im Handelsrecht - nach dem Ausschlussprinzip definiert, d.h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen. Das ordentliche Jahresergebnis wird aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (Saldo der ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen) sowie dem Finanzergebnis (Saldo der Finanzerträge sowie der Zinsen und ähnlicher Aufwendungen) gebildet.

Außerordentliches Ergebnis: Im kaufmännischen Rechnungswesen werden die Begriffe „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ (vgl. § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB) als „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ umschrieben. Hierunter werden solche Vorfälle erfasst, die ungewöhnlich in der Art, selten im Vorkommen und von einiger materieller Bedeutung sind. Dabei ist auf die „Verhältnisse des Einzelfalls“ abzustellen. Das neue Gemeindehaushaltsrecht folgt dieser Abgrenzung.

1. Zu Absatz 1:

Der Ergebnisplan wird in Anlehnung an das Handelsrecht in Staffelform aufgestellt. Er weist Aufwendungen und Erträge, gegliedert nach Arten in zusammengefassten Positionen sowie das ordentliche und das außerordentliche Ergebnis aus. Dadurch werden die Vorgänge aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und die außerordentlichen Vorgänge deutlich unterschieden und die Ergebnisse transparent gemacht. Die gewählte Darstellung ist übersichtlich und auf die wesentlichen Angaben beschränkt. So bleibt der Haushaltsplan verständlich und lesbar. Die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte erfordert es, die „zusammengefassten“ Haushaltspositionen – wie bisher die Haushaltstellen – für die Gemeinden verbindlich festzulegen.

Der Ergebnisplan ist nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung

des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. Anlage E 15). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage B 3).

1.1 Zu Nummer 1 (Steuern und ähnliche Abgaben):

Zu den kommunalen Steuern zählen die Realsteuern des § 3 Abs. 2 AO (Gewerbesteuer, Grundsteuer A und B). Darüber hinaus werden die Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern (Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer) und sonstige Steuern (z.B. Vergnügungssteuer für die Vorführung von Bildstreifen, sonstige Vergnügungssteuer, Hundesteuer, Jagdsteuer, Zweitwohnungssteuer) gebucht. Weiterhin werden hier steuerähnliche Abgaben, z.B. Fremdenverkehrsabgaben, und die Abgaben von Spielbanken erfasst.

1.2 Zu Nummer 2 (Zuwendungen und allgemeine Umlagen):

Zu den Zuwendungen zählen Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen vom öffentlichen an den privaten Bereich oder umgekehrt. Erträge aus der Auflösung von Sonderposten der Passivseite fallen auch hierunter. Allgemeine Umlagen, die vom Land oder von anderen Gemeinden (GV) ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich zur Deckung ihres Finanzbedarfs aufgrund eines bestimmten Schlüssels geleistet werden, z.B. die Kreisumlage, gehören auch zu dieser Position.

1.3 Zu Nummer 3 (Sonstige Transfererträge):

Leistungen der Gemeinde an Dritte, z.B. Sozialhilfeleistungen, die die Gemeinde ersetzt bekommt, z.B. Ersatz von sozialen Leistungen, Schuldendiensthilfen u.a., werden als Transfererträge ausgewiesen.

1.4 Zu Nummer 4 (Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte):

Unter öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten werden hier z.B. Verwaltungsgebühren, Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte sowie zweckgebundene Einnahmen erfasst.

1.5 Zu Nummer 5 (Privatrechtliche Leistungsentgelte):

Die Gemeinde beschafft ihre Finanzmittel nach § 77 Abs. 2 Nr. 1 GO auch aus Entgelten für erbrachte Leistungen. Wenn diesen ein privates Rechtsverhältnis zu Grunde liegt, z.B. aus Verkauf, aus Mieten und Pachten, Eintrittsgelder, sind diese als Erträge hier auszuweisen.

1.6 Zu Nummer 6 (Kostenerstattungen und Kostenumlagen):

Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen sind solche, die die Gemeinde aus der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen für eine andere Stelle, die diese vollständig oder anteilig erstattet, erwirtschaftet.

1.7 Zu Nummer 7 (Sonstige ordentliche Erträge):

Als Auffangposition sind hier alle anderen Erträge bei einer Gemeinde, die nicht speziell unter den anderen Ertragspositionen erfasst werden, z.B. ordnungsrechtliche Erträge wie Bußgelder, Säumniszuschläge und dgl., Erträge aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften, Gewährverträgen usw., Ausgleichszahlung nach AFWoG NRW, Verzinsung Gewerbesteuer nach § 233 a AO, Konzessionsabgaben, zu erfassen.

1.8 Zu Nummer 8 (Aktivierte Eigenleistungen):

Erstellt die Gemeinde selbst aktivierungsfähige Vermögensgegenstände, so stellt deren Wert einen Ertrag dar, der hier auszuweisen ist. Diese Position ist die Gegenposition zu den Aufwendungen der Gemeinde zur Erstellung von Anlagevermögen, sofern diese Aufwendungen Herstellungskosten darstellen, z. B. Materialaufwand und Personalaufwand für selbst erstellte Gebäude, Spielgeräte, usw.

1.9 Zu Nummer 9 (Bestandsveränderungen):

Erhöht sich der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen im Vergleich zum Vorjahr, so stellt dies einen Ertrag dar, der hier auszuweisen ist. Grundlage der Ermittlung der Bestandsveränderungen ist die Inventur zum Bilanzstichtag. Bestandsveränderungen können sich aus Mengen- und/oder Bewertungsänderungen ergeben, so dass hier auch ggf. ein „negativer Ertrag“ durch eine Verminderung des Bestandes auszuweisen ist.

1.10 Zu Nummer 10 (Personalaufwendungen):

Hierzu gehören alle anfallenden Aufwendungen für die Vergütung von Beamten, Angestellten und Arbeitern sowie von weiteren Kräften, die auf Grund von Arbeitsverträgen beschäftigt werden. Aufwandswirksam sind die Bruttobeträge einschließlich der Lohnnebenkosten, z.B. Sozialversicherungsbeiträge. Die Zuführung zu Pensionsrückstellungen für die Beschäftigten zählt auch zu dieser Position.

1.11 Zu Nummer 11 (Versorgungsaufwendungen):

Hierzu gehören alle anfallenden Versorgungsbezüge, auch für Angehörige des ausgeschiedenen Personals, soweit die Aufwendungen nicht bereits durch Rückstellungen berücksichtigt wurden. Ebenso sind weitere Aufwendungen, z.B. Beiträge zur Sozialversicherung, Beihilfen, zu berücksichtigen. Ggf. können auch zusätzlich Zuführungen zu Pensionsrückstellungen anfallen, soweit sie noch für Ansprüche für den Kreis der Versorgungsempfänger zu bilden sind.

1.12 Zu Nummer 12 (Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen):

Hier sind alle Aufwendungen, die mit dem gemeindlichen Verwaltungshandeln („Betriebszweck“) bzw. Umsatz- oder Verwaltungserlösen wirtschaftlich zusammenhängen, auszuweisen. Die Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen umfassen deshalb u.a. Aufwendungen für Fertigung, Vertrieb, Waren, Aufwendungen für Energie, Wasser, Abwasser, Aufwendungen für die Unterhaltung (inkl. Reparatur, Fremdinstandhaltung) und die Bewirtschaftung des Anlagevermögens, aber auch Kostenerstattungen an Dritte.

1.13 Zu Nummer 13 (Bilanzielle Abschreibungen):

Der Ressourcenverbrauch, der durch die Abnutzung des Anlagevermögens entsteht, wird über die Abschreibungen erfasst. Sie sind während der Nutzungsdauer des angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes jährlich zu ermitteln und hier auszuweisen.

1.14 Zu Nummer 14 (Transferaufwendungen):

Hier sind Leistungen der Gemeinde an private Haushalte (Sozialtransfers) oder an Unternehmen (Subventionen) zu erfassen. Bei typischen Transfers an natürliche Personen (Sozialhilfe) erfolgen diese ohne den Anspruch auf eine Gegenleistung. Bei Zuweisungen und Zuschüssen kann eine Gegenleistung vereinbart sein. Als

Transferaufwendungen werden erfasst, z.B. Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke, Schuldendiensthilfen, Sozialleistungen u.a.

1.15 Zu Nummer 15 (Sonstige ordentliche Aufwendungen):

Sonstige ordentliche Aufwendungen umfassen alle Aufwendungen, die nicht den anderen Aufwandspositionen, den Zinsen und ähnlichen Aufwendungen oder den außerordentlichen Aufwendungen zuzuordnen sind. Hier sind z.B. sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen, Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten, Geschäftsaufwendungen, Aufwendungen für Beiträge und Sonstiges sowie Verluste aus Finanzanlagen und Wertpapieren zu erfassen.

1.16 Zu Nummer 16 (Finanzerträge):

Hier sind z.B. Dividenden oder andere Gewinnanteile als Erträge aus Beteiligungen sowie Zinsen und ähnliche Erträge als Finanzerträge zu erfassen.

1.17 Zu Nummer 17 (Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen):

Hier sind im Wesentlichen Zinsaufwendungen und Kreditbeschaffungskosten auszuweisen.

1.18 Zu den Nummern 18 und 19 (Außerordentliche Erträge und Außerordentliche Aufwendungen):

Die Begriffe „Außerordentliche Erträge“ und „Außerordentliche Aufwendungen“ sind entsprechend dem Handelsrecht eng auszulegen. Derartige Erträge und Aufwendungen beruhen auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, z.B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke, Spenden, sofern sie von wesentlicher Bedeutung sind und soweit sie ohne Auflage gewährt werden, die von wesentlicher Bedeutung für die individuellen Gegebenheiten der Gemeinde sind. Dazu zählen nicht die Veräußerungen von Vermögensgegenständen, die im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde regelmäßig erfolgen.

2. Zu Absatz 2:

Im Ergebnisplan bedarf es zur Umsetzung des vom Rat gewollten haushaltswirtschaftlichen Handelns und der vereinbarten produktorientierten Ziele der Darstellung des voraussichtlichen Jahresergebnisses. Weil die Aufwendungen und Erträge in der Periode gebucht werden, in der sie verursacht worden sind, wird die Ermittlung dieses Ergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr begrenzt. Der Ausweis des Ergebnisses eines Haushaltsjahres sowie seine Höhe und Quellen im Haushaltsplan dienen auch als Grundlage für die Entscheidung des Rates über die Verwendung und den Einsatz der Ressourcen.

2.1 Zu Nummer 1 (Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit):

Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit weist die Ertragskraft aus, die sich aus der laufenden Tätigkeit der Gemeinde ergibt. Es umfasst alle regelmäßig anfallenden Aufwendungen und Erträge und ist aus dem Saldo der ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen zu ermitteln. Die ordentlichen Erträge ergeben sich durch eine Addition der Ertragspositionen und die ordentlichen Aufwendungen durch eine Addition der Aufwandspositionen.

2.2 Zu Nummer 2 (Finanzergebnis):

Das Finanzergebnis ist der Saldo aus den Finanzerträgen und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen.

2.3 Zu Nummer 3 (Ordentliches Ergebnis):

Das ordentliche Jahresergebnis setzt sich zusammen aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (Nummer 1) und dem Finanzergebnis (Nummer 2). Es stellt ein Abbild des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dar.

2.4 Zu Nummer 4 (Außerordentliches Ergebnis):

Dieses ergibt sich aus der Saldierung der außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen. Es zeigt, inwieweit seltene und ungewöhnlichen Vorgänge im Haushaltsjahr aufgetreten sind, die von wesentlicher Bedeutung für die Gemeinde sind.

2.5 Zu Nummer 5 (Jahresergebnis):

Das Jahresergebnis wird aus der Saldierung des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses gebildet. Es zeigt das Ergebnis der voraussichtlichen Entwicklung der Gemeinde.

3. Zu Absatz 3:

Zur Nachvollziehbarkeit der erzielten Erträge und der entstandenen Aufwendungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts, aber auch, um Gemeinden miteinander vergleichen zu können sowie zur Erfüllung statistischer Anforderungen, ist es sachgerecht, dass die Gemeinden bei der Aufstellung des Haushaltsplans den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan, in dem auch die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu den Positionen des Ergebnisplans festlegt ist, anwenden (vgl. Anlage E 15).

§ 3 Finanzplan

(1) Im Finanzplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 3. sonstige Transfereinzahlungen,
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 7. sonstige Einzahlungen,
 8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,
- die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
9. Personalauszahlungen,
 10. Versorgungsauszahlungen,
 11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
 12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
 13. Transferauszahlungen,
 14. sonstige Auszahlungen,
- aus Investitionstätigkeit
die Einzahlungen

15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
 16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
 17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
 18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
 19. sonstige Investitionseinzahlungen,
- die Auszahlungen
20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
 21. für Baumaßnahmen,
 22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
 23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
 24. von aktivierbaren Zuwendungen und
 25. sonstige Investitionsauszahlungen,
- aus Finanzierungstätigkeit
26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
 27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

(2) Im Finanzplan sind für jedes Haushaltsjahr der voraussichtliche Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel durch

1. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,
2. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
3. die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,
4. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,
5. die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4,
6. die Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres

auszuweisen.

(3) Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan vorzunehmen.

Zu § 3:

Auch im doppelten Haushaltsrecht kann auf eine Planung der Einzahlungen und Auszahlungen, insbesondere für Investitionen, nicht verzichtet werden. Der Finanzplan wird im kaufmännischen Rechnungswesen selten verwendet. In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährleistet der Finanzplan durch die Aufnahme aller Zahlungen aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde. Im Einzelnen sind folgende Zielsetzungen bedeutsam:

- Zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen),
- Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung),
- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes,
- Ermächtigung für investive Einzahlungen und Auszahlungen,
- Nutzung der Finanzrechnung für die Finanzstatistik.

Der Finanzplan bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit dem Ergebnisplan einen unverzichtbaren Bestandteil des neuen Haushaltsplans.

1. Zu Absatz 1:

Der Finanzplan wird wie der Ergebnisplan in Staffelform aufgestellt. Er weist Auszahlungen und Einzahlungen, gegliedert nach Arten, aus. Er wird in Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit aufgeteilt, damit die Finanzvorgänge nachvollziehbar werden können. Die gewählte Form erhöht die Übersichtlichkeit, weil Zwischensummen ausgewiesen werden. Anders als beim Ergebnisplan erfolgt jedoch keine Periodenabgrenzung, sondern es sind alle voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen zu erfassen. Wie bei der Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form, werden Zwischensalden für die wichtigsten Ein- und Auszahlungsgruppen ermittelt, um die Liquiditätsströme ihrer Herkunft und Bedeutung gemäß auszuweisen. Der

Finanzplan ist nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage B 4).

In der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“ entsprechen die Ein- und Auszahlungsarten der Nummern 1 bis 7 und 9 bis 14 den Ertrags- und Aufwandsarten des Ergebnisplans (§ 2 Abs. 1), weil die Erträge und Aufwendungen zugleich zahlungswirksam sein können. Abweichungen ergeben sich in den Fällen, in denen die Ertrags- und Aufwandsarten im Ergebnisplan, z.B. § 2 Abs. 1 Nr. 8, nicht zahlungswirksam sind.

In der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ werden die wichtigsten Arten der Zahlungen ausgewiesen, um die Finanzierung der geplanten Investitionen offen zu legen. Daher sind Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen, aus der Veräußerung von Sachanlagen, aus der Veräußerung von Finanzanlagen, von Beiträgen u.ä. Entgelten und sonstige Investitionseinzahlungen als gesonderte Positionen auszuweisen. Dies soll entsprechend für die Auszahlungen gelten, so dass Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden, für Baumaßnahmen, für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen, für den Erwerb von Finanzanlagen, von aktivierbaren Zuwendungen und sonstige Investitionsauszahlungen auch als gesonderte Positionen auszuweisen sind.

In der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ werden im Finanzplan die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen sowie die Auszahlungen für deren Tilgung getrennt ausgewiesen. Hier wird anders als in der Finanzrechnung auf einen gesonderten Ausweis der Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für die Liquiditätssicherung sowie der Auszahlungen für deren Tilgung verzichtet, da für diese finanziellen „Betriebsmittel“ wegen des ständig wechselnden Bedarfs kein genauer Betrag für das gesamte Haushaltsjahr geplant werden kann. Es bleibt daher für diesen Teil der Kreditaufnahme – wie bisher - bei der Festlegung eines Gesamtbetrages zur Aufnahme derartiger Kredite in der Haushaltssatzung.

2. Zu Absatz 2:

Die Regelung bestimmt die Saldenbildung und den Ausweis näher. Wie beim Ergebnisplan werden auch im Finanzplan bestimmte Zwischensummen ausgewiesen, durch die insgesamt die geplante Änderung des Bestandes an Finanzmitteln festgestellt wird. Entsprechend der benannten Gliederung nach Ein- und Auszahlungsarten ist für jede Gruppe ein Saldo zu bilden, also für die Gruppen „Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“, „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ und „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“. Durch weitere Rechenschritte ist der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Es ist zur Vervollständigung und Abbildung des voraussichtlichen Finanzmittelflusses erforderlich, aus dem voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres und der geplanten Änderung des Bestandes, den voraussichtlichen Endbestand der Finanzmittel zu ermitteln und abzubilden.

3. Zu Absatz 3:

Zur Nachvollziehbarkeit der eingegangenen und geleisteten Zahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts, aber auch, um Gemeinden miteinander vergleichen zu können sowie zur Erfüllung statistischer Anforderungen, ist es sachgerecht, dass die Gemeinden bei der Aufstellung des Haushaltsplans den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan, der die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu den Positionen des Ergebnisplans festlegt, anzuwenden (vgl. Anlage E 15).

§ 4 Teilpläne

(1) Die Teilpläne sind produktorientiert. Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. Sie werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt.

(2) Die Aufstellung der Teilpläne ist nach folgenden Maßgaben vorzunehmen:

1. Werden Teilpläne nach Produktbereichen aufgestellt, sollen dazu die Ziele und soweit möglich die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung, die Produktgruppen und die wesentlichen Produkte beschrieben werden.
2. Werden Teilpläne nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt, sollen dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind die Produktbereiche nach Nummer 1 voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.
3. Werden Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt, sollen dazu die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind in einer Übersicht die Produktbereiche voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.

(3) Die Teilergebnispläne sind entsprechend § 2 aufzustellen. Für jeden Teilergebnisplan ist ein Jahresergebnis entsprechend § 2 Abs. 2 darzustellen. Soweit Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden, sind diese zusätzlich abzubilden.

(4) Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und die Auszahlungen für Investitionen entsprechend § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Als Einzelmaßnahmen sind jeweils Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen auszuweisen. Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben.

(5) Die zur Ausführung des Haushaltsplans getroffenen Bewirtschaftungsregelungen sind in den Teilplänen oder in der Haushaltssatzung auszuweisen.

(6) Eine Position im Teilergebnisplan oder im Teilfinanzplan, die keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, im Vorjahr oder im Vorvorjahr wurde unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen werden.

Zu § 4:

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern eine angepasste Gliederung des Haushaltsplans. Zugleich wird den Gemeinden erstmals die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Dies trägt wesentlich zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung bei. Dementsprechend sind Regelungen über

- die Produktorientierung des Haushalts auf der Grundlage einer Darstellung der erbrachten Dienstleistungen in Produkten,
- die Budgetierung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens und
- die mögliche Verbindung von Ressourcen- und Fachverantwortung

geschaffen worden. Statt der bisherigen Gliederung in Einzelpläne wird der Haushaltsplan in Teilpläne gegliedert, in denen die Ressourcen als Aufkommen (Ertrag) oder Verbrauch (Aufwand) abgebildet werden. Damit wird dem Budgetrecht des Rates Rechnung getragen, denn dieser muss neben den Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen auch sachliche Zuordnungen unter Beachtung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie ihrer dauernden Leistungsfähigkeit treffen.

Nach der Diskussion und den Erkenntnissen über die Neue Steuerung und deren Erprobung kann sich die Reform der Haushaltswirtschaft nicht darin erschöpfen, die bisherige sachliche Gliederung des Haushaltsplans durch eine frei gestaltbare produktorientierte Gliederung zu ersetzen. Im NKF ist die zeitgemäße Gliederung des Haushaltsplans Bestandteil des umfassenden Reformansatzes, der insbesondere auch die Weiterentwicklung der Führungsmethoden (Management) beinhaltet. Hierzu gehören insbesondere die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen, aber auch zwischen Rat und Verwaltung, sowie die Möglichkeit, deren Umsetzung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen besser nachprüfen zu können. Vereinbarte Ziele und messbare Kennzahlen sollen deshalb auf allen Gliederungsebenen des Haushaltsplans ausgewiesen werden.

Die produktorientierten Teilpläne sollen daher jeweils die notwendigen Produktinformationen entsprechend der vorgenommenen Gliederungstiefe, den Teilergebnisplan, den Teilfinanzplan, Ziele, Leistungsmengen und messbare Kennzahlen, ggf. einen Auszug aus der Stellenübersicht, und, soweit erforderlich, die speziellen Bewirtschaftungsregeln sowie die notwendigen Erläuterungen enthalten. Das schematische Muster über die Gestaltung von Teilplänen wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage B 5 C).

Wie bisher kann auch im neuen Haushaltsplan die Belastung der Gebührenzahler durch die Abbildung kalkulatorischer Kosten von kostenrechnenden Einrichtungen in den Teilplänen dargestellt werden. Es kann ggf. aber auch ein gesonderter Teilplan entsprechend dem betroffenen Gebührenbereich unter Beachtung der Produktorientierung aufgestellt werden (vgl. Erläuterungen Nr. 4 zu § 11).

1. Zu Absatz 1:

Satz 1 bestimmt, dass die Gemeinde die Teilpläne produktorientiert aufzustellen hat. Der Festlegung liegen die Erkenntnisse aus der langjährigen Diskussion über die Neuen Steuerungsmodelle, deren vielfältige Erprobung und die Vorschläge der NKF - Modellkommunen zugrunde. Sie entspricht überdies den gemeinsamen Vorstellungen der Länder. Das gewandelte Selbstverständnis der Gemeinden, nach dem ihre Leistungen nicht allein als Hoheitsakt, sondern vor allem als Dienstleistung am Bürger (Produkt) erbracht werden, erfordert es, die Leistungen und Ziele des Verwaltungshandelns auch in den Mittelpunkt der Haushaltsberatungen stellen zu können.

Durch Satz 2 werden wichtige Inhalte der möglichen Teilpläne abschließend benannt. Auch wenn zukünftig dem Teilergebnisplan die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zukommen wird, ist der Teilfinanzplan unverzichtbarer Bestandteil des Teilplans. Ihm sind vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen zu entnehmen.

Der Satz 3 enthält die Grundsätze zur Gliederung der Teilpläne. Diese Regelung räumt den Gemeinden erstmals das Recht ein, die Teilpläne eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen zu untergliedern. Ihnen steht es frei, unterhalb der 17 verbindlich vorgegebenen Produktbereiche, den Haushaltsplan eigenverantwortlich zu gliedern (Anlage B 5 A).

Produktbereiche im Produktrahmen		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
045 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Hilfen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und - anlagen, ÖPNV	

(Abbildung 2)

Die Teilpläne können nach Produktgruppen und Produkten oder auch nach Verantwortungsbereichen, z.B. Budgets, Fachbereiche, Ämter u.a., gegliedert werden. Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der oben aufgeführten 17 Produktbereiche auszugestalten. Diese Produktbereiche sind für verbindlich erklärt worden. Die Bildung der entsprechenden Teilpläne ist in der aufgeführten Reihenfolge der 17 Produktbereiche vorzunehmen. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen

Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich. Die o.a. Gliederungsziffern werden zur Anwendung empfohlen.

Die neue Regelung stärkt die kommunale Selbstverwaltung. Sie trägt zum einen dem Bedürfnis einer Reihe von Gemeinden Rechnung, in den Teilplänen ihre Produkte und Produktgruppen den Verantwortungsbereichen (Budgets) zuordnen zu können, die sie nach örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten gebildet haben, auch wenn diese nicht vollständig den Grenzen der Produktbereiche entsprechen. Zum anderen ermöglicht die Vorschrift der Gemeinde, den Detaillierungsgrad der Untergliederung des Haushaltsplans, der von ihr für die Steuerung des Haushalts als angemessen angesehen wird, eigenverantwortlich festzulegen. Dabei ist lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe (Gliederung in 17 Produktbereiche) zu beachten. So ist es zulässig, nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen den Haushaltsplan bis zur Ebene der Produktgruppen oder der Produkte weiter zu untergliedern. Dabei sind die Produktgruppen und Produkte grundsätzlich frei gestaltbar. Die Gemeinde hat lediglich die eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Produktbereichen und gegebenenfalls zu den Produktgruppen sicherzustellen.

Die vom Innenministerium bekannt gegebenen 17 verbindlichen Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde, und der zur Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen etwa 80 Produktgruppen enthält (Anlage G 25). Auf ihn haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Der - gegenüber den bisherigen Gliederungsvorschriften deutlich gestraffte - Produktrahmen zur Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen ist maßgeblich aus dem Vorschlag der NKF - Modellkommunen entwickelt worden. Die Gemeinden sind nicht verpflichtet, diesen gesamten Produktrahmen mit den darin ausgewiesenen Produktgruppen ihrer Haushaltsgliederung zu Steuerungs- oder Informationszwecken zu Grunde zu legen. Die Verpflichtung beschränkt sich insoweit allein auf die 17 Produktbereiche, die das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information widerspiegeln. Die weiteren Angaben, zu denen die Gemeinde zur Erfüllung der finanzstatistischen Zwecke verpflichtet ist, kann sie auch auf andere geeignete und nachprüfbar Weise machen, z.B. mit Hilfe von Nebenrechnungen. Den Gemeinden, die ohnehin unter Steuerungs- und Informationsgesichtspunkten eine Gliederung ihres Haushaltes auf einer ähnlich detaillierten Produktgruppenebene vornehmen wollen, wird zur Verringerung von Aufwand allerdings empfohlen, den einheitlichen Produktrahmen der Länder möglichst vollständig zu übernehmen.

Nach alledem ermöglicht die Regelung in Satz 3 dieser Vorschrift die Bildung von Teilplänen

- nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen, mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte,
- nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) oder nach Produkten; auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche sind dabei mindestens die Summen der untergliederten Teilpläne anzugeben,
- nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte; auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche sind dabei mindestens die Summen der untergliederten Teilpläne anzugeben.

2. Zu Absatz 2:

Absatz 2 enthält die weiteren Maßgaben, die von der Gemeinde bei der Aufstellung von Teilplänen zu beachten sind. Die Regelung setzt die Erkenntnisse aus der Diskussion über die Neue Steuerung und deren Erprobung um. Danach kann sich die Reform der Haushaltswirtschaft nicht darin erschöpfen, die bisherige sachliche Gliederung durch eine frei gestaltbare produktorientierte Gliederung zu ersetzen. Im NKF ist die zeitgemäße Gliederung Bestandteil des umfassenden Reformansatzes, der insbesondere auch die Weiterentwicklung der Führungsmethoden (Management) beinhaltet. Hierzu gehören die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen - gerade auch zwischen Rat und Verwaltung - sowie die Möglichkeit, deren Umsetzung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen besser nachprüfen zu können.

In dieser Abkehr von den traditionell rein inputorientierten Angaben im Haushaltsplan hin zu einer outputorientierten Planung, Entscheidung und Berichterstattung liegt ein wesentliches Reformelement des doppelten Haushaltswesens, das aus dem Neuen Steuerungsmodell in das neue Haushaltsrecht einfließt. Die Abbildung von Zielen im Haushaltsplan ist daher für jede Gemeinde verpflichtend. Die spezifische Ausgestaltung bleibt aber jeder Gemeinde überlassen.

Auch wenn der Haushaltsplan in allen Gliederungsformen gegenüber der heutigen Haushaltsgliederung wesentlich gestrafft wird und eine erhebliche Gestaltungsfreiheit für die Gemeinden besteht, bilden die einheitlichen Produktbereiche die gemeinsame Grundlage, an die sich die weitere örtliche Gestaltung anschließt. Dies erfordert die Bildung von Zielen im Sinne einer Zielhierarchie, denn eine Darstellung von Zielen und Kennzahlen ausschließlich auf der untersten gewählten Ebene des Haushalts ist nicht ausreichend im Sinne eines ganzheitlichen Systems unter Einbeziehung der neuen Steuerungsmöglichkeiten. Daher sollen auf allen Ebenen, z.B. von den Produkten bis zu den Produktbereichen, die örtlichen Ziele und, soweit es möglich ist, auch Kennzahlen abgebildet werden, die im Sinne einer Zielhierarchie oder eines Zielsystems ineinander greifen und die strategische Ausrichtung der Planung im Neuen Kommunalen Finanzmanagement noch weiter verstärken.

Nach alledem ist es Aufgabe der gemeindlichen Verwaltung, die vom Rat in einem komprimierten „Politikhaushalt“ beschlossenen Vorgaben und Ziele möglichst vollständig und effizient umzusetzen. Dies geschieht nicht zuletzt durch den Einsatz weiterer moderner Steuerungselemente des Neuen Kommunalen Finanzmanagements, insbesondere der Budgetierung, der dezentralen Ressourcenverantwortung und der Kosten- und Leistungsrechnung. Dazu kann es zweckmäßig sein, die Festlegungen des vom Rat beschlossenen „Politikhaushalts“ im Rahmen einer Nebenrechnung und in einer wesentlich kleinteiligeren Weise auf die an die Verwaltungsstruktur anknüpfenden Budgets überzuleiten. In einem solchen „Managementhaushalt“, ggf. auch in einer Kosten- und Leistungsrechnung, kann der vom Rat beschlossene „Politikhaushalt“ in einer Weise detailliert werden, wie dies für die Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben, für Zwecke des Controllings und der Rechnungsprüfung in der Gemeinde erforderlich ist.

3. Zu Absatz 3:

Eine detaillierte Vorgabe des Inhaltes und des Aufbaus des Teilergebnisplans (vgl. Anlage B 6) ist entbehrlich, eine Verweisung auf den Ergebnisplan reicht aus. Dabei ergibt die Summe der Teilergebnispläne die Beträge im Ergebnisplan. Um dies sicherzustellen, ist ein besonderer Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ im Haushalt der Gemeinde zu bilden. Diesem besonderen Bereich sind bestimmte allgemeine Erträge oder Erträge, die die Gemeinde insgesamt erhält, z.B. Steuern, Schlüsselzuweisungen, zuzuordnen. Die Teilergebnispläne stellen eine Untergliederung des Ergebnisplans dar. Ihnen kommt die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zu. Sie müssen die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach § 4 Abs. 6 GemHVO auch ggf. eine Haushaltsposition, die mehrjährig keinen Betrag ausweist, entfallen kann. Das Muster für die Teilergebnispläne wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage B 6).

Nach Satz 3 dieser Vorschrift ist die Gemeinde verpflichtet, die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen dann im Teilergebnisplan abzubilden, wenn sie diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst. Da die internen Leistungsbeziehungen nicht zu Zahlungsleistungen der Gemeinde führen, kommt eine gleichzeitige Abbildung im Teilfinanzplan nicht in Betracht. Die Abbildung im Teilergebnisplan sollte jedoch möglichst immer erfolgen, denn in den Bereichen, für die Teilergebnispläne aufgestellt werden, sollen das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch möglichst vollständig erfasst und nachgewiesen werden. Grundsätzlich müssten die internen Leistungsbeziehungen fast immer für die Gemeinde von Bedeutung sein, weil die „inneren“ Erträge und Aufwendungen aus diesen internen Verwaltungsbeziehungen sich z.B. auf Produktkosten, Budgets, Leistungsziele und Kennzahlen auswirken. Eine Erfassung der internen Leistungsbeziehungen unterstützt daher die Steuerung der Gemeinde und erleichtert zudem das unterjährige Controlling.

Eine Verpflichtung für eine Erfassung von Erträgen und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen durch die Gemeinde besteht allerdings nicht (vgl. Erläuterungen zu § 17).

4. Zu Absatz 4:

Die Vorschrift regelt den Inhalt des Teilfinanzplans. Wegen der besonderen Bedeutung sind die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen darzustellen. Nach dem Satz 2 hat der Rat die Wertgrenzen festzulegen, oberhalb derer die Investitionen als Einzelmaßnahmen auszuweisen sind. Die Regelung stellt sicher, dass die erforderlichen Informationen über die einzelnen Investitionen im Haushaltsplan unmittelbar erkennbar sind. Nach der Vorschrift sind bei jeder einzelnen im Teilfinanzplan darzustellenden Investitionsmaßnahme zusätzlich

zu den maßnahmebezogenen Jahresbeträgen auch die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben.

Der Teilfinanzplan besteht daher aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B enthält die Planung der einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen. Außerdem die gesamten investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen. Die Muster für die Teilfinanzpläne werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlagen B 7 A und B).

Entsteht bei der Gemeinde selbst Materialaufwand und Personalaufwand für aktivierungsfähige Vermögensgegenstände, so ist, sofern diese Aufwendungen Herstellungskosten darstellen, diesem Aufwand, ein entsprechender Ertragswert als „Aktivierte Eigenleistungen“ gegenüber zu stellen. Da damit jedoch unmittelbar keine Investitionsauszahlungen verbunden sind, unterbleibt im Finanzplan ein Ausweis bei den betroffenen Investitionen. Es ist aber sachgerecht, im Teilfinanzplan die Gesamtkosten einer Investition zu zeigen, auch wenn diese nicht in vollem Umfang zahlungswirksam sind. Daher bietet es sich an, die aktivierten Eigenleistungen nachrichtlich bei den einzelnen Investitionen oberhalb der vom Rat beschlossenen Wertgrenze anzugeben, damit ein vollständiges Bild über die Kosten dieser Investition besteht.

5. Zu Absatz 5:

Die zur Ausführung des Haushaltsplans getroffenen Bewirtschaftungsregelungen sind nach dieser Vorschrift in den Teilplänen oder in der Haushaltssatzung auszuweisen, damit der Rat neben den Zwecken auch bestimmte Verfahrenweisen der Bewirtschaftung durch seinen Beschluss festlegen kann. Die bei der Aufstellung des Haushaltsplans erkennbaren und sich nur auf bestimmte Teilpläne des Haushaltsplans beziehenden Bewirtschaftungsregelungen sollen an den betreffenden Stellen im Haushalts stehen. Bei einer teilplanübergreifenden Regelung oder einer Regelung von besonderer Bedeutung sollen diese jedoch in die Haushaltssatzung aufgenommen werden, z.B. die Festsetzung von Wertgrenzen für Investitionen. Die Vorschrift sichert damit das Recht des Rates, die Umsetzung der Vorgaben im Rahmen der Bewirtschaftung zu überwachen.

6. Zu Absatz 6:

Die Vorschrift stellt in Anlehnung an das Handelsrecht klar, dass alles, was nicht zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde beiträgt, entbehrlich ist. Diese Regelung ist erforderlich, da im Abschnitt über den Jahresabschluss keine gesonderten Bestimmungen über die Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung getroffen werden.

§ 5

Haushaltssicherungskonzept

Im Haushaltssicherungskonzept gem. § 76 der Gemeindeordnung sind die Ausgangslage, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben. Das Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten und darstellen, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

Zu § 5:

Mit dieser Vorschrift wird die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 der Gemeindeordnung näher bestimmt. Das Haushaltssicherungskonzept erfordert, ohne starre Formvorgaben festzulegen, Angaben zur aktuellen Ausgangslage, zu den Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung sowie zur vorgesehenen Beseitigung dieser Fehlentwicklung. Es soll auch dargestellt werden, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Auf dieser Grundlage hat die Gemeinde dann Maßnahmen in das Konzept aufzunehmen, die geeignet sind, die ergebnis- und finanzwirtschaftlichen Wirkungen der festgestellten Ursachen zu beseitigen bzw. zu verändern, um ihre dauerhafte Leistungsfähigkeit zu sichern. Wenn die geplanten Maßnahmen zur Erreichung eines dauerhaften Haushaltsausgleichs nicht ausreichen, kann nach dieser Vorschrift von der Gemeinde verlangt werden, dass sie jede Position ihres Haushaltsplans auf Verbesserungen (Erhöhung der Erträge, Reduzierung der Aufwendungen) überprüft. Bei dieser Prüfung darf kein Teilplan ausklammert werden, da das Haushaltssicherungskonzept die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten muss. Gleichzeitig soll die Vorschrift i.V.m. § 76 GO sicherstellen, dass die Gemeinde die weiteren notwendigen Maßnahmen ergreift, damit ihr Haushalt nach Umsetzung der Konsolidierung in Zukunft dauerhaft ausgeglichen ist. Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die vorhandene Literatur und die Runderlasse des Innenministeriums verwiesen.

§ 6

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

- (1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen.
- (2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

Zu § 6:

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen, ergibt sich aus § 84 GO. Diese mittelfristige Planung, die bisher getrennt vom Haushaltsplan aufgestellt wurde, ist in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen worden und ist sowohl insgesamt im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden. Der Stellenwert dieser mittelfristigen Planung wird dadurch wesentlich erhöht, denn stärker als bisher kann damit eine dauerhafte Ordnung der Finanzen der Gemeinde gesichert und ein Haushaltsausgleich gewährleistet werden. Sie unterliegt damit nicht mehr einer besonderen Beschlussfassung durch den Rat. Dieser wird zukünftig bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über den Haushaltsplan auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stärker als bisher im Blickfeld haben. Diese Planung ist daher sorgsam und gewissenhaft, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen, durchzuführen.

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine umfassende Änderung der Vorschriften über die „mittelfristige Planung“ erfordert. Die bisherigen Vorschriften sind insoweit übernommen und redaktionell angepasst worden. Da im NKF die Investitionsförderungsmaßnahmen wie Investitionsmaßnahmen zu behandeln sind, ist die gesonderte Nennung dieses Begriffes zukünftig entbehrlich.

§ 7

Vorbericht

- (1) Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde sind anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen.

(2) Die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung sind zu erläutern.

Zu § 7:

Ein Vorbericht zum Haushaltsplan ist – wie bisher - vorgesehen, um einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu geben und die durch den Haushaltsplan gesetzten örtlichen Rahmenbedingungen zu erläutern. Anders als bisher ist es aber wegen der Eigenverantwortung der Gemeinden für ihre Haushaltswirtschaft nicht mehr erforderlich, allgemein gültig vorzugeben, welche Sachverhalte im Vorbericht besonders hervorzuheben oder herauszustellen sind.

Unter dem Gesichtspunkt, einen möglichst vollständigen Überblick über die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde zu erlangen, sollen die im Haushaltsjahr bestehenden Haushaltsrisiken sowie zukünftige Verpflichtungen, die im laufenden Haushaltsjahr entstehen können und sich auch auf zukünftige Haushaltsjahre auswirken können, dargestellt werden. Zudem ist insbesondere ein Ausblick auf wesentliche Veränderungen der Rahmenbedingungen der Ergebnis- und Finanzplanung sowie die Entwicklung wichtiger Planungskomponenten im gesamten Planungszeitraum zu geben. Alles dieses gebietet schon das Recht des Bürgers, ausreichend über die wirtschaftliche Lage seiner Gemeinde und das damit zusammenhängende Geschehen informiert zu werden.

Die durch den Vorbericht gewünschte Abbildung des Gesamtüberblicks erfordert, dass im Vorbericht auch die wesentlichen Zielsetzungen der Planung der Gemeinde für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der örtlichen kommunalen haushaltswirtschaftlichen Planung erläutert werden (Absatz 2).

Nach der neuen Gemeindehaushaltsverordnung entfällt die Vorgabe, jede Haushaltsposition zu erläutern. Den Gemeinden bleibt diese Möglichkeit aber erhalten. Ob sie die Erläuterungen zu den Ergebnis- und den Finanzpositionen des Haushaltsplans weiterhin in der bisherigen Form als Einzelerläuterungen in den Haushaltsplan einfügen oder ergänzend den Angaben im Vorbericht anfügen, bleibt ihnen überlassen.

§ 8 Stellenplan

(1) Der Stellenplan hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Angestellten und Arbeiterinnen und Arbeiter auszuweisen. Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert aufzuführen.

(2) Im Stellenplan ist ferner für jede Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppe die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben. Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen sind zu erläutern.

(3) Dem Stellenplan ist

1. eine Übersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche, soweit diese nicht auszugsweise den einzelnen Teilplänen beigelegt sind,
2. eine Übersicht über die vorgesehene Zahl der Beamtinnen und Beamten zur Anstellung, der Nachwuchskräfte und der informativ beschäftigten Dienstkräfte beizufügen.

Zu § 8:

Der Stellenplan der Gemeinde weist sämtliche Stellen für die Beschäftigten unabhängig von ihrer Besetzung aus und ist nach Beschäftigungsverhältnissen untergliedert. Er ist wie bisher dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. zu § 1 sowie Anlagen C 8 A bis C und C 9 A und B). Durch die Einbeziehung des Stellenplans in die Anlagen zum Haushaltsplan wird die Verbindung zwischen dem Stellenplan als Grundlage für die Ausstattung der

kommunalen Verwaltung mit Stellen für die Beschäftigten, die für die Durchführung der kommunalen Aufgaben benötigt werden, und den durch die Beschäftigung dieser Personen entstehenden Personalaufwendungen, die im Haushaltsplan auszuweisen sind, hergestellt.

Die Einführung des NKF mit der Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs haben keine Änderung der Vorschriften in den Absätzen 1 und 2 über den Inhalt des Stellenplans erfordert. Wie bisher hat der Stellenplan sämtliche Stellen für die Beschäftigten unabhängig von ihrer Besetzung und untergliedert nach Beschäftigungsverhältnissen auszuweisen. Die Muster für den Stellenplan werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlagen C 8 A bis C).

Die Vorschriften über die Stellenübersichten sind jedoch redaktionell angepasst worden. Die Stellenübersicht nach Nummer 1 bildet nunmehr wegen der Abbildung des Ressourcenverbrauchs die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche verursachungsgerecht ab. Wegen der notwendigen Abbildung des Ressourcenverbrauchs in den Teilplänen ist zudem zugelassen worden, dass die erforderliche Aufteilung der Stellen nach dieser Vorschrift nur dann in einer Gesamtübersicht erfolgen muss, wenn die Aufteilung der Stellen nicht auszugsweise in die einzelnen Teilpläne im Haushaltsplan einbezogen wird. Dazu wird es vielfach gewünscht, auch hier die künftige Entwicklung der Stellen mit Hilfe einer Zeitreihe aufzuzeigen, die das Haushaltsjahr sowie die drei weiteren Planungsjahre umfasst. Den Gemeinden steht es frei, eine solche Abbildung in den Teilplänen vorzunehmen. Die Muster für die Stellenübersichten werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlagen C 9 A und B).

§ 9

Haushaltsplan für zwei Jahre

(1) Werden in der Haushaltssatzung Ermächtigungen für zwei Haushaltsjahre ausgesprochen, sind im Ergebnisplan die Erträge und Aufwendungen und im Finanzplan die Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für jedes der beiden Haushaltsjahre getrennt aufzuführen.

(2) Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im ersten Haushaltsjahr ist dem Rat vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres vorzulegen.

(3) Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 und 9, die nach der Beschlussfassung über einen Haushaltsplan nach Absatz 1 erstellt worden sind, müssen der Fortschreibung nach Absatz 2 beigelegt werden.

Zu § 9:

Die Haushaltssatzung der Gemeinde gilt nach § 78 Abs. 3 der Gemeindeordnung für ein Haushaltsjahr. Sie kann aber auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten. Dabei genügt es, dass nur eine Haushaltssatzung vom Rat beschlossen wird. Die Haushaltssatzung muss aber die Festsetzungen nach Jahren getrennt enthalten. Dies hat zur Folge, dass die Ermächtigungen für die Haushaltspositionen jeweils auf ein Jahr beschränkt sind, denn in einem Haushaltsplan werden zwei Haushaltsjahre zusammen abgebildet, ohne jedoch auf die Periodenabgrenzung bzw. Jährlichkeit zu verzichten.

Die Einführung des NKF mit der Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs haben keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über die Aufstellung eines sog. Doppelhaushalts erfordert. Sie sind deshalb übernommen und lediglich redaktionell angepasst worden.

§ 10

Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig

geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. Satz 2 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend.

(2) Werden im Nachtragshaushaltsplan Mehrerträge oder Mehreinzahlungen veranschlagt oder Kürzungen von Aufwendungen oder Auszahlungen vorgenommen, die zur Deckung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen oder Auszahlungen dienen, so sind diese Aufwendungen oder Auszahlungen abweichend von Absatz 1 Satz 2 mit in den Nachtragshaushaltsplan aufzunehmen. Beträge unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen können unberücksichtigt bleiben.

(3) Enthält der Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen, so sind deren Auswirkungen auf die mittelfristige Finanzplanung anzugeben; die Übersicht nach § 1 Abs. 2 Nr. 4 ist zu ergänzen.

Zu § 10:

Erforderliche wesentliche Änderungen des Haushaltsplans sind nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung möglich. § 81 der Gemeindeordnung sieht für eine solche Änderung den Erlass einer Nachtragssatzung vor. Die Änderungen des Haushaltsplans werden dabei durch die Festsetzung eines Nachtragshaushaltsplans vollzogen. Für diesen Nachtragshaushaltsplan gelten die gleichen rechtlichen Regelungen wie für den Haushaltsplan. Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist es, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans erkennbar und nachvollziehbar zu machen. Der Inhalt des Nachtragshaushaltsplans ist daher durch diese Vorschrift in der Gemeindehaushaltsverordnung bestimmt.

Die Vorschriften über den Nachtragshaushaltsplan sind trotz der erheblichen Änderungen in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde durch die Einführung des NKF, verbunden mit dem Wechsel des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie der Abbildung des Ressourcenverbrauchs, übernommen worden. Sie sind unter Beachtung des § 81 GO redaktionell angepasst worden.

Ein Nachtragshaushaltsplan führt nach seiner Aufstellung und Beschlussfassung durch den Rat zu einer Veränderung (Erhöhung oder Minderung) der im ursprünglichen Haushaltsplan ausgewiesenen betroffenen Haushaltspositionen. Diese Veränderung wird als Planfortschreibung bezeichnet und ist entsprechend in der Ergebnisrechnung oder Finanzrechnung unter dem fortgeschriebenen Planansatz mit zu erfassen. Die Planfortschreibung wird dabei als Veränderung der ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen definiert, die auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen vorgenommen wird. Dazu zählen auch die Veränderungen aus der Beschlussfassung über einen Nachtragshaushaltsplan.

Wird ein Nachtragshaushaltsplan aufgestellt und hat dieses eine Änderung oder Anpassung der im Haushaltsplan enthaltenen Ziele und Kennzahlen zur Folge, sollen die veränderten Ziele und Kennzahlen in den Nachtragshaushaltsplan aufgenommen werden. Dadurch wird der durch den Nachtragshaushaltsplan bewirkten Aktualität für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde auch bei den Zielvereinbarungen Rechnung getragen.

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele

Die allgemeinen Planungsgrundsätze sind Ausdruck der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft. Sie sollen sicherstellen, dass der Haushaltsplan mit seinen Ansätzen ein vollständiges und übersichtliches Bild über die zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben erforderlichen Ressourcen gibt. Das soll auch im neuen Haushaltsrecht durch eine Reihe von Grundsätzen und Geboten erreicht werden.

§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Im Haushalt sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze

ordnungsmäßiger Buchführung und der Einzahlungen und Auszahlungen abzubilden, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Soweit sie nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.

(3) Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

Zu § 11:

Die allgemeinen Planungsgrundsätze sollen sicherstellen, dass der Ergebnisplan und später in der daraus entstehenden Ergebnisrechnung ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch gegeben wird. Das soll durch eine Reihe von Geboten erreicht werden, die bei der Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans zu beachten sind.

Auf die Übernahme der bisherigen Regelung über Sammelnachweise ist verzichtet worden, weil der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen im jeweiligen Produktbereich veranschlagt werden und die Budgetbildung (§ 21) erleichtert werden soll. Die zentrale Bewirtschaftung bleibt dabei aber möglich. Sie kann von der Gemeinde im Einzelfall durch entsprechende Bewirtschaftungsregeln im Ergebnisplan oder im Finanzplan vorgesehen werden.

1. Zu Absatz 1:

Der Grundsatz der Einzelveranschlagung gilt weiter. Er bezieht sich im NKF sowohl auf Ergebnispositionen als auch auf Finanzpositionen, denn der Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie der Finanzplan und die Finanzrechnung sind als Bruttorechnungen vorgesehen. Damit findet wie im kaufmännischen Rechnungswesen, aber auch wie in der bisherigen Kameralistik, auch im NKF das Bruttoprinzip Anwendung. Durch Saldierung von Positionen würde die Übersicht über das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen in voller Höhe und getrennt voneinander, bezogen auf das Haushaltsjahr, abzubilden. Eine Verrechnung der Positionen miteinander würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

2. Zu Absatz 2:

Im neuen Haushaltswesen der Gemeinde kommt sowohl das kaufmännische Prinzip der Periodenabgrenzung als auch der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit zur Anwendung. Daher sind die Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dazu gebietet es das Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit, eine sorgfältige Ermittlung der möglichen Erträge und der voraussichtlichen Aufwendungen vorzunehmen.

3. Zu Absatz 3:

Bei den Einzahlungen und Auszahlungen findet wie bisher das Kassenwirksamkeitsprinzip Anwendung, das jedoch, vergleichbar mit der Entwicklung der Kassenkredite zu Krediten für die Liquiditätssicherung, zum Liquiditätsänderungsprinzip weiterentwickelt worden ist. Daher gilt, dass für die Haushaltspositionen im Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen auszuweisen sind, wenn durch sie eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirkt wird. Diese Beträge sind unter Beachtung des Gebots der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sorgfältig zu ermitteln.

4. Abbildung der „Gebührenhaushalte“

Wie bisher kann auch im neuen Haushaltsplan (in den Teilplänen) die Belastung der Gebührenzahler durch die Abbildung kalkulatorischer Kosten von kostenrechnenden Einrichtungen dargestellt werden. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass die Einheitlichkeit des kaufmännischen Rechnungswesens gewahrt bleiben muss, deren Ausgestaltung am Ressourcenverbrauchskonzept orientiert ist. Das NKF legt in allen Produktbereichen Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde. Ferner können die tatsächlichen Zinsaufwendungen produktbereichsbezogen ausgewiesen werden. Nur diese aufwendungsgleichen Kosten können Teil der Darstellung im Haushaltsplan sein.

In der Praxis der Gebührenhaushalte sind hingegen Abschreibungen vielfach auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten zu ermitteln. Außerdem werden i.d.R. kalkulatorische Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital abzüglich Zuwendungen und Beiträge berechnet. Die Einbeziehung solcher kalkulatorischen Kosten kann die Klarheit und Übersichtlichkeit des Haushaltsplan beeinträchtigen. Dies wird dadurch vermieden, dass in den Teilplänen nur die Differenz zwischen kalkulatorischen Kosten und tatsächlichem Aufwand zusätzlich bzw. nachrichtlich ausgewiesen wird. Den Gemeinden bleibt es freigestellt, ob sie dafür den Teilergebnisplan entsprechend erweitern oder eine textliche Darstellung vornehmen.

Zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung können für die „Gebührenhaushalte“ aber auch eigenständige produktorientierte Teilpläne aufgestellt und unter Beachtung der betroffenen Produktbereiche in den Haushaltsplan integriert werden. Dafür müssen dann auch im Jahresabschluss entsprechende Teilrechnungen vorgenommen werden (vgl. Erläuterungen zu § 40).

§ 12

Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

Zu § 12:

Für die kommunale Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Die Ziele werden zwischen Rat und Verwaltung abgestimmt. Die vorgesehene Steuerung der gemeindlichen Verwaltung darf jedoch nicht nur durch die Abbildung von Zielen auf der untersten Ebene der Gliederung des Haushaltsplans verdeutlicht werden. Die vorgesehenen Ziele müssen vielmehr in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat, ggf. vom Leitbild der Gemeinde, bis in die unterste Verantwortungsebene der Verwaltung hineinreicht. Nur so wird sie dem Gedanken einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung gerecht. Dies erfordert, mindestens in den Teilplänen die geplanten Leistungsmengen sowie Kennzahlen auszuweisen. In den Teilrechnungen sind dann jeweils Ist-Zahlen darzustellen, durch die eine Kontrolle der Zielerreichung ermöglicht wird.

Zielbeschreibungen, Kennzahlen und sonstige Angaben sind von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. § 4 Abs. 2). Zu beachten ist aber, dass sich die Ziele der gemeindlichen Verwaltung nicht allein mit Finanzgrößen messen lassen. Daher sind zur Konkretisierung der Zielsetzung geeignete Messgrößen zu bestimmen, die so festgelegt sein sollen, dass unmittelbar über den Stand der Zielerreichung informiert werden kann. Solche Messgrößen werden zu Kennzahlen, wenn dabei die zu gebende Information durch Zahlen verdeutlicht wird. Wenn aber die Zielformulierung keine unmittelbare Messung der Zielerreichung durch Kennzahlen zulässt, gleichwohl aber eine Information über den Stand der Zielerreichung notwendig ist, muss versucht werden, über Hilfsgrößen (Indikatoren) die Zielerreichung zu messen.

Die spezifische Ausgestaltung bleibt jedoch der Gemeinde überlassen. Sie kann dazu auch weitere Informationen anhand von Leistungsmerkmalen geben. Um aber eine tatsächliche Verwertung der Informationen durch die

Adressaten zu ermöglichen, müssen in der Auswahl der wichtigen Informationen auch die Zwecke der Information und deren Empfänger berücksichtigt werden. Für diesen Bedarf bietet der Haushaltsplan eine gute Basis, der sich dadurch zu einem praktikablen Steuerungsinstrument weiterentwickeln lässt.

§ 13 Verpflichtungsermächtigungen

(1) Die Verpflichtungsermächtigungen, die in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden, sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. Für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

(2) Es kann erklärt werden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

Zu § 13:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine materielle Änderung der Vorschriften über den Umgang mit Verpflichtungsermächtigungen erfordert. Sie sind unter Beachtung des § 85 GO übernommen und redaktionell angepasst worden.

Die Verpflichtungsermächtigungen ermächtigen nach § 85 der Gemeindeordnung die kommunale Verwaltung, Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen aus Investitionstätigkeit in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. In der Regel dürfen sie zu Lasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre eingegangen werden und sind im Finanzplan gesondert auszuweisen. Ziel ist es, die kommunale Verwaltung in die Lage zu versetzen, Aufträge für Lieferungen und Leistungen zu erteilen, die Zahlungen in späteren Haushaltsjahren auslösen, ohne dass es zwingend erforderlich ist, in dem Haushaltsjahr, in dem der Auftrag erteilt wird, schon konkrete Auszahlungsermächtigungen ausweisen zu müssen.

Wie bisher ist in der Haushaltssatzung der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für investive Auszahlungen festzusetzen. In den Teilplänen sind dann die Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan sowohl in der Summe für den Produktbereich als auch in der jeweiligen Bedarfshöhe bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert zu veranschlagen. Da die mittelfristige Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert ist und dort haushaltspositionenscharf abgebildet wird, ist zugelassen worden, dass auch die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden können. In diesen Fällen kann auf einen gesonderten Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen verzichtet werden.

Auch ist im Sinne einer flexiblen Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde zugelassen worden, dass sie einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch nehmen kann, wenn sie dies im Haushaltsplan erklärt hat. Dabei darf die Gemeinde den in der Haushaltssatzung festgesetzten Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschreiten.

§ 14 Investitionen

(1) Bevor Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, mindestens durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.

(2) Ermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen im Finanzplan erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der

Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigelegt ist. Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.

(3) Vor Beginn einer Investition unterhalb der festgelegten Wertgrenzen muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.

Zu § 14:

Das neue Haushaltsrecht hat keine umfassende Änderung der Vorschriften über die Planung und Vorbereitung von Investitionsmaßnahmen, die für den kommunalen Haushalt eine besondere Bedeutung haben, erfordert. Die Vorschriften sind daher lediglich angepasst worden. Es ist jedoch sachgerecht, nicht mehr den unbestimmten Rechtsbegriff der „Erheblichkeit“ zu verwenden, sondern unter Stärkung des Budgetrechts des Rates vorzusehen, dass er eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze festlegt, die einen Rahmen für den Umgang der Verwaltung mit der Planung und Ausführung von Investitionen schafft.

Es muss dabei der schon bisher zu beachtende Grundsatz zum Tragen kommen, dass bei Investitionen immer die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln, die Kosten der Maßnahme sowie die nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen festzustellen sind.

§ 15 Verfügun gsmittel

Verfügun gsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters sind im Haushaltsplan gesondert anzugeben. Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten und nicht mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden. Sie sind nicht übertragbar.

Zu § 15:

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die Verfügun gsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters im Haushaltsplan gesondert anzugeben. Hierbei handelt es sich um Aufwendungen des Bürgermeisters, die er unabhängig von den im Haushaltsplan durch die ausgewiesenen Haushaltspositionen bestimmten Zwecke tätigen kann. Der Bürgermeister verfügt daher über einen ihm zustehenden Fonds, für deren Verwendung lediglich dienstliche Zwecke vorliegen müssen. Die dadurch entstandenen Aufwendungen sind sachgerecht unter den betroffenen Haushaltspositionen zu erfassen.

Satz 2 regelt, dass - wie bisher - die Verfügun gsmittel nicht überschritten und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden dürfen und auch nicht übertragbar sind. Die Regel trägt dem Umstand Rechnung, dass diese Mittel ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters zur Verfügung stehen und hinsichtlich ihrer Verwendung keiner Beschränkung unterliegen. Sie dürfen jedoch nicht mit anderen Haushaltspositionen verbunden und nicht überschritten werden. Es ist zudem kein sachlicher Bedarf für eine Übertragbarkeit der Mittel erkennbar. Daher ist bestimmt worden, dass das haushaltswirtschaftliche Instrument „Ermächtigung sübertragung“ für die Verfügun gsmittel keine Anfindung findet.

§ 16 Fremde Finanzmittel

(1) Im Finanzplan werden nicht veranschlagt
1. durchlaufende Finanzmittel,

2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel),
3. Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden.

(2) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann anordnen, dass Zahlungen nach Absatz 1 angenommen oder geleistet werden dürfen, wenn dies im Interesse der Gemeinde liegt und gewährleistet ist, dass diese Zahlungen in die Prüfung der Zahlungsabwicklung einbezogen werden.

Zu § 16:

1. Zum Absatz 1:

Absatz 1 der Vorschrift nimmt - wie bisher - die fremden Finanzmittel von der Veranschlagung im Haushaltsplan aus. Daher bedarf es keines Ausweises der im Finanzplan in den Nummern 1 bis 3 genannten Arten von Finanzmitteln. Sie sind jedoch zukünftig mit in die Finanzrechnung aufzunehmen, soweit sie sich im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z.B. als liquide Mittel auf den gemeindlichen Bankkonten. Dies ist sachgerecht und erforderlich, da in die Finanzrechnung sämtliche Finanzmittel des Haushaltsjahres aufzunehmen sind, und der Bestand in der Bilanz unter dem gesonderten Vermögensposten „Liquide Mittel“ angesetzt wird.

2. Zum Absatz 2:

Die Vorschrift in Absatz 1 ist ergänzt worden, da es für die Abwicklung der Zahlungen der Gemeinde zukünftig keine eigenständige Verordnung mehr gibt. Die in der bisherigen Gemeindekassenverordnung enthaltene Ermächtigung für die Bürgermeisterin oder für den Bürgermeister, über die Annahme und die Leistung derartiger Zahlungen zu entscheiden, ist zur Wahrung der erforderlichen Kontinuität für das Verwaltungshandeln in diese Vorschrift übernommen worden.

§ 17

Interne Leistungsbeziehungen

Werden in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs interne Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans und der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen.

Zu § 17:

In Produkt- oder Fachbereichen, in denen der Ressourcenverbrauch insbesondere durch eine entsprechende Gestaltung der Entgelte (Erträge) für die Inanspruchnahme ihrer Leistungen oder Einrichtungen ganz oder zum Teil gedeckt werden, ist es wichtig, die tatsächlichen durch die Durchführung der Aufgabe insgesamt entstehenden Aufwendungen und Erträge, auch durch Erfassung der internen Leistungsbeziehungen, zu ermitteln und auszuweisen.

Die Regelung enthält daher nähere Bestimmungen zum Ausweis von internen Leistungsbeziehungen im Haushaltsplan. Die in dieser Vorschrift genannten Verpflichtungen sehen vor, dass die Gemeinde aus einem eigenen sachlichen Bedürfnis heraus die internen Leistungsbeziehungen erfasst, z.B. um die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit bei ihrer gemeindlichen Aufgabenerledigung zu belegen. So können Erkenntnisse aus den internen Leistungsbeziehungen z.B. dazu herangezogen werden, Make-or-buy-Entscheidungen vorzubereiten. Die Gemeinde ist aber nicht zu einer Erfassung der internen Leistungsbeziehungen verpflichtet.

Hat die die Gemeinde sich entschlossen, das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch auch aus internen Leistungsbeziehungen zu erfassen, sind die dadurch entstehenden Erträge und Aufwendungen in die Teilergebnispläne des Haushaltsplans sowie in die Teilergebnisrechnungen des Jahresabschlusses einzubeziehen. Um die Vergleichbarkeit zwischen den Teilplänen zu sichern, sind die internen Leistungsbeziehungen nach den „Ergebnis des Teilergebnisplans“ gesondert auszuweisen. Dabei ist es ausreichend, diese nur zusammengefasst, jedoch getrennt nach Aufwendungen (für bezogene Leistungen) und Erträgen (für abgegebene Leistungen) auszuweisen. Dabei ist es wichtig, dass sich die zwischen den Produktbereichen einer Gemeinde zu verrechnenden Größen insgesamt ausgleichen müssen. Aus diesem Grund wird auf eine Abbildung im Ergebnisplan oder in der Ergebnisrechnung für die gesamte Gemeinde verzichtet.

Zu dieser Thematik ist außerdem zu beachten, dass die Leistungsbeziehungen mit Sondervermögen der Gemeinde nicht über die internen Aufwands- und Ertragsverrechnungen in den Teilplänen abzubilden, sondern darin als „Fremde Dienstleistungen“ auszuweisen sind.

§ 18 Kosten- und Leistungsrechnung

(1) Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde soll eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung geführt werden.

(2) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung und legt sie dem Rat zur Kenntnis vor.

Zu § 18:

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) ist ein Bestandteil des neuen Haushaltsrechts. Sie dient in erster Linie der internen Steuerung des Verwaltungsgeschehens und stellt in Ergänzung des kommunalen Haushalts Informationen bereit. Die Kosten- und Leistungsrechnung ermöglicht eine differenzierte Betrachtungsweise von Produkten und auch von Kostenstellen. Sie ist besonders geeignet, die sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung der Gemeinde zu fördern und ist für eine effiziente Verwaltungssteuerung unverzichtbar.

1. Zu Absatz 1:

Die Regelung gibt den Gemeinden die Befugnis, die Kosten- und Leistungsrechnung nach ihren Bedürfnissen zu führen. Die Gemeinde entscheidet danach eigenverantwortlich über den Umfang und die weitere Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung. Die Regelung stärkt die Selbstverwaltung der Gemeinde und entspricht insoweit der Auffassung der Länder.

Zwischen der Finanzbuchhaltung und der Kosten- und Leistungsrechnung bestehen enge Wechselbeziehungen. Die Finanzbuchhaltung eines Betriebes zeichnet die Aufwandsarten (Löhne, Gehälter, Material usw.) auf, verteilt sie aber nicht auf einzelne Produkte (Kostenträger). Die KLR beinhaltet dagegen i.d.R. eine Betriebsabrechnung sowie eine Selbstkostenrechnung zum Zweck der Planung, Steuerung und Kontrolle des wirtschaftlichen Geschehens.

2. Zu Absatz 2:

Die Vorschrift weist die Befugnis, die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung zu regeln, der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu. Die örtlichen Bestimmungen sind dem Rat vorzulegen. Bei der Ausgestaltung hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister einen großen Entscheidungsspielraum. Er kann den Blick auf einzelne Bereiche (Kostenstellen) oder auf einzelne Produkte (Kostenträger) richten, den Erfassungszeitraum und die geeigneten Verrechnungsverfahren (Ist-Kosten- und Plankosten-Rechnung, Vollkosten- oder Teilkostenrechnung) auswählen. Wie differenziert die Kosten- und Leistungsrechnung von der

einer Gemeinde eingesetzt wird, muss diese unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse selbst festlegen.

§ 19

Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

- (1) Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.
- (2) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.
- (3) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne nach der Höhe der dort ausgewiesenen Personalaufwendungen aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.

Zu § 19:

1. Zu Absatz 1:

Das NKF beinhaltet - wie die Kameralistik – das Bruttoprinzip (vgl. § 11). Die Regelung erlaubt davon eine Abweichung. Sie trägt damit dem Umstand der Praxis Rechnung, dass bei den genannten Ertragsarten regelmäßig nachträgliche Berücksichtigungen zu erwarten sind. Handelt es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten, so werden Erstattungen von zuviel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet oder müssen zurückgezahlt werden. Dies könnte bei einer Brutto-Veranschlagung zu erheblicher Verwaltungsarbeit führen. Der Gemeinde soll deshalb mit dieser Vorschrift ein einfacherer Weg eröffnet werden. Für den Ausweis im Haushaltsplan bedeutet dies, dass nur der voraussichtliche Nettobetrag anzugeben ist, der nach Abzug der vorhersehbaren Rückzahlungen als voraussichtlicher Ertrag verbleibt.

2. Zu Absatz 2:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik erfordert keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über den Ausweis von Leistungen für das Personal im Haushaltsplan, denn wie bisher bildet der Stellenplan dafür die Grundlage. Daher wird die Regelung übernommen, die Veranschlagung habe sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen zu richten (Satz 1).

Der Satz 2 erlaubt die zentrale Veranschlagung der Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden. Die Regelung berücksichtigt den Umstand, dass nach der Art des Beschäftigungsverhältnisses (Beschäftigte in der Probe- oder Ausbildungszeit, Aushilfskräfte) eine zentrale Veranschlagung sachgerechter ist als die Zuordnung zu einem Produktbereich, in dem diese Beschäftigten letztlich im Rahmen der laufenden Probe- oder Ausbildungszeit bzw. als Aushilfskräfte nicht dauerhaft eingesetzt sind.

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschrift eröffnet zwei verschiedene Veranschlagungsmöglichkeiten für die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen. Bei den Leistungen für das ausgeschiedene Personal handelt es sich um Aufwendungen, die ihren Ursprung in der gesamten Tätigkeit des Empfängers während seiner beruflichen Tätigkeit in der gemeindlichen Verwaltung haben. Deshalb ist es in der Regel nicht sachgerecht, diese Lasten allein dem Produktbereich zuzuordnen, in dem der Betroffene zuletzt eingesetzt war.

Um den vollständigen Ressourcenverbrauch verursachungsgerecht abzubilden, müssen diese Aufwendungen aber im Haushaltsplan enthalten sein. Die Aufteilung auf die Teilpläne nach dem Schlüssel der dort ausgewiesenen Personalaufwendungen folgt dem Gedanken, dass der Versorgungsaufwand eine „Fortführung“

der Personalaufwendungen darstellt, zumal auch zukünftig in den Produktbereichen die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen zu erwirtschaften und in den entsprechenden Teilplänen auszuweisen sind. Dies wird regelmäßig die sachgerechte Veranschlagung sein.

Als zweite Möglichkeit ist die zentrale Veranschlagung im Haushaltsplan zugelassen. Insbesondere bei der Veranschlagung von Beihilfeaufwendungen könnte sich aus organisatorischen Gründen eine Aufteilung auf die Teilpläne verbieten.

Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

Die nicht vom Rechnungsstil geprägten Vorschriften dieses Abschnittes über die Bewirtschaftung und Überwachung von Ermächtigungen (§ 23), die haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 24), die Vergabe von Aufträgen (§ 31), über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde (§ 32) sind lediglich redaktionell angepasst worden.

Die mit der Budgetierung verbundene Stärkung (Dezentralisierung) der Ressourcenverantwortung in der Gemeinde hat jedoch keine Einschränkung des Budgetrechts des Rates zur Folge. Vielmehr soll die Neuregelung über die Bildung von Budgets (§ 21) von den Gemeinden zum Anlass genommen werden, mehrmals jährlich (d.h. mindestens zweimal) über die Unterrichtungspflicht nach § 24 Abs. 2 hinaus, den Rat über die Erreichung der Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten. Der Rat bestimmt danach selbst, spätestens mit seinem Beschluss über die Haushaltssatzung, über Inhalt und Umfang und Ziele der Haushaltsbewirtschaftung im neuen Haushaltsjahr.

§ 20 Grundsatz der Gesamtdeckung

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

1. die Erträge insgesamt zur Deckung der Aufwendungen,
2. die Einzahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit,
3. die Zahlungsüberschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit und die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sowie die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit.

Zu § 20:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine Veränderung des Grundsatzes der Gesamtdeckung, sondern nur eine redaktionelle Anpassung dieser Vorschrift erfordert. Aus dem Gebot des Haushaltsausgleichs nach § 75 Abs. 2 der Gemeindeordnung ergibt sich, dass zukünftig alle Erträge den Aufwendungen gegenüber gestellt werden. Damit ist die Gesamtsumme der Erträge zur „Deckung“ der Gesamtsumme der Aufwendungen bestimmt (Gesamtdeckung), denn es ist nicht grundsätzlich zulässig, bestimmte Erträge oder Einzahlungen bestimmten Aufwendungen oder Auszahlungen gegenüberzustellen. So muss z.B. ein Ertrag aus einer Vermögensveräußerung (Betrag über dem Buchwert des Vermögensgegenstandes) nicht wieder dem gleichen Produktbereich zu gute kommen, dem vorher der Vermögensgegenstand zugeordnet war. Auch können Überschüsse eines Vorhabens ohne weiteres mit Fehlbeträgen einer anderen Maßnahme verrechnet werden, ohne ein vorheriges umständliches Verfahren einleiten zu müssen. Das gilt auch, wenn Zuweisungen nicht wie geplant gewährt werden, denn dann kann dieser Einnahmeverlust durch andere Einnahme aufgefangen werden, bevor z.B. eine zusätzliche Kreditaufnahme in Betracht kommt. Die Gesamtdeckung gilt jedoch nur soweit, wie in der Gemeindehaushaltsverordnung nichts anderes bestimmt ist, z.B. in § 21. Wegen der neuen Bestandteile des gemeindlichen Haushalts muss die Gesamtdeckung jedoch differenziert betrachtet und geregelt werden.

Zu Nummer 1:

Für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung gilt, dass die Erträge insgesamt zur Deckung der Aufwendungen dienen. Auch wenn nach § 2 sowohl bei der Planung als auch in der Rechnung eine Trennung in ordentliche Erträge und Aufwendungen und außerordentliche Erträge und Aufwendungen vorzunehmen ist, wird dadurch das Prinzip der Gesamtdeckung nicht beeinträchtigt, denn diese Trennung soll außerordentliche Vorgänge transparent machen. Durch die Gesamtdeckung wird erreicht, dass die Erträge zur Deckung der Aufwendungen herangezogen werden. Das bedeutet, es ist grundsätzlich nicht zulässig, bestimmte Erträge auf bestimmte Aufwendungen festzulegen, denn es muss eine flexible Ertragsverwendung möglich bleiben. Dabei kann es durchaus Erträge geben, die zweckgebunden zu verwenden sind. Dies ist kein Widerspruch zur Grundregel, da diese Zweckbindung i.d.R. nicht haushaltsrechtlich, sondern durch den Zuwendungsgeber bestimmt wird, und daher der Nachweis der entsprechenden sachgerechten Verwendung nicht allein durch den Haushalt, sondern vorrangig durch einen gesonderten Nachweis erfolgen muss.

Zu Nummer 2:

Für den Finanzplan und die Finanzrechnung gilt, dass die Einzahlungen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen dienen. Damit wird dem Gebot in § 75 Abs. 6: „Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen“ Rechnung getragen. Jedoch ist entsprechend der Ausgestaltung des Finanzplans und der Finanzrechnung ein Stufensystem der Gesamtdeckung in diesem Haushaltsteil eingeführt worden. Die Gesamtdeckung besteht zuerst bei den Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, d.h. die Einzahlungen müssen die Auszahlungen in diesem Bereich decken. Die Überschüsse daraus fließen in die Gesamtdeckung der Zahlungen für Investitionen ein, einschließlich der Zahlungen aus Krediten für Investitionen.

Zu Nummer 3:

Würde durch die Vorschrift kein Stufensystem bei der Gesamtdeckung von Einzahlungen und Auszahlungen zu Gunsten der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit eingeführt, könnten einerseits Kredite zur Deckung von Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit herangezogen und andererseits die Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit nicht der Deckung von Auszahlungen für die Investitionstätigkeit dienen. Eine strikte Trennung zwischen den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit, vergleichbar mit der im kameralen System bestehenden Trennung des Haushalts in einen Verwaltungshaushalt und einen Vermögenshaushalt (vgl. § 1 GemHVO – a.F. -) ist mit dem neuen Haushaltsrecht nicht in Einklang zu bringen. Die Gesamtschau über die Liquidität der Gemeinde erfordert gleichwohl eine Zusammenführung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit mit den Zahlungen der Investitionstätigkeit. Unter Berücksichtigung der erforderlichen Sicherstellung der Finanzierung der Investitionen (§ 75 Abs. 6 GO), zu der auch Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit beitragen sollen, sowie wegen der Begrenzung der Kreditaufnahme für Auszahlungen für Investitionen, ist daher das in der Vorschrift enthaltene Stufensystem konzipiert worden. Dies war auch erforderlich, weil jeder Geschäftsvorfall der Gemeinde, der zu einer eingehenden oder einer zu leistenden Zahlung führt, eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirkt. Erst durch die Zusammenführung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit lässt sich daraus der Liquiditätsstatus der Gemeinde ermitteln.

§ 21

Bildung von Budgets

(1) Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. In den Budgets ist die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich. Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.

(2) Es kann bestimmt werden, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. Das Gleiche gilt für

Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen für Investitionen. Die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen.

(3) Die Bewirtschaftung der Budgets darf nicht zu einer Minderung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 führen.

Zu § 21:

Das Neue Kommunale Finanzmanagement beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung. Die Regelung erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument an.

Unter Budgetierung wird verstanden, den Fachbereichen oder Ämtern in der gemeindlichen Verwaltung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen. Dieses Verständnis von Budgetierung ist gekoppelt an Organisationseinheiten mit eindeutiger Festlegung von Verantwortlichkeiten. Das Haushaltsrecht stellt dazu Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets ermöglichen.

Zwei Möglichkeiten stehen den Gemeinden für ihre Budgetierung zur Verfügung:

1. Budgetierung von Teilplänen: Die zur Verfügung stehenden Ressourcen stellen in Verbindung mit den gemeindlichen Leistungen und den Vereinbarungen mit dem Rat den Handlungsrahmen der Verwaltung dar. Dieser Handlungsrahmen wird im Haushaltsplan, untergliedert in Teilpläne, dargestellt. Die Budgets werden zwischen Verwaltung und Rat vereinbart und vom Rat beschlossen. Die Planung und Bewirtschaftung richtet sich bei der Budgetierung von Produktbereichen im Haushaltsplan nach den Produkten/Leistungen, die in einem Produktbereich erbracht werden. Es werden Budgets für Produktbereiche gebildet, unabhängig davon, welche Organisationseinheiten die Leistungen erbringen. Die Verantwortlichen für den Produktbereich sind durch die Gemeinde zu bestimmen.

2. Budgetierung von Organisationseinheiten: Innerhalb der Verwaltung können die zwischen Rat und Verwaltung geschlossenen Vereinbarungen auf Grundlage der gemeindlichen Leistungen und der zur Verfügung stehenden Ressourcen von den Produktbereichen auf die Organisationseinheiten übertragen werden. Die Art und Weise der Bildung der Budgets innerhalb der Verwaltung obliegt dabei der Gemeinde, der dadurch ein individueller Gestaltungsspielraum eröffnet wird.

Die Bildung von Budgets auf der Grundlage von Teilplänen (produktorientiert oder organisatorisch) lässt auch zu, dass Budgets teilplanübergreifend gebildet werden. Es kann nach den örtlichen Verhältnissen erforderlich sein, für bestimmte Aufgaben oder Bereiche eine zentrale Bewirtschaftung festzulegen. Hat die Gemeinde eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt, kann diese die Budgetbildung steuern.

In den gebildeten Budgets ist jeweils die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für die Haushaltsführung verbindlich (Satz 2). Die im Budget enthaltenen Einzelpositionen bleiben jedoch insoweit bedeutsam, als ein Budget, das z.B. aus Personal- und Sachaufwand gebildet wurde, nicht für andere Aufwandsarten, z.B. Transferaufwand, eingesetzt werden darf. Von der Gemeinde sind dazu eigenverantwortlich entsprechende Bewirtschaftungsregeln bzw. Bewirtschaftungsvorbehalte festzulegen. Auch für Ein- und Auszahlungen für Investitionen können Budgets gebildet werden.

1. Zu Absatz 1:

Nach dieser Vorschrift kann die Gemeinde die Budgetierung in ihrem Haushalt frei gestalten. Für sie soll durch das Haushaltsrecht nur ein Rahmen geschaffen und auf eine detaillierte Normierung verzichtet werden. Dies trägt der Tatsache Rechnung, dass sich Ziele und örtliche Gegebenheiten der Gemeinden stark unterscheiden und es deshalb keine einheitliche Budgetierung geben kann.

2. Zu Absatz 2:

Die Gemeinde legt eigenverantwortlich die Regeln zur Bewirtschaftung der Budgets fest. Dazu kann die Gemeinde bestimmen, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge entsprechende Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern (Satz 1). Entsprechendes kann sie bestimmen, wenn sie Budgets für die Investitionstätigkeit bildet (Satz 2). Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde nicht, diese Regelungen im Rahmen der Budgetierung stets anzuwenden.

Auch wenn diese Regelung im Zusammenhang mit der Budgetierung im gemeindlichen Haushalt steht, kann es örtlich erforderlich sein, auch ohne Budgetierung eine solche Regelung zu treffen, um einen bestimmten Aufgabenbereich zur effizienten Aufgabenerfüllung anzuhalten, d.h. ihm zu gewähren, dass er bei einer Verbesserung der Ertragslage einen bestimmten Anteil der Mehrerträge für zusätzliche Aufwendungen einsetzen kann. Bei einer solchen Festlegung ist aber immer auch die aktuelle Haushaltslage zu berücksichtigen, denn es kann notwendig sein, alle Mehrerträge für den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich einzusetzen. Eine örtliche Festlegung, Mehrerträge für bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen zu verwenden, ist daher nur vertretbar, wenn diese auf Einzelfälle beschränkt bleibt.

Dagegen ist die Festlegung durch die Gemeinde, dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern, als eine der möglichen Vorsorgemaßnahmen, um den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich zu erreichen, jederzeit vertretbar. Damit wird deutlich, dass bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans besondere Situationen im neuen Haushaltsjahr erwartet werden, die negative Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft haben können. Damit soll einer besonderen Situation der Gemeinde Rechnung getragen werden, denn ansonsten käme bei einer solchen Haushaltslage auch die haushaltswirtschaftliche Sperre nach § 24 in Betracht. Die getroffene Festlegung, dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern, fordert daher die einzelnen Fachbereiche bei der Bewirtschaftung des Haushaltsplans und bildet die erste Stufe einer Beschränkung. Diese Beschränkung kann mit Hilfe der haushaltswirtschaftlichen Sperre verschärft werden, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen wesentlich anders verläuft als geplant.

Die Möglichkeit für die Gemeinde, Ermächtigungen für Aufwendungen oder Auszahlungen zu erhöhen, führt dazu, dass die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen außerhalb des Haushaltsplans, also überplanmäßig oder außerplanmäßig geleistet werden. Weil die Überschreitung der Haushaltspositionen durch die Mehrerträge oder Mehreinzahlungen gedeckt sind, ist es gerechtfertigt zu bestimmen, dass die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen gelten (Satz 3). Gleichwohl verändern sie die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Durch die gesetzliche Bestimmung, dass diese nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen anzusehen sind, stellen sie keine Veränderung im Rechtssinne dar. Entsprechend sind sie in der Ergebnisrechnung oder Finanzrechnung nicht unter dem fortgeschriebenen Planansatz mit zu erfassen. Die zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen können aber im Plan-/Ist-Vergleich gesondert angegeben werden.

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschrift bestimmt die Grenze der Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde bei der Bildung von Budgets. Es muss bei der Bildung der Budgets aus Erträgen und Aufwendungen gewährleistet werden, dass die Bewirtschaftung dieser Budgets nicht zu einer Minderung des Saldos in der Finanzrechnung führt. Bei der Budgetierung ist deshalb die notwendige Verknüpfung zwischen Aufwendungen und Auszahlungen herzustellen.

§ 22

Ermächtigungsübertragung

(1) Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar und bleiben bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres verfügbar. Werden sie übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.

(2) Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar; bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des

Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.

(3) Sind Erträge oder Einzahlungen auf Grund rechtlicher Verpflichtungen zweckgebunden, bleiben die entsprechenden Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen bis zur Erfüllung des Zwecks und die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar.

(4) Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. Die Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) gesondert anzugeben.

Zu § 22:

Für die Veranschlagung im Haushaltsplan gilt nach § 79 der Grundsatz der Jährlichkeit. Der Haushaltsplan hat danach im Ergebnisplan die im Haushaltsjahr durch die Erfüllung der Aufgaben entstehenden Aufwendungen und entsprechend im Finanzplan die zu leistenden Auszahlungen auszuweisen. Mit dem Ende des Haushaltsjahres entfällt die Ermächtigung, aus den Haushaltspositionen heraus noch Aufwendungen entstehen zu lassen oder Auszahlungen zu leisten. Die Ermächtigungsübertragung durchbricht den Grundsatz dieser zeitlichen Bindung.

Es lässt sich nämlich bei der Aufstellung des Haushaltsplans nicht immer mit Gewissheit übersehen, ob die veranschlagten Ermächtigungen für Vorhaben, die sich über das Haushaltsjahr hinaus erstrecken, bis zum Ende des Haushaltsjahres wie geplant in Anspruch genommen werden können. Die zügige Durchführung solcher Vorhaben könnte gefährdet werden, wenn zur weiteren Inanspruchnahme der Ermächtigungen diese erst neu im Haushaltsplan veranschlagt werden müssten. Dies würde insbesondere dann zu Schwierigkeiten führen, wenn die Verzögerung sich erst zum Ende des Haushaltsjahres herausstellt; zu einem Zeitpunkt, zu dem üblicher Weise der Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr schon feststeht oder kurz vor der Verabschiedung steht. Die Ermächtigungsübertragung gibt die Möglichkeit, einen unwirtschaftlichen Gebrauch der Ermächtigungen im Haushaltsplan zu vermeiden und sie entsprechend dem tatsächlichen Bedarf in Anspruch zu nehmen.

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs haben keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über die Übertragbarkeit erfordert. Sie sind daher grundsätzlich übernommen und redaktionell angepasst worden.

1. Zu Absatz 1:

Wie bisher wird die Übertragbarkeit von Ermächtigungen im Rahmen einer wirtschaftlichen Haushaltsführung vorgesehen, weil am Ende des Haushaltsjahres oft festgestellt wird, dass die Ansätze nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden sind, der Rest aber noch im nächsten Haushaltsjahr benötigt wird. Daher sind alle Ergebnis- und Finanzpositionen grundsätzlich übertragbar. Es bedarf jedoch - wie bisher - keiner besonderen Erklärung der Übertragbarkeit im Rahmen des Haushaltsplans. Grundlage dafür ist die in Satz 1 der Vorschrift enthaltene fast unveränderte Regelung.

Dazu wird klargestellt, dass die übertragenen Ermächtigungen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres erhöhen (Satz 2). Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik erfordert zudem eine Regelung über die bilanztechnische Abwicklung der Übertragungen. Diese ist in den weiteren Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten enthalten (§ 43 Abs. 3) und wird dort erläutert.

Anders als in der Kameralistik führt die Übertragung von Ermächtigungen im NKF dazu, dass dies zu Lasten des Haushalts des Folgejahres erfolgt, d.h. die Ermächtigungsübertragung führt zu einer unmittelbaren Veränderung der beschlossenen Haushaltspositionen im Ergebnisplan bzw. im Finanzplan und zur wirtschaftlichen Belastung des Folgejahres. Dies erfordert wegen des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs, dass bei der Übertragung

eine entsprechende „Deckung“ der künftigen und die Haushaltspositionen erhöhenden Aufwendungen geschaffen wird. Diesem Zweck dient die für diesen Fall vorgesehene Deckungsrücklage nach § 43 Abs. 3.

Werden Ermächtigungen für zahlungswirksame Aufwendungen, z.B. aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, übertragen, besteht ein unmittelbarer Zusammenhang mit den entsprechenden Haushaltspositionen im Finanzplan, die entsprechend dieser vorgenommenen Übertragung verändert, d.h. auch übertragen werden. Daraus entsteht die Pflicht zur Feststellung der finanzwirksamen Auswirkungen, aber auch zur Anpassung der Liquiditätsplanung unter Beachtung der neuen Fälligkeiten. Diese Pflichten entstehen insbesondere aber dann, wenn eine Übertragung von Auszahlungen für Investitionen vorgenommen wird.

Die Ausrichtung auf die Zukunft bedingt zudem, für solche Sachverhalte nicht mehr den Terminus „Haushaltsreste“ zu verwenden. Der Haushalt des abgelaufenen Jahres wird vollständig abgeschlossen und im Folgejahr findet durch die Übertragbarkeit keine Abwicklung von Vorgängen mehr statt, die das vergangene Jahr belasten. Die bisherige Bildung von Haushaltsausgabenresten ist entbehrlich geworden und nicht mehr zulässig.

2. Zu Absatz 2:

Die Voraussetzungen für Ermächtigungsübertragungen von Auszahlungen für Investitionen werden durch diese Vorschrift näher bestimmt. Die darin genannte Frist ist der bisherigen Vorschrift entnommen. Auch wenn die Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben, bedeutet dies, dass ganz oder teilweise nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen in das Folgejahr übernommen, d.h. übertragen, werden müssen. Nur dieses Verfahren stellt sicher, dass die dann für die im Folgejahr erforderlichen Auszahlungen für Investitionen auch Liquidität eingeplant und verfügbar gemacht wird. Wie oben ausgeführt, bedingt die Ausrichtung auf die Zukunft, für solche Sachverhalte nicht mehr den Terminus „Haushaltsreste“ zu verwenden. Damit ist auch bei den Auszahlungen für Investitionen eine Bildung von Haushaltsausgabenresten wie im kameralistischen Rechnungswesen entbehrlich geworden und nicht mehr zulässig.

Neu hinzugekommen ist eine zeitliche Befristung, nach der in den Fällen, in denen veranschlagte Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen werden konnten, die Ermächtigungen nur bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgendem Jahr verfügbar bleiben. Diese Regelung ist eingeführt worden, um dem Budgetrecht des Rates Rechnung zu tragen, denn es ist angemessen und geboten, bei einer längeren Verzögerung der Umsetzung vorgesehener Investitionen, eine neue Bereitstellung von Haushaltsmitteln für diese Investitionen zu verlangen.

3. Zu Absatz 3:

Die nähere Bestimmung, dass Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen bis zur Erfüllung des Zwecks und die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben, berücksichtigt, dass der Gemeinde vielfach Zuwendungen von Dritten, insbesondere für Investitionen zufließen. Da diese Erträge oder Einzahlungen als Haushaltsmittel nur für den vorgesehenen Zweck zu verwenden sind, dürfen darauf beruhende zweckbezogene Aufwendungen oder Auszahlungen abweichend von der Jährlichkeit des Haushaltsplans geleistet werden.

4. Zu Absatz 4:

Vorgesehene Ermächtigungsübertragungen erfolgen im Jahresabschluss. Sie belasten wirtschaftlich jedoch – anderes als bisher in der Kameralistik – zukünftig das neue Haushaltsjahr. Bei einer Übertragung führen sie daher zu Erhöhungen der Haushaltspositionen des vom Rat beschlossenen Haushaltsplans, die als Planfortschreibung bezeichnet wird. Die Planfortschreibung wird dabei als Veränderung der ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen bezeichnet, die auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen vorgenommen wird. Dazu zählen auch die vorgenommenen Übertragungen.

Da der Jahresabschluss aber vom Rat erst im Laufe des neuen Haushaltsjahres festgestellt wird, also in einem Zeitraum, in dem die übertragenen Ermächtigungen üblicherweise bereits in Anspruch genommen werden sollen, darf dies wegen des Budgetrechtes des Rates, nicht ohne dessen Kenntnis erfolgen. Deshalb verpflichtet die Vorschrift die Gemeinde, vor den Inanspruchnahme der Übertragungen den Rat darüber in Kenntnis zu setzen und wegen der Auswirkungen auf den Haushaltsplan des Folgejahres, dies im Jahresabschluss gesondert anzugeben.

§ 23

Bewirtschaftung und Überwachung

(1) Die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. Die Inanspruchnahme ist zu überwachen. Das Gleiche gilt für Verpflichtungsermächtigungen. Bei Ermächtigungen für Investitionen muss die rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel gesichert sein. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

(2) Die für die Bewirtschaftung festgelegten Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen sind, soweit sie bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans feststehen, im Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung auszuweisen.

(3) Durch geeignete Maßnahmen ist sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden.

(4) Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche in geringer Höhe geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. Mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

Zu § 23:

1. Zu den Absätzen 1 bis 3:

Das Einführung des NKF hat keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über die Bewirtschaftung und Überwachung des gemeindlichen Haushalts erfordert. Die Regelungen in Absatz 1 sichern den wirtschaftlichen und sparsamen Umgang mit den verfügbaren Haushaltsmitteln. Absatz 2 gewährleistet die erforderliche Transparenz bei der Aufstellung des Haushaltsplans. Die Regelungen in Absatz 3 sichern – wie diejenigen des Absatzes 1 – die wirtschaftliche und sparsame Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

2. Zu Absatz 4:

Die Regelung erlaubt es der Gemeinde, auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe zu verzichten, wenn dies aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen geboten ist. Die Regelung durchbricht nicht die Grundsätze wirtschaftlicher und sparsamer Haushaltsführung. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass in der Praxis die Verfolgung und Durchsetzung eines Zahlungsanspruches die Höhe des Anspruchs übersteigen können. Anders als bei der bisherigen Vorschrift wird auf die Vorgabe eines starren Mindestbetrages verzichtet. Dies stärkt die Eigenverantwortung der Gemeinde. Es erlaubt ihr, die Verfolgung ihrer Ansprüche konsequenter als bisher nach dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit auszurichten.

§ 24

Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht

(1) Wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, kann die Kämmerin oder der Kämmerer, wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, die Bürgermeisterin oder

der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren. § 81 Abs. 4 der Gemeindeordnung bleibt unberührt.

(2) Der Rat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn nach Absatz 1 Satz 1 eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen worden ist oder wenn sich abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich gefährdet ist oder dass sich die Investitionsauszahlungen einer Einzelmaßnahme nach § 4 Abs. 4 nicht nur geringfügig erhöhen.

Zu § 24:

Die haushaltswirtschaftliche Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs erfordern keine umfassende Änderung der Vorschriften über die haushaltswirtschaftliche Sperre und die Pflicht zur unverzüglichen Unterrichtung des Rates beim Vorliegen bestimmter Fälle, die als wichtige Gemeindeangelegenheiten zu bewerten sind. Die bisherigen Vorschriften sind an den neuen Rechnungsstil angepasst.

1. Zu Absatz 1:

Die haushaltswirtschaftliche Sperre soll besonderen Situationen Rechnung tragen. Sie kommt in Betracht, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen anders verläuft als es bei der Verabschiedung des Haushaltsplans angenommen wurde. Die Erforderlichkeit dieser Sperre ist im Wesentlichen unter dem Gesichtspunkt des Haushaltsausgleichs zu betrachten. Sie wird vor allem dann in Frage kommen, wenn sich im Laufe des Haushaltsjahres zeigt, dass im Jahresabschluss ein Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung bzw. ein negativer Saldo in der Finanzrechnung zu erwarten sind. Die haushaltswirtschaftliche Sperre ist zudem nicht nur für den Ausgleich des laufenden Haushalts, sondern auch für den Ausgleich künftiger Haushaltsjahre wichtig. Dies zeigt sich in der Ermächtigung, auch Verpflichtungsermächtigungen sperren zu können, d.h. das Eingehen von Verpflichtungen, die zu künftigen finanziellen Leistungen der Gemeinde führen, zunächst zu unterbinden.

Das Recht, eine solche haushaltswirtschaftliche Sperre auszusprechen, ist gesetzlich der Kämmerin oder dem Kämmerer, die oder der für das Finanzwesen der Gemeinde zuständig ist, zugeordnet, jedoch mit der ergänzenden gesetzlichen Festlegung „wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister“. Dadurch wird das Recht zur Sperrung der Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen als eine organgleiche Handlung bewertet. Diese Entscheidungsbefugnis darf daher nur von einem Kämmerer ausgeübt werden, der bestellt worden ist. Dies ist immer bei einem Beigeordneten, der nach § 71 Abs. 4 der Gemeindeordnung zum Kämmerer bestellt ist, der Fall.

Nach § 71 Abs. 4 der Gemeindeordnung (GO) besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen. In den übrigen Gemeinden kann ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch Gesetz zugewiesen sind. Ist der Kämmerer beauftragt, hat dieser, bedingt durch die in den Vorschriften des § 83 GO und des § 24 GemHVO enthaltene Regelung „soweit er nicht bestellt ist“, nicht die darin ausgewiesenen Rechte. Diese stehen nur einem bestellten Kämmerer zu.

Auch zukünftig ist es - wie bisher - haushaltsrechtlich gesehen sachgerecht und vertretbar, eine qualitative Unterscheidung bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten durch Kämmerer vorzunehmen, und ggf. nur den Bürgermeister die o.a. organgleichen Rechte ausüben zu lassen. Die Tätigkeit des Kämmerers im Rahmen seiner Beauftragung durch den Bürgermeister kann für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Dies ist unter örtlichen Gesichtspunkten abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters ist dem Rat zur Kenntnis zu geben (vgl. auch Erläuterungen zu den §§ 70 und 83 der Gemeindeordnung).

2. Zu Absatz 2:

Nach § 62 Abs. 4 der Gemeindeordnung hat der Bürgermeister den Rat über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten. Diese Vorschrift wird durch den Absatz 2 erweitert. Für den Bereich

der kommunalen Haushaltswirtschaft werden drei im Einzelnen abgegrenzte Fälle der Pflicht zur Unterrichtung des Rates benannt. Darüber hinaus besteht auch für andere Fälle im Bereich der kommunalen Haushaltswirtschaft eine Unterrichtungspflicht, wenn sie als wichtige Gemeindeangelegenheit im Sinne der o.a. Vorschrift anzusehen sind.

§ 25 Vergabe von Aufträgen

(1) Der Vergabe von Aufträgen muss eine öffentliche Ausschreibung vorausgehen, sofern nicht die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe rechtfertigen.

(2) Bei der Vergabe von Aufträgen in einer finanziellen Größenordnung unterhalb der durch die Europäische Union festgelegten Schwellenwerte sind die Vergabebestimmungen anzuwenden, die das Innenministerium bekannt gibt.

Zu § 25:

Diese Vorschrift beinhaltet die Ausschreibungspflicht eines öffentlichen Auftrages vor dessen Vergabe, sofern nicht Ausnahmetatbestände vorliegen. Die grundsätzliche Verpflichtung zur öffentlichen Ausschreibung von Vergaben soll sicherstellen, dass die Angebote der in Frage kommenden Unternehmen im Leistungswettbewerb mit den Mitunternehmen zustande kommen, so dass die Gemeinde in die Lage versetzt wird, unter Ausnutzung aller Chancen am Markt das für sie wirtschaftlich günstigste Angebot zu erzielen.

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs erfordern keine Änderung der Vorschriften über die Vergabe von Aufträgen. Sie sind unverändert übernommen worden. Daher wird für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift auf die vorhandene Literatur sowie auf die dazu ergangenen Erlasse verwiesen.

§ 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass

(1) Ansprüche dürfen ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzinsen.

(2) Ansprüche dürfen niedergeschlagen werden, wenn feststeht, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zur Höhe des Anspruchs stehen.

(3) Ansprüche dürfen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. Das Gleiche gilt für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen.

Zu § 26:

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs erfordern jedoch keine Änderung der Vorschriften über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde. Sie sind unverändert übernommen worden. Wie bisher sind Stundungen, Niederschlagungen und Erlasse von Ansprüchen erforderliche Maßnahmen der Ausführung des jährlichen Haushaltsplans, die in die Zuständigkeit der kommunalen Verwaltung fallen. Die Erteilung der Befugnis, eine Stundung, eine Niederschlagung und einen Erlass von Ansprüchen zu gewähren, soll daher vom Bürgermeister im Rahmen seiner Organisationsgewalt geregelt werden.

Bei der Stundung von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich um das Aufschieben von Zahlungsterminen. Obwohl dann vielfach auf Grund der Stundung der Ertrag nicht mehr im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens liquiditätsmäßig zu realisieren ist, bleibt es bei der vorgenommenen wirtschaftlichen Zuordnung zum Haushaltsjahr. Die Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen stellt die Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs dar. Der zu Grunde liegende Ertrag, der dem Jahr des wirtschaftlichen Entstehens zugeordnet ist, darf dann jedoch nicht „abgesetzt“ werden. Vielmehr muss die erforderliche Änderung des Ergebnisses durch eine Wertberichtigung vorgenommen werden. Dies gilt sowohl bei einer befristeten als auch bei einer unbefristeten Niederschlagung. Beim Erlass von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich um den Verzicht eines Anspruches durch die Gemeinde. Hier muss wie bei der Niederschlagung eine Wertberichtigung vorgenommen werden.

Die Vorschriften über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen sind auch unter dem Aspekt des § 23 Abs. 3 zu sehen, wonach sicherzustellen ist, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden. Sie stehen auch mit § 31 Abs. 3 in Verbindung, nach dem, wenn es der Verwaltungsvereinfachung dient und eine ordnungsgemäße Erledigung gewährleistet ist, die Beschäftigten, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden können.

Es wird - wie bisher - den Gemeinden empfohlen, nähere Einzelheiten über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde örtlich zu regeln. Dabei ist zu beachten, dass die in anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen getroffenen Regelungen über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde unberührt bleiben. Dies gilt insbesondere für die öffentlichen Abgaben.

Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

Ein wesentlicher Bestandteil des neuen kommunalen doppelten Rechnungswesens ist die enge Verknüpfung der neuen Finanzbuchhaltung, in der Buchführung und die Zahlungsabwicklung erfolgen, mit der übrigen Haushaltswirtschaft. Daher werden die erforderlichen Regelungen in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert. Ein eigenständiges Regelwerk - wie bisher die Gemeindekassenverordnung - ist, auch wegen des Gebotes, die Landesvorschriften für Gemeinden auf das erforderliche Maß zu verringern, entbehrlich. Die bisherigen Regelungen sind gestrafft und an die Erfordernisse angepasst.

Geregelt werden die Grundsätze zur Buchführung (§ 27), die Zahlungsabwicklung (§ 30), die erforderlichen Rahmenbestimmungen für die Sicherheitsstandards bei der Erledigung der Finanzbuchhaltung (§ 31) sowie die Inventur (§§ 28 und 29). Anders als nach der bisherigen Gemeindekassenverordnung beschränken sich die Vorschriften darauf, die unabweisbaren Anforderungen festzusetzen und überlassen die nähere Ausgestaltung der Eigenverantwortung der Gemeinde. Dies stärkt die Selbstverwaltung der Gemeinde und erlaubt eine auf die örtlichen Verhältnisse zugeschnittene wirtschaftliche Aufgabenerledigung.

§ 27 Buchführung

(1) Alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage sind nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Bücher müssen Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen.

(2) Die Eintragungen in die Bücher müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, so dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind. Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(3) Den Buchungen sind Belege, durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen zu erbringen ist, zu Grunde zu legen (begründende Unterlagen). Die

Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen.

(4) Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

(5) Bei der Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme sichergestellt werden, dass

1. fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren eingesetzt werden,
2. die Daten vollständig und richtig erfasst, eingegeben, verarbeitet und ausgegeben werden,
3. nachvollziehbar dokumentiert ist, wer, wann, welche Daten eingegeben oder verändert hat,
4. in das automatisierte Verfahren nicht unbefugt eingegriffen werden kann,
5. die gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt verändert werden können,
6. die gespeicherten Daten bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfristen jederzeit in angemessener Frist lesbar und maschinell auswertbar sind,
7. Berichtigungen der Bücher protokolliert und die Protokolle wie Belege aufbewahrt werden,
8. elektronische Signaturen mindestens während der Dauer der Aufbewahrungsfristen nachprüfbar sind,
9. die Unterlagen, die für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen sowie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs erforderlich sind, einschließlich eines Verzeichnisses über den Aufbau der Datensätze und die Dokumentation der eingesetzten Programme und Verfahren bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist verfügbar bleiben; § 58 bleibt unberührt,
10. die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgegrenzt wird.

(6) Für durchlaufende Finanzmittel sowie andere haushaltsfremde Vorgänge sind gesonderte Nachweise zu führen.

(7) Der Buchführung ist der vom Innenministerium bekannt gegebene Kontenrahmen zu Grunde zu legen. Der Kontenrahmen kann bei Bedarf ergänzt werden. Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

Zu § 27:

Durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und des kaufmännischen Rechnungsstils der doppelten Buchführung im gemeindlichen Haushaltsrecht ergibt sich die Notwendigkeit, die bisherigen Regelungen für die Buchführung zu einer aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommenen Buchführung innerhalb der Finanzbuchhaltung weiterzuentwickeln. In der künftigen Finanzbuchhaltung werden alle Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Kapitalverhältnisse der Gemeinde durch die Buchführung erfasst. Sie hat das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für den Ergebnisplan und den Finanzplan bzw. für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bildet. Daher sind zur Buchführung Umfang, Form und Inhalt in Grundsätzen bestimmt worden.

Die Buchführung ist eine jahresbezogene Rechnung auf der Grundlage des Haushaltsplans. Damit ist das Haushaltsjahr immer der betroffene Zeitabschnitt für die Buchführung, auch wenn darüber hinaus auch Auswirkungen auf künftige Jahre erfasst werden. Für diese „Abrechnungsperiode“ erfasst die Buchführung neben den unmittelbar mit Zahlungen verbundenen Geschäftsvorfällen auch den Zugang und Abgang von Gütern und Werten durch Aufwand und Ertrag. Dazu werden die ermittelten Daten in einem formalen und geschlossenen Buchungssystem in Geldeinheiten verarbeitet. Die Festlegung von Grundsätzen für die Buchführung lässt unterschiedliche Vorgehensweisen bei der Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu. Das neu eingeführte System der doppelten Buchführung (Doppik) bedingt eine buchtechnische Erfassung des Buchungsstoffes an zweierlei „Stellen“, so dass die Geschäftsvorfälle doppelt, unter einer „Soll-Position“ und einer „Haben-Position“ (Doppelbuchung), aufgezeichnet werden.

Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die Gesetzesergänzenden „Grundsätze

ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Wie das Handelsrecht macht auch das kommunale Haushaltsrecht die GoB zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, da beide Rechtsvorschriften nicht alle bilanzierungsfähigen und –pflichtigen Sachverhalte detailliert regeln können. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind daher ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Diese Grundsätze lassen sich in

- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die eigentlichen Grundsätze, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), die die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung präzisieren, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI), die sich auf die Erstellung des Inventars beziehen, welches der Bilanz als Vermögensverzeichnis zu Grunde liegt, und sichern sollen, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, die durch die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung weiter detailliert werden, zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören sowie
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL), die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung spezifizieren.

Ergänzend dazu sind für die jährlichen Abschlussprüfungen noch Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) entwickelt worden.

Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, aber auch, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz(gesamt)lage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

Ausgehend vom allgemeinen Schutzzweck des Rechnungswesens können die für das kaufmännische Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ auch im Rechnungswesen der Gemeinden eine entsprechende Anwendung finden. Die grundsätzliche Übereinstimmung des Rechnungszwecks ist darauf zurückzuführen, dass das Verhältnis zwischen Rechnungslegendem und Rechnungsadressaten auch im kommunalen Bereich eine klassische Stellvertreterbeziehung aufweist, denn hier verwaltet die Gemeinde wie ein Beauftragter das Vermögen der ihrer Bürger treuhänderisch. Daraus lassen sich die folgenden Rahmegrundsätze ableiten:

Vollständigkeit: In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d.h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.

Richtigkeit und Willkürfreiheit: Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, so dass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind.

Verständlichkeit: Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.

Aktualität: Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.

Relevanz: Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.

Stetigkeit: Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, so dass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.

Nachweis der Recht- und Ordnungsmäßigkeit: Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

Da sich aus diesen Rahmengrundsätzen ggf. Zielkonflikte ergeben können, ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, zwischen konkurrierenden Grundsätzen eine Abwägung vorzunehmen.

Durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung verfolgen lassen.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung noch ergänzt. Für diese Abschlussprüfungen haben sich die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ entwickelt. Dabei handelt es sich um die Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie Festlegungen zu den dabei vorzunehmenden Prüfungshandlungen. Dazu gibt es noch „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.

Zu weiteren Erläuterungen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird soweit auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

1. Zu den Absätzen 1 bis 3:

Die Regelungen bestimmen - wie im Handelsrecht – die Grundsätze der Buchführung. Damit wird die Gemeinde verpflichtet, alle Geschäftsvorfälle nach den Regeln der doppelten Buchführung nachprüfbar aufzuzeichnen. Durch Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird die Buchführung nach einheitlichen Maßstäben gewährleistet

2. Zu Absatz 4:

Die Finanzrechnung bildet mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz einen unverzichtbaren Bestandteil des neuen Rechnungswesens, in der die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde zu erfassen sind. Um dies zu erreichen, müssen die Zahlungen aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle ermittelt werden. Dies ist nur auf dem Wege der direkten Ermittlung zulässig:

Buchungsmethoden in der Finanzrechnung			
Direkte Ermittlung			Indirekte Ermittlung
Originäre Buchung	Direkt derivative Ermittlung		
Integration in den doppelten Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens	Statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens	Direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten	Indirekte Rückrechnung aus dem Jahresergebnis

(Abbildung 3)

Die direkte Ermittlung hat in ihren drei Varianten den Vorteil, dass sie exakte, unsaldierte Ergebnisse für die einzelnen Zahlungsarten liefert. Die indirekte Ermittlung kann dagegen nur den Saldo ermitteln und nicht die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten darstellen, die zu der Veränderung des Gesamtsaldos der Zahlungsmittel geführt haben. Sie genügt den Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Finanzrechnung nicht und bildet die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nach ihren Arten nicht ab. Dies ist jedoch für die Bedienung der Finanzstatistik erforderlich. Im Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 wird dazu festgestellt: „Die Finanzrechnung bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz einen integralen Bestandteil des neuen Rechnungswesens. Eine retrograde Ermittlung der Zahlungen im Haushaltsjahr soll nicht erfolgen. Dabei bedarf es keiner Festlegung, auf welchem Buchungsweg das Finanzergebnis ermittelt wird.“

Vor diesem Hintergrund sind alle Buchungsmethoden der direkten Ermittlung als zulässig eingestuft worden, da sie im Ergebnis geeignet sind, sichere und genaue Daten in der gewünschten Detaillierung nach einzelnen Ein- und Auszahlungsarten zu liefern und sich wesentlich nur durch die kontentechnische Abbildung unterscheiden. Es ist dabei berücksichtigt, dass diese Buchungsmethoden die Bedienung der kommunalen Finanzstatistik durch die Gemeinde erleichtern sowie im Übrigen den Anforderungen internationaler Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor entsprechen. Es ist in diesem Zusammenhang sachgerecht, der Gemeinde die Entscheidung über den Einsatz von zulässigen Buchungsmethoden zu überlassen. In diese Bewertung wurde einbezogen, dass es vor allem von der in der Gemeinde eingesetzten Software abhängen wird, welche Konten eingerichtet werden und wie gebucht wird. Die indirekte oder retrograde Ermittlung von Daten in der Finanzrechnung ist damit ausgeschlossen.

3. Zu Absatz 5:

Auch bei der Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) sind wie bei jeder anderen Buchführung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten. Das heißt, auch die DV-gestützte Buchführung muss den Grundsätzen entsprechen, die in den Absätzen 1 bis 3 näher bestimmt sind, und damit einen sachlichen und zeitlichen Nachweis über sämtliche buchführungspflichtige Geschäftsvorfälle erbringen. Seit der Einführung und Anwendung von Datenverarbeitungssystemen sind diese so umfassend weiterentwickelt worden, dass es zu weitreichenden Veränderungen im Bereich des Rechnungswesens gekommen ist. Dies hat im Bereich des kaufmännischen Rechnungswesens zur Präzisierung der GoB in Form der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) geführt. Sie beschreiben die Maßnahmen, die der Buchführungspflichtige umzusetzen hat, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Die GoBS finden auch bei der gemeindlichen Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung Anwendung, unabhängig davon, ob diese zentral oder dezentral, vollständig oder nur in Teilschritten erfolgt. Sie gelten zudem - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch für die Prozesse außerhalb des eigentlichen Buchführungsbereichs, innerhalb derer buchführungsrelevante Daten erfasst, erzeugt, übermittelt oder verarbeitet werden. Dazu werden mehrere Voraussetzungen bestimmt, von der Pflicht, fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren einzusetzen, bis hin zur verantwortlichen Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der

Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung, durch die eine Ordnungsmäßigkeit dieser Buchführung sichergestellt werden soll (Nummern 1 bis 10).

4. Zu Absatz 6:

Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass nach § 16 fremde Finanzmittel nicht im Finanzplan veranschlagt werden. Da auch in diesen Fällen die ordnungsmäßige Buchführung einen geeigneten Nachweis erfordert, ist diese Vorschrift erforderlich.

5. Zu Absatz 7:

Das Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung erfordert neben der Organisation und dem System der Buchführung sowie der Art der geführten Bücher die Anwendung eines allgemeinen Kontenrahmens zur Aufstellung eines systematischen örtlichen ausgeprägten Kontenplans durch die Gemeinde. Der Kontenrahmen stellt ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die Gemeinden dar. Er ist damit ein Modell für die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung.

Daher wird durch Satz 1 bestimmt, dass der Buchführung der Gemeinde ein landesweit geltender Kontenrahmen zu Grunde zu legen ist. Die Einheitlichkeit, bessere Überprüfbarkeit, interkommunale Vergleichbarkeit und die Anforderungen der Finanzstatistik erfordern die Vorgabe eines einheitlichen Kontenrahmens, der den Gemeinden jedoch ausreichend Spielraum bei der Gestaltung im Einzelnen lässt. Mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 haben die Länder darüber Einvernehmen erzielt. Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde nach § 27 Abs. 7 Satz 1 GemHVO beschränkt sich dabei darauf, dieses den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgende Ordnungsgerüst der Bildung der einzelnen Konten zu Grunde zu legen. Der NKF - Kontenrahmen stellt den verbindlichen Rahmen für die eigenverantwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von Konten. Er ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen verbindlich. Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden. Die Gliederungsziffern innerhalb des Kontenrahmens werden zur Anwendung empfohlen. Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert u.a. die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, weil der NKF – Kontenrahmen auch dafür die Grundlage bildet. Mit diesem Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung der Konten gelassen.

Der vom Innenministerium bekannt gegebene NKF - Kontenrahmen ist aus dem Kontenrahmen des Modellprojekts weiterentwickelt worden. Er in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen verbindlich (vgl. Anlage E 14). Dieser Kontenrahmen stellt mit seinen Untergliederungen bis zur vierstelligen Kontenebene eine systematische Zusammenfassung und Übersicht der im gemeindlichen Rechnungswesen zu verwendenden Konten dar. Er ist nach dem Abschlussgliederungsprinzip gegliedert, d.h. die Einteilung der Kontenklassen ist nach der Reihenfolge der einzelnen Posten in der Bilanz und nach der Reihenfolge der einzelnen Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung erfolgt. Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens ist auch dann notwendig und einzuhalten, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden.

Bereich	Kontenklasse		Kontengruppen, z.B.	
Aktiva	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	02	Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	10	Anteile an verbundenen Unternehmen
Passiva	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	25	Pensionsrückstellungen
	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	32	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
Ergebnisrechnung	4	Erträge	41	Zuwendungen und allgemeine Umlagen
	5	Aufwendungen	50	Personalaufwendungen,
Finanzrechnung	6	Einzahlungen	68	Einzahlungen aus Investitionstätigkeit
	7	Auszahlungen	79	Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit
Abschluss	8	Abschlusskonten	82	Kurzfristige Erfolgsrechnung
KLR	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	90	Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Gemeinde selbst festzulegen.

(Abbildung 4)

Im NKF - Kontenrahmen sind die Kontenklassen 0 bis 8 für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ belegt, die selbstständig abgeschlossen wird und ein in sich geschlossenen Rechnungskreis bildet. Die Kosten- und Leistungsrechnung wird in einem zweiten Rechnungskreis abgewickelt. Hierfür wird die Kontenklasse 9 freigehalten, so dass der Gemeinde ausreichend Raum für die Gestaltung ihrer Kosten- und Leistungsrechnung bleibt. Von einer Einteilung des NKF - Kontenrahmens nach dem Prozessgliederungsprinzip ist abgesehen worden. In der gemeindlichen Verwaltung läuft in unterschiedlichen Formen der Wertefluss ab, so dass sich dieser nicht in seinen Stufen und Verknüpfungen in den üblichen zehn Kontenklassen des Kontenrahmens abbilden lässt.

Die Kontenklassen des NKF – Kontenrahmens sind jeweils weiter in Kontengruppen, Kontenarten und Konten zu untergliedern. Unter Beachtung dieses Ordnungsgerüsts sind von der Gemeinde die an ihren örtlichen Bedürfnissen ausgerichteten Konten zu entwickeln. Wegen der Nachvollziehbarkeit und Transparenz wird die Gemeinde durch Satz 2 verpflichtet, in einem Verzeichnis (Kontenplan) alle eingerichteten Konten aufzuführen. Diese Bestimmung gewährleistet damit auch die Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit der Buchungsvorgänge auf den Konten.

In dem gemeindlichen Kontenplan werden alle Konten systematisch zusammengestellt, die in der örtlichen Buchführung der Gemeinde Verwendung finden. Die Gemeinde hat bei der Erstellung ihres eigenen Kontenplans aber zu beachten, dass der jährliche Haushalt im Zentrum der gemeindlichen Planung und Rechenschaft steht und der Haushaltsplan – wie bisher - die Grundlage der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde bildet sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen bleibt. Dies erfordert unter Einbeziehung der Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung im Grundsatz nur die Einrichtung von wenigen Konten für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz (vgl. § 2, 3 und 41 GemHVO). Es gibt den Gemeinden die notwendige Gestaltungsfreiheit, die weitere Untergliederung der Konten nach eigenen örtlichen Bedürfnissen vorzunehmen. Dabei ist zu entscheiden, ob anhand der Unterkonten auch die Bewirtschaftungsbefugnisse abgegrenzt werden bzw. die Budgetbildung erfolgt.

Die Gemeinden müssen jedoch wegen der erforderlichen Nachvollziehbarkeit der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts bei der Bildung von Konten bzw. bei der Aufstellung des Haushaltsplans den verbindlich vorgegebenen Kontierungsplan beachten. Er sichert die richtige Zuordnung auch für die Erstellung des Jahresabschlusses. Für die Bilanz ist deshalb ebenfalls eine entsprechende Zuordnung zu beachten. Auf dieser Grundlage wird das Buchungsgeschehen der Gemeinden nachvollziehbarer sowie eine Vergleichbarkeit für die Aufsichtsbehörden gesichert. Dies erleichtert zudem den Gemeinden ihre Meldepflichten für die Finanzstatistik zu erfüllen. Der Kontierungsplan ist bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans und des Jahresabschlusses sowie der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Ausführung der §§ 2, 3 und 41 GemHVO verbindlich und zu beachten (vgl. Anlage E 15).

Die neue Steuerung der Gemeinde einschließlich der Rolle des Haushaltsplans lässt zu, dass bei der Festlegung der örtlichen Konten und ihrer Untergliederungen auch die Anforderungen der Finanzstatistiken einbezogen

werden können, aber nicht müssen. Unabhängig von der örtlichen Festlegung von Bewirtschaftungskonten sind im Rahmen des Berichtswesens der Gemeinde die finanzstatistischen Meldepflichten zu erfüllen. Wenn die notwendigen Daten für die Finanzstatistiken möglichst unmittelbar aus dem neuen Haushalt bzw. aus dem gemeindlichen Buchungssystem heraus bereitgestellt werden sollen, wird es sich für viele Gemeinden anbieten, unter Einbeziehung ihrer örtlichen Aufgaben und der Finanzstatistik entsprechende Konten in ihrem Buchungssystem einzurichten. Als Beispiele für die Bildung von Konten sind zwei Übersichten beigefügt, weil die Kontenbildung nach dem Haushaltsrecht auf dem gleichen Kontenrahmen aufbaut wie die finanzstatistischen Anforderungen. In der einen Übersicht sind die Konten unter Berücksichtigung des Haushaltsrechts ausgewiesen (vgl. Anlage E 16); in der anderen sind die „haushaltsrechtlichen Konten um Anforderungen der Finanzstatistik ergänzt worden (vgl. Anlage H 35). Diese Unterlagen sollen die Entscheidungen der Gemeinde bei der Kontenbildung erleichtern.

§ 28 Inventur, Inventar

(1) In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.

(2) Forderungen und Verbindlichkeiten sind gesondert zu erfassen.

(3) Das Verfahren und die Ergebnisse der Inventur sind so zu dokumentieren, dass diese für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind.

(4) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt das Nähere über die Durchführung der Inventur. Die örtlichen Vorschriften müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung der Absätze 1 bis 3 und der §§ 29 und 58 enthalten. § 31 Absatz 1 Satz 2 findet entsprechende Anwendung.

Zu § 28:

Wie im Handelsrecht ist das Inventar eine Grundlage für den jährlich zu erstellenden Jahresabschluss der Gemeinde. Deshalb wird entsprechend der Regelungen des Handelsrechts nach Absatz 1 für den laufenden Betrieb bestimmt, dass die Gemeinden für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben haben (Inventar).

Bei der Aufnahme des Vermögens und der Schulden der Gemeinde unterscheidet man die körperliche Inventur, die Beleginventur und die Buchinventur. Beim Vorhandensein von körperlichen Vermögensgegenständen erfordern die Grundsätze für eine Inventur (GoI) eine körperliche Bestandsfeststellung, bei der das Vorhandensein, die Art, die Menge und die Beschaffenheit durch tatsächliche Inaugenscheinnahme durch die aufnehmenden Personen überprüft und physisch aufgenommen wird (Absatz 1 Satz 3). Nur dadurch können mögliche vorhandene Beschädigungen oder andere wertmindernde Verhältnisse festgestellt und eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände gemacht werden (vgl. Erläuterungen zu § 53 Abs. 3 GemHVO im Kapitel „Eröffnungsbilanzregeln“).

Die Feststellung des Bestandes an Vermögensgegenständen erfolgt daher regelmäßig durch Zählen, Messen und/oder Wiegen und es muss einem Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in die Zähllisten nachzuvollziehen. Die Besichtigung (Inaugenscheinnahme) ist erforderlich, damit nur Vermögensgegenstände, die tatsächlich vorhanden sind, in das Inventar aufgenommen werden. Dies ist nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar. Allerdings ist diese Besichtigung nur im Falle materieller Vermögensgegenstände möglich.

Bei Forderungen und Verbindlichkeiten (Absatz 2) wird die körperliche Inventur durch die Beleginventur ersetzt, da die dafür die einzige Aufnahmemöglichkeit ist. Die Beleginventur findet auch auf immaterielle Vermögensgegenstände sowie Schulden Anwendung. Bei dieser Inventurform muss durch Belege der Bestand

nachgewiesen werden. Unter Belegen versteht man hierbei nicht nur Buchungsbelege, sondern auch Urkunden, Dokumente und Grundbuchauszüge.

Bei einer Buchinventur werden die Bestände der Gemeinde den Bestandskonten entnommen. Diese setzt voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände eine Anlagenkartei oder eine Anlagenbuchhaltung geführt wird, in denen der Bestand, die Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sind. Am Inventurstichtag kann dann der buchmäßige Endbestand anhand der Anlagenkartei ermittelt und in die Inventarlisten übernommen werden. Zur Vereinfachung und wegen der ordnungsmäßigen Erfassung und Nachvollziehbarkeit des Bestandes an Vermögensgegenständen durch eine automatisierte Anlagenbuchhaltung ist für die Gemeinden zugelassen worden, dass dann eine körperliche Inventur nicht zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres, sondern nur alle drei Jahre durchzuführen ist, um die Ergebnisse der Buchinventur zu bestätigen.

Bei der Planung, Vorbereitung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Inventur sowie bei der Aufstellung des Inventars sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, die aber auf die Inventur bezogen als Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu achten sind. Dazu gehören als Grundsätze die Vollständigkeit, die Richtigkeit, der Klarheit, der Dokumentation, der Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme (Absatz 3), der Grundsatz der Einzelerfassung der Bestände und der Einzelbewertung, die gesonderte Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten (Absatz 2) sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, die bei jeder Inventur Anwendung finden müssen.

Vor dem Hintergrund der kommunalen Selbstverwaltung ist die Vorschrift in Absatz 4 um eine Ermächtigung und eine Verpflichtung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters zur Regelung der Durchführung der Inventur und ihrer Dokumentation ergänzt worden, denn eine wesentliche Voraussetzung für den ordnungsgemäßen Ablauf der Inventurarbeiten ist eine schriftlich verfasste Inventurrichtlinie. Als innere Vorschrift der Gemeinde wird durch die Inventurrichtlinie die einheitliche und vollständige Bestandsaufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden geregelt. Weitere Inhalte der Inventurrichtlinie sind die allgemeinen Inventurgrundsätze, der Geltungsbereich, die Geltungsdauer, die Art und Weise der Inventurvorbereitung, die bereichsweise Durchführung, die Aufstellung des Inventars, die Aufbewahrung der Unterlagen, die Prüfung sowie die Geltungsdauer sein. Als weiterer Bestandteil der Inventurrichtlinien empfiehlt sich die Festlegung der Zuständigkeiten verknüpft mit den von der Inventur betroffenen Organisationseinheiten.

Zu weiteren Erläuterungen zu Inventur und Inventar und den dazu erforderlichen Verfahren wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 29

Inventurvereinfachungsverfahren

- (1) Ein Inventar kann anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen aufgestellt werden (Buch- und Beleginventur), wenn gesichert ist, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend dargestellt werden. § 28 Abs. 1 Satz 3 findet Anwendung.
- (2) Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren ermittelt werden. Der Aussagewert dieser Ermittlung muss der tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen und das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.
- (3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 60 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, kann verzichtet werden.
- (4) Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht.

Zu § 29:

Ergänzend zu den Bestimmungen zur Durchführung der Inventur (§ 28) werden in Anlehnung an das Handelsrecht und um die Wirtschaftlichkeit der Inventur zu erhöhen, Inventurvereinfachungen für die Gemeinden zugelassen. Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist an gewisse Voraussetzungen gebunden. Diese Bedingungen sollen dazu beitragen, dass die Inventurzwecke auch dann erfüllt werden, wenn von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird. Zu weiteren Erläuterungen zu den Inventurvereinfachungsverfahren wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

1. Zu Absatz 1:

Die Regelung erlaubt den Gemeinden auf die regelmäßig durchzuführende körperliche Inventur dann zu verzichten, wenn anhand einer vollständigen und ordnungsgemäß geführten Buch- und Beleginventur der Vermögensbestand festgestellt werden kann. Es muss sichergestellt sein, dass die Buch- und Beleginventur so geführt ist, dass das Inventar die tatsächlichen Verhältnisse zuverlässig darstellt. Absatz 1 enthebt die Gemeinde nicht von der Verpflichtung, bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz eine körperliche Inventur durchzuführen (§ 53 Abs. 2 Satz 2).

2. Zu Absatz 2:

Die Regelung gestattet es den Gemeinden, den Bestand an Vermögensgegenständen entsprechen den handelsrechtlichen Bestimmungen durch eine Stichprobeninventur zu ermitteln. Da dabei nur ausgewählte Elemente und nicht alle Einzelbestände des Gesamtbestands nach Art, Menge und Wert aufgenommen werden müssen, kann dies zu einer erheblichen Reduzierung des Arbeits- und Zeitaufwands führen. Der typische Fall ist die Vorratsinventur. Diese Bestandserfassung ist aber nur zulässig, wenn dies mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden (Schätz- oder Testverfahren) oder durch andere geeignete gleichwertige Verfahren erfolgt.

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschrift sieht die dem Handelsrecht entnommene Bagatellgrenze von 60 Euro vor. Wird sie nicht überschritten, darf die Gemeinde auf die Erfassung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens verzichten. Die Regelung entbindet die Gemeinde nicht von der Verpflichtung, sich zuverlässig Kenntnis darüber zu verschaffen, ob die Bagatellgrenze bei diesen Vermögensgegenständen tatsächlich nicht überschritten wird.

4. Zu Absatz 4:

Die Vorschrift erleichtert für Gemeinden die Inventur, da bestimmt wird, dass die genannten Materialien, wenn diese für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern abgegeben worden sind, als verbraucht gelten.

§ 30

Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung

(1) Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. Der Zahlungsabwicklung obliegen außerdem das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung.

(2) Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung.

(3) Zahlungsabwicklung und Buchführung dürfen nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. Zahlungsaufträge sind von zwei Beschäftigten freizugeben.

(4) Die Finanzmittelkonten sind am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen. Am Ende des Haushaltsjahres sind sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen und der Bestand an Finanzmitteln ist festzustellen.

(5) Die Zahlungsabwicklung ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung, kann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden.

(6) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen sicherzustellen.

Zu § 30:

1. Zu den Absätzen 1 bis 5:

Die Vorschrift regelt in Ausfüllung der §§ 89 und 93 GO die für die Zahlungsabwicklung und Liquiditätsplanung im Interesse der Sicherheit unabdingbaren Ausführungsgrundsätze. Sie soll sicherstellen, dass Verfahren bei den Buchungen und Abschlüssen nach einheitlichen Maßstäben hinreichend sicher durchgeführt werden.

Die Vorschrift enthält deshalb Vorgaben dahingehend, dass jeder Zahlungsvorgang erfasst und dokumentiert wird (Absatz 1), jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung zu prüfen und festzustellen ist (Absatz 2), die Zahlungsabwicklung und Buchführung nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden darf und das Vier-Augen-Prinzip einzuhalten ist (Absatz 3), die Finanzmittelkonten täglich mit den Bankkonten abzustimmen und am Ende des Haushaltsjahres für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen sind (Absatz 4) sowie die Zahlungsabwicklung mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen ist (Absatz 5).

2. Zu Absatz 6:

Durch diese Vorschrift wird unter Berücksichtigung des einschlägigen Haushaltsgrundsatzes in § 75 Abs. 6 GO und der Regelung in § 89 GO bestimmt, dass die Gemeinde eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen gewährleisten muss.

Gleichwohl beinhaltet dies nicht, dass eine Liquiditätsplanung sich allein auf den Finanzplan gründen darf. Vielmehr ist die Gemeinde verpflichtet, sich selbst täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen (sog. Cash-Management). Die Liquiditätsplanung hat die Gemeinde so vorzunehmen, dass sie ausreichend Finanzmittel hat, um Liquiditätsschwankungen ausgleichen zu können.

Im NKF kann die Gemeinde eine solche „Liquiditätsreserve“ etwa dadurch bilden, dass sie ihren Bestand an liquiden Mitteln durch Umwandlung von kurzfristigen Finanzanlagen oder mit Hilfe vergleichbarer Maßnahmen erhöht. Der gesonderte Ausweis der „Liquiditätsreserve“ als Position im Finanzplan oder als Posten in der Bilanz ist nicht vorgesehen.

Werden Dritte damit beauftragt, die Gemeinde bei der Verwaltung dieser Finanzmittel fachlich zu beraten oder zu unterstützen, ist die Gemeinde verpflichtet, eine wirksame Kontrolle des Dritten sicherzustellen. Sie hat in jedem Fall zu gewährleisten, dass insbesondere die ihr zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben.

§ 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

(1) Um die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen, sind von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen. Die Vorschriften können ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters vorsehen, müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform. Sie sind dem Rat zur Kenntnis zu geben.

(2) Die örtlichen Vorschriften nach Absatz 1 müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung des § 23 Abs. 4 und der §§ 27, 30 und 58 sowie über

1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über
 - 1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,
 - 1.2 schriftliche Unterschriftsbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,
 - 1.3 zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit,
 - 1.4 Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen,
 - 1.5 die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität,
 - 1.6 die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss,
 - 1.7 die Behandlung von Kleinbeträgen,
 - 1.8 Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde,
 - 1.9 Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle,
2. den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
 - 2.1 die Freigabe von Verfahren,
 - 2.2 Berechtigungen im Verfahren,
 - 2.3 Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen,
 - 2.4 Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung,
 - 2.5 Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen,
 - 2.6 Sicherung und Kontrolle der Verfahren,
 - 2.7 die Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,
3. die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über
 - 3.1 Einrichtung von Bankkonten,
 - 3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,
 - 3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,
 - 3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,
 - 3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,
 - 3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,
4. die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
 - 4.1 ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion,
 - 4.2 die Sicherheitseinrichtungen,
 - 4.3 die Aufsicht und Kontrolle über Buchführung und Zahlungsabwicklung,
 - 4.4 regelmäßige und unvermutete Prüfungen,
 - 4.5 die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Kämmerers,
5. die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58 enthalten.

(3) Beschäftigte, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, können mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden, wenn dies der Verwaltungsvereinfachung dient und eine ordnungsgemäße Erledigung gewährleistet ist.

(4) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung. Sie oder er kann die Aufsicht einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen obliegt. Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern sie oder er nicht nach § 93 Abs. 2 der Gemeindeordnung als Verantwortliche oder als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung bestellt ist.

Zu § 31:

1. Zu Absatz 1:

In jeder Gemeinde müssen die Aufgaben der Finanzbuchhaltung ordnungsgemäß erledigt werden. Dabei ist der sichere Umgang mit Zahlungsmitteln und des Weiteren auch die sichere Verwahrung und Verwaltung von Vermögensgegenständen sowie von Unterlagen besonders zu gewährleisten. Deshalb wird bestimmt, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hierzu nähere Vorschriften zu erlassen hat (Satz 1). Diese Regelung stärkt die kommunale Selbstverwaltung. Sie erlaubt der Gemeinde die angemessene Berücksichtigung örtlicher Gegebenheiten wie etwa die örtliche Verwaltungsorganisation. Wegen der besonderen Bedeutung werden den Gemeinden besondere Erfordernisse dafür vorgeschrieben, z.B. Schriftform, inhaltliche Bestimmtheit (Satz 2). Die Möglichkeit der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, sich ein Weisungsrecht oder die Zustimmung vorzubehalten, sichert zusätzlich die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben und verstärkt die Überwachung. Entsprechend der Bedeutung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung ist der Rat zu beteiligen (Satz 3).

2. Zu Absatz 2:

Die Vorschrift enthält den Pflichtkatalog von denjenigen Regelungen, die zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben nach Absatz 1 von jeder Gemeinde zu treffen sind. Sie sind unter Beachtung der Erfordernisse nach Absatz 1 Satz 2 vollständig und klar und unter Beachtung der einschlägigen handels- und landesrechtlichen Regelungen zu erlassen und sollen die Anforderungen an die Sicherheit, Überwachung, Aufsicht und ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung, der Zahlungsabwicklung und der Verwahrung von Wertgegenständen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten näher bestimmen. Die in dieser Vorschrift enthaltene Aufzählung beschreibt den verbindlichen Mindestinhalt der Regelungsgegenstände. Er ist durch örtliche Regelungen unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften auszugestalten. Die Gemeinde kann dabei im Rahmen ihrer Gestaltungsbefugnisse den Katalog auch erweitern.

3. Zu Absatz 3:

Der Gemeinde kann auf Grund dieser Vorschrift entscheiden, ob sie aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Beschäftigten, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, mit der Stundung, der Niederschlagung und dem Erlass von gemeindlichen Ansprüchen und den damit zusammenhängenden Aufgaben beauftragt. Wegen der sachlichen Nähe der Aufgaben ist die Regelung als zweckmäßig und angemessen anzusehen. Im Rahmen dieser zusammengefassten Aufgabenerledigung wird aber auf eine personelle Trennung nach dem Prinzip des § 30 Abs. 3 verzichtet.

4. Zu Absatz 4:

Die Regelung bestimmt die Zuständigkeit für die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung und ordnet diese dem Bürgermeister zu. Wegen der unterschiedlichen Größe und Organisation der Gemeinde ist es sachgerecht, die Aufsicht nach Maßgabe des Satzes 2 delegieren zu können. Dazu wird durch die Festlegung in Satz 3 „Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung“ gesetzlich bestimmt, dass abweichend von Satz 1 die Kämmerin oder der Kämmerer die Aufsicht inne hat, wenn ein solcher bestellt ist. Durch diese gesetzliche Zuständigkeitsregelung für den Bürgermeister bzw. den Kämmerer wird die Aufgabe der Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung als eine organgleiche Handlung bewertet. Wird diese Aufsicht von einer Kämmerin oder einem Kämmerer ausgeübt, muss diese oder dieser

bestellt worden sein. Dies ist immer bei einer oder einem Beigeordneten, die oder der nach § 71 Abs. 4 der Gemeindeordnung zum Kämmerer bestellt ist, der Fall.

Nach § 71 Abs. 4 der Gemeindeordnung (GO) besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen. In den übrigen Gemeinden kann ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch Gesetz zugewiesen sind. Ist der Kämmerer beauftragt, kann dieser, bedingt durch die in dieser Vorschrift enthaltene Vorgabe der Bestellung nicht die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung ausüben. Diese stehen nur einer oder einem bestellten Kämmerin oder Kämmerer zu. Auch zukünftig ist es - wie bisher - haushaltsrechtlich gesehen sachgerecht und vertretbar, eine qualitative Unterscheidung bei der Aufsicht wie bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten durch Kämmerer vorzunehmen, und ggf. nur den Bürgermeister das o.a. organgleiche Recht ausüben zu lassen. Die Tätigkeit des Kämmerers im Rahmen seiner Beauftragung durch den Bürgermeister kann nämlich für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Dies ist unter örtlichen Gesichtspunkten abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters ist dem Rat zur Kenntnis zu geben (vgl. auch Erläuterungen zu den §§ 70 und 83 der Gemeindeordnung sowie zu § 24 Gemeindehaushaltsverordnung).

Ergänzend zu der Zuständigkeitsregelung wird klargestellt, dass der Kämmerer nicht die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung innehaben kann, wenn er gleichzeitig selbst der Leiter der Finanzbuchhaltung ist. Die Befugnis nach Absatz 2, einzelne andere Verantwortlichkeiten festzulegen, bleibt unberührt.

Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden

Der Abschnitt regelt die allgemeinen Bewertungsanforderungen (§ 32) und Wertansätze (§ 33) einschließlich der Bewertungsvereinfachungen (§ 34), die für das Gemeindevermögen und die Schulden zu Grunde zu legen sind. Er enthält die erforderlichen Grundsätze, nach denen die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände abschreiben (§ 35) und nach denen sie Rückstellungen bilden und bemessen darf (§ 36). Die Vermögenserfassung und Vermögensbewertung bilden die Grundlage für die jährlich aufzustellende Bilanz der Gemeinde. In Übereinstimmung mit dem IMK-Beschluss der Länder vom 21.11.2003 regelt § 91 Abs. 2 Nr. 1 der Gemeindeordnung, dass für die Bewertung im „Dauerbetrieb“ für neu erworbene Vermögensgegenstände die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen sind. Auf dieser Grundlage treffen die Vorschriften dieses Abschnitts die näheren Bestimmungen.

Zu weiteren Erläuterungen zu diesem Abschnitt und zu den darin enthaltenen Vorschriften über Vermögen und Schulden wird soweit nicht nachfolgend dargestellt auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen

(1) Die Bewertung des im Jahresabschluss auszuweisenden Vermögens und der Schulden ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen. Dabei gilt insbesondere:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahres müssen mit denen in der Schlussbilanz des vorhergehenden Haushaltsjahres übereinstimmen.
2. Die Vermögensgegenstände und die Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
3. Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind; Gewinne jedoch nur, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
4. Im Haushaltsjahr entstandene Aufwendungen und erzielte Erträge sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
5. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

(2) Von den Grundsätzen des Absatzes 1 darf nur abgewichen werden, soweit die Gemeindeordnung und diese Verordnung etwas anderes vorsehen.

Zu § 32:

1. Zu Absatz 1:

Diese Regelung bestimmt die Anforderungen, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu stellen sind. Es wird - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch in der Doppik die Bilanzkontinuität (Nummer 1), die Einzelbewertung (Nummer 2), das Vorsichtsprinzip (Nummer 3) mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips (*Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.*), des Imparitätsprinzips (*alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen*), das Prinzip der Wertaufhellung (*selbst wenn diese – Verlustgefahren – erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind*), die Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs (Nummer 4) und die Bewertungsstetigkeit (Nummer 5) als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben. Das kaufmännische Rechnungswesen gilt als Referenzmodell für das Neue Kommunale Finanzmanagement, soweit nicht Abweichungen davon aus gesetzlichen oder gemeindlichen Besonderheiten heraus erforderlich sind. Maßgebend für alles sind die objektiven Verhältnisse am Abschlussstichtag.

1.1. Bilanzkontinuität (Nummer 1):

Die Bilanzkontinuität beinhaltet, dass die Form der Darstellung der Bilanz beizubehalten ist. Ein willkürlicher Wechsel zwischen verschiedenen Darstellungsformen ist somit unzulässig. Zur Sicherstellung der Einhaltung dieses Prinzips ist die Bilanzgliederung für die Gemeinden vorgegeben worden (vgl. § 41 Abs. 3 und 4).

1.2. Einzelbewertung (Nummer 2):

Für die Bewertung im Jahresabschluss gilt der Grundsatz der Einzelbewertung, d.h. jeder Vermögensgegenstand und jede Schuldart ist einzeln zu bewerten. Wertminderungen können somit nicht mit Wertsteigerungen verrechnet werden. Der Grundsatz erfordert, dass die Risiken eines Vermögensgegenstandes für sich zu beurteilen und die Bewertung nach den örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen ist. Dies kann ggf. dazu führen, dass gleiche Vermögensgegenstände im Hinblick auf ihre Eigenarten, Ausstattung sowie Nutzungs- und Verwendungsmöglichkeiten unterschiedlich zu bewerten sind.

1.3. Vorsichtsprinzip (Nummer 3):

Das Vorsichtsprinzip beinhaltet im Handelsrecht als Hauptziel die Wahrung der Gläubigerinteressen, sodass sich der Bilanzierende im Zweifel tendenziell eher zu schlecht als zu gut darstellt (vgl. § 252 Abs. 1 S. 4 HGB). Es ist in direktem Zusammenhang mit den Kapitalerhaltungsgrundsätzen des Handelsrechts zu sehen. Im Sinne der Rechenschaft wird in der Literatur zum öffentlichen Rechnungswesen eine einheitlichere und den tatsächlichen Gegebenheiten näherkommende Bewertung des Vermögens teilweise bevorzugt. Nach dieser Auffassung sollen die handelsrechtlichen Kapitalerhaltungsgrundsätze in der Ausprägung des Vorsichtsprinzips keine unbeschränkte Gültigkeit im öffentlichen Rechnungswesen haben, sondern sollen entsprechend relativiert werden. Dabei müssen die Interessen des Rates, der Bürgerinnen und Bürger, der Gläubiger und der Geschäftspartner der Gemeinde bei der Darstellung der Vermögenssituation besonders berücksichtigt werden. Eine vorsichtige Darstellung der Finanzsituation verhindert eine Überforderung der kommunalen Leistungsfähigkeit. Die Vorgabe der angemessenen Berücksichtigung von Risiken und Verlusten erfüllt damit auch den Zweck, eine nicht gerechtfertigte Belastung zukünftiger Generationen zu vermeiden.

Das Vorsichtsprinzip hat aber noch besondere Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips.

1.3.1 Realisationsprinzip:

Die handelsrechtlichen Kapitalerhaltungsgrundsätze in Gestalt des Realisationsprinzips haben auch im NKF ihre Gültigkeit. Wie im Handelsrecht dürfen Gewinne nicht schon dann in Ansatz gebracht werden, wenn ihr Eintritt vorhersehbar ist, sondern erst nach ihrer Realisierung (Realisationsprinzip), d.h. die Gemeinde darf nur die Gewinne in ihrer Bilanz berücksichtigen, die am Abschlussstichtag bereits realisiert sind.

1.3.2 Imparitätsprinzip:

Im Gegensatz zum Realisationsprinzips sind aus Vorsichtsgründen vorhersehbare Verluste bereits vor der Realisierung zu berücksichtigen (Imparitätsprinzip), d.h. die Gemeinde muss alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, in ihrer Bilanz berücksichtigen.

1.3.3 Prinzip der Wertaufhellung:

Da der Jahresabschluss in der Regel erst nach dem Abschlussstichtag aufgestellt wird, dürfen lediglich solche Sachverhalte zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses im Jahresabschluss des abgelaufenen Haushaltsjahres berücksichtigt werden, die sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr beziehen (wertaufhellende Informationen). Dagegen dürfen aber Informationen, die sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, also auf die Zeit zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses, (wertbegründende Informationen) nicht im Jahresabschluss berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang gilt als letzter Tag für die Aufstellung des Jahresabschlusses der 31. März, denn durch § 95 Abs. 3 der Gemeindeordnung wird bestimmt, dass der Bürgermeister innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat den aufgestellten Jahresabschluss zur Feststellung zuzuleiten hat. Die Vorgabe einer solchen zeitlichen Begrenzung ist auch sachgerecht, weil es nicht in jeder Gemeinde vom zeitlichen Ablauf der Aufstellungsarbeiten zum Jahresabschluss bzw. seiner Fertigstellung abhängig sein kann, ob, wann und wie ertrags- aufwands- oder vermögenswirksame Sachverhalte einer ggf. vorzunehmenden Periodenabgrenzung unterzogen werden.

1.4. Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs (Nummer 4):

Das Periodisierungsprinzip besagt, dass Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zahlungszeitpunkten zu berücksichtigen sind (vgl. § 252 Abs. 1 S. 5 HGB). Diese wesentliche Abweichung von dem im kameralen Haushaltsrecht gültigen Kassenwirksamkeitsprinzip trägt wesentlich zur Ermittlung des periodenbezogenen Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens bei. Daraus folgt z.B. auch die Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs für die Regelungen über den jährlichen Haushaltsausgleich.

1.5. Bewertungstetigkeit (Nummer 5):

Der Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode beinhaltet entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften die Beibehaltung der einmal angewandten Bewertungsmethode (vgl. § 252 Abs. 1 S. 6 HGB). Der Grundsatz der Stetigkeit dient der Objektivierung des Jahresabschlusses und der Periodengerechtigkeit der Erfolgsermittlung. Die Bedeutung des Grundsatzes der Stetigkeit wird dadurch unterstrichen, dass im Anhang z.B. die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben sowie Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zusätzlich begründet werden müssen (vgl. § 44 Abs. 2 Nummer 2).

Weitere Literatur

Zum anzuwendenden Aktivierungsgrundsatz, der Kriterien festlegt, was als Vermögensgegenstand anzusehen ist und in der Bilanz angesetzt werden darf, sowie zur Charakterisierung eines Aktivpostens als Vermögensgegenstand (Aktivierungsfähigkeit) wird auf die vorhandene Literatur verwiesen. Dies gilt

gleichermaßen zum Grundsatz der Passivierung, der das Vorliegen einer Verpflichtung der Gemeinde bzw. einer wirtschaftlichen Belastung, die quantifizierbar sein muss, verlangt.

2. Zu Absatz 2:

Hier wird das Regel – Ausnahmeverhältnis festgelegt. Die Vorschrift stellt den Bewertungsvorschriften allgemeine Bewertungsgrundsätze – wie im Handelsrecht – voran. Von ihnen darf nur abgewichen werden, soweit die Gemeindeordnung oder die Gemeindehaushaltsordnung etwas anderes vorsehen.

§ 33

Wertansätze für Vermögensgegenstände

(1) Ein Vermögensgegenstand ist in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser selbstständig verwertbar ist. Als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

(2) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

(3) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten können einbezogen werden.

(4) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind als geringwertige Vermögensgegenstände zu erfassen und können im laufenden Haushaltsjahr vollständig abgeschrieben werden. Bei einem Wert unter 60 Euro ohne Umsatzsteuer können die Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand verbucht werden.

Zu § 33:

1. Zu Absatz 1:

Die Vorschrift bestimmt, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Die GoB gehen von wirtschaftlichen Tatbeständen aus. Hieraus kann sich ergeben, dass das zivilrechtliche Eigentum nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum übereinstimmt (vgl. § 39 Abs. 2 Abgabenordnung). Zudem gilt, dass Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ anzusetzen sind (§ 91 Abs. 2 GO).

Mit dieser Regelung werden die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde dem Ansatz in der Bilanz zu Grunde gelegt. Wirtschaftliches Eigentum liegt bei der Gemeinde vor, wenn diese eine eigentumsähnliche wirtschaftliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand hat, die es ihr ermöglicht, Dritte auf Dauer von der Nutzung dieses Vermögensgegenstandes auszuschließen. Der wirtschaftliche Eigentümer trägt damit auch die Gefahren und Lasten. In der Regel fallen das wirtschaftliche und das rechtliche Eigentum zusammen.

Die selbstständige Verwertbarkeit geht von der Schuldendeckungsfähigkeit aus. Danach ist ein Vermögensgegenstand selbstständig verwertbar, wenn er ohne weiteres (ohne Veränderung) durch Veräußerung, Belastung oder Nutzung gegenüber Dritten in Liquidität umgewandelt werden kann. Nicht selbstständig

verwertbare Gegenstände sind daher dem zugehörigen und für eine Verwertung geeigneten Vermögensgegenstand zugeordnet.

Zum Anlagevermögen nach Satz 2 gehören alle Vermögensgegenstände der Gemeinde, deren Zweckbestimmung darin besteht, dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauernd (über mehrere Jahre) zu dienen und nicht zur Veräußerung vorgesehen sind. Das Anlagevermögen wird gebildet aus immateriellen Vermögensgegenständen, dem Sachanlagevermögen und dem Finanzanlagevermögen. Sind Vermögensgegenstände zur kurzfristigen Nutzung, zum Verbrauch oder zur Veräußerung vorgesehen, sind diese unter dem Umlaufvermögen zu erfassen.

2. Zu Absatz 2:

Bei der Frage der Bewertung geht es darum, mit welchen Werten in Geldeinheiten die Bilanzposten anzusetzen sind. Für die Gemeinden sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu definieren. Die Höhe der Bewertung wirkt sich auf das Jahresergebnis aus, d.h. die im jährlichen Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung enthaltenen Abschreibungen hängen von der Höhe des Wertes des Vermögensgegenstandes ab.

Der in dieser Vorschrift enthaltene Begriff „Anschaffungskosten“ ist auch im kaufmännischen Rechnungswesen bekannt. Er ist daraus übernommen worden und beinhaltet alle Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die Anschaffungskosten setzen sich daher aus dem Anschaffungspreis (Kaufpreis), den Anschaffungsnebenkosten (Bezugskosten, Maklergebühren u.a.) und den nachträglichen Anschaffungskosten (Um-, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen) zusammen. Eingeräumte Anschaffungskostenminderungen (Rabatte, Skonti u.a.) sind einzubeziehen.

3. Zu Absatz 3:

Der in dieser Vorschrift verwendete Begriff „Herstellungskosten“ wird gleichfalls aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommen. Die „Herstellungskosten“ geben den Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder. Sie beinhalten alle Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung des Vermögensgegenstandes verursacht werden. Dabei können nur aufwandsgleiche Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes – keine kalkulatorischen Kosten – berücksichtigt werden. Die Herstellung ist abgeschlossen, wenn der Vermögensgegenstand betriebsbereit ist. Die Herstellungskosten ergeben sich aus folgenden Teilen: Materialeinzel- und -gemeinkosten, Fertigungseinzel- und Fertigungsgemeinkosten und Sonderkosten der Fertigung. Weil in diesem Bereich Gestaltungsspielräume für die Gemeinden ausgeschlossen werden sollen, sind Verwaltungsgemeinkosten keine ansetzbaren Kosten.

4. Zu Absatz 4:

Die Vorschrift dient der Vereinfachung der Bilanzierung entsprechend den Anwendungen im Handelsrecht. Die Wertgrenze nach Satz 1 ist dem Einkommensteuerrecht entnommen, diejenige nach Satz 2 dem Handelsrecht.

Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 34

Bewertungsvereinfachungsverfahren

(1) Für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, können Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen

Schwankungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme und vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur durchzuführen.

(2) Wird für Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren angewendet, ist eine Revision nach zehn Jahren und eine Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks alle 20 Jahre durchzuführen.

(3) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Dies gilt auch für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden und Garantien.

Zu § 34:

Ergänzend zu den §§ 32 und 33 werden Bewertungsvereinfachungsverfahren entsprechend den Regelungen des Handelsgesetzbuches zugelassen.

Insbesondere wird die Bildung von Festwerten auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe beschränkt, die geringen Veränderungen unterliegen und wertmäßig nachrangig für die Gemeinde sind. Außerdem soll den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen werden, so dass für den Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren mit einer Revision nach zehn Jahren und einer Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks nach 20 Jahren angewendet werden kann.

Als Vereinfachung wird auch die Gruppenbewertung zugelassen, die für gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in Betracht kommt, sowie für andere Vermögensgegenstände, wenn sie annähernd gleichwertig sind.

Die Voraussetzungen für die Anwendung der beiden Bewertungsvereinfachungsverfahren werden genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen. Zu weiteren Erläuterungen zu den Bewertungsvereinfachungsverfahren wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 35 Abschreibungen

(1) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dazu linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. Die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.

(2) Für Vermögensgegenstände nach Absatz 1 kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung und dem Ende des Jahres entfällt. Im Jahr ihrer Veräußerung kann für diese Vermögensgegenstände nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen dem Anfang des Jahres und ihrer Veräußerung entfällt.

(3) Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden zu Grunde zu legen. Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) sowie ihre nachträglichen Änderungen sind der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen.

(4) Wird durch Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. Entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.

(5) Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen. Sie können bei Finanzanlagen vorgenommen werden, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

(6) Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen können außerplanmäßige Abschreibungen bis zur Inbetriebnahme der Vermögensgegenstände linear auf den Zeitraum verteilt werden, in dem die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden. Absatz 5 Satz 3 gilt entsprechend.

(7) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt.

(8) Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine dauernde Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens oder der Finanzanlagen nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

Zu § 35:

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht widerspiegelt werden. Die Darstellung der Wertminderung des Sachanlagevermögens erhält die Aussagekraft der Bilanz. Gleichzeitig wird der durch die Abnutzung eines Vermögensgegenstandes entstehende tatsächliche Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr im Rahmen des Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung des betreffenden Produktbereichs als Aufwand abgebildet bzw. nachgewiesen. Die flächendeckende Ermittlung und Buchung von Abschreibungen als Wertminderungen des Sachanlagevermögens sind somit notwendig. Die Vornahme von Abschreibungen muss den GoB entsprechen. Zu weiteren Erläuterungen zur Thematik der Abschreibungen wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

1. Zu Absatz 1:

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Investitionsgüter bilden die Obergrenze für den Wertansatz der Vermögensgegenstände, die als Aufwand auf die zeitlich begrenzte Nutzungsdauer zu verteilen sind. Die jährliche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes wird durch die zu Grunde gelegte zeitlich begrenzte Nutzungsdauer aus gemeindlichen Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und durch die Abschreibungsmethode (in der Regel lineare Abschreibung) bestimmt.

Solche planmäßigen Abschreibungen beziehen sich daher nicht auf Grundstücke und Finanzanlagen. Bei bebauten Grundstücken ist daher eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich, denn nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung. Daraus folgt, dass der Wert des Grund und Bodens – soweit nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen – unverändert fortgeführt, d.h. nicht abgeschrieben wird.

In der Wahl der Abschreibungsmethode ist die Gemeinde nicht frei. In der Regel ist eine Zeitabschreibung vorzunehmen, mit der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (Satz 2). Nach Satz 3 wird die degressive Abschreibung als weitere Möglichkeiten zugelassen, wenn durch sie in Einzelfällen der Nutzungsverlauf nachweislich besser abgebildet wird als durch die lineare Abschreibung. Dies gilt entsprechend für die Leistungsabschreibung, bei der sich die jährliche Wertminderung nach der Nutzung bzw. der Inanspruchnahme des Vermögensgegenstandes richtet.

Entsprechend dem kaufmännischen Rechnungswesen dienen auch bei den Gemeinden die zulässigen Abschreibungsmethoden dazu, den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr zutreffend darzustellen. Zusätzlich soll die Möglichkeit, willkürliche Entscheidungen zu treffen, verhindert werden. Die Regelung trägt dem Ziel Rechnung, durch eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft eine unzulässige Belastung nachfolgender Generationen zu vermeiden.

2. Zu Absatz 2:

Die Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens beginnt grundsätzlich mit der Anschaffung oder Herstellung des Anlagevermögens bzw. deren Betriebsbereitschaft. Zur Vereinfachung ist - vergleichbar mit Handels- und Steuerrecht - zugelassen worden, dass für einen Vermögensgegenstand, der innerhalb des Jahres angeschafft wurde oder hergestellt ist, der Abschreibungsbetrag für dieses Jahr anhand der noch verbleibenden Monate und nicht tagesgenau zu ermitteln ist (Satz 1). Dadurch entsteht die Belastung der Gemeinde durch den Abschreibungsaufwand erst mit Beginn des nächsten vollen Monats, nachdem der Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt worden ist. Ergänzend dazu wird durch den Satz 2 festgelegt, dass bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstandes entsprechend verfahren werden kann, d.h. nur die vollen Monate im Zeitraum seit Beginn des Jahres bis zum Tag der Veräußerung bestimmen die Höhe der noch durch die Gemeinde zu tragenden Abschreibungen.

3. Zu Absatz 3:

Unabhängig von den Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu. Die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes wird durch die technische Nutzungsdauer begrenzt. Die technische Nutzungsdauer ist der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand technisch abnutzt. Sie bestimmt zudem die Abschreibungsdauer und damit die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten mit. Um im gemeindlichen Bereich eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen, ist eine Standardisierung und die verbindliche Vorgabe von Nutzungsdauern, im Gegensatz zum Handelsrecht, das bislang auf eine Normierung der Nutzungsdauern verzichtet, geboten. Sie verhindert, dass die Gemeinde durch „Abschreibungspolitik“ verfälschende Ergebnisse erzielen kann. Daher werden die Abschreibungszeiträume im NKF durch eine vom Innenministerium bekannt gegebene „Abschreibungstabelle“ weitestgehend festgelegt. Um im gemeindlichen Bereich eine Vergleichbarkeit nach einheitlichen Kriterien zu erreichen, ist die Vorgabe eines verbindlichen Rahmens für die Nutzungsdauern geboten. Die „NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände“ ist für die Festlegung und Ausgestaltung der örtlichen Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen verbindlich (vgl. Anlage E 13).

Dieser Rahmen für die Bestimmung der Nutzungsdauer abnutzbarer Vermögensgegenstände der Gemeinde lässt diesen einen ausreichenden Handlungs- und Bewertungsspielraum. Daher sieht Satz 2 vor, dass die Gemeinde unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer selbst vorzunehmen hat. Sie hat sich dabei in der Regel innerhalb des vorgegebenen Rahmens zu bewegen (Satz 2). Außerdem muss sie bei unveränderter Sachlage die Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen durch Beibehaltung der einmal getroffenen Festlegung gewährleisten. Wegen der erheblichen Bedeutung, der aus den Nutzungsdauern zu entwickelnden Abschreibungen auf den jährlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie auf die kommunale Bilanz ist der Aufsichtsbehörde die Möglichkeit eingeräumt worden, die Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie ihre späteren Änderungen von der Gemeinde verlangen zu können (Satz 3).

4. Zu Absatz 4:

Im Zeitraum der Nutzung eines Vermögensgegenstandes wird oftmals zusätzlich zur Unterhaltung auch eine Instandsetzung des Vermögensgegenstandes durchgeführt. Wird dadurch die technische Nutzungsdauer und entsprechend die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer verlängert, ist in diesen Fällen nach Satz 1 die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. Dies hat die Veränderung des bisherigen jährlichen Abschreibungsbetrages zur Folge und damit Auswirkungen auf den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung

sowie die kommunale Bilanz. Wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung der Restnutzungsdauer eintritt, ist entsprechend zu verfahren (Satz 2).

5. Zu Absatz 5:

Die kommunalen Vermögensgegenstände sind zum Abschlussstichtag nach ihrem Buch- oder Tageswert unter Beachtung des Niederstwertprinzips zu bewerten. Sofern zu diesem Zeitpunkt Umstände bekannt sind, die eine Wertminderung des Vermögensgegenstandes begründen, kann deswegen eine außerplanmäßige Abschreibung geboten sein. Entsprechend dem Handelsrecht werden die Gemeinden verpflichtet, bei einer dauerhaften Wertminderung eines Vermögensgegenstandes eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (Satz 1). Bei den Finanzanlagen ist die Entscheidung über die außerplanmäßige Abschreibung in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt (Satz 2). Diese abweichende Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Finanzanlagen ihrer Natur nach häufiger Schwankungen unterliegen können. Die Vorgabe, außerplanmäßige Abschreibungen im Anhang zu erläutern, erleichtert die Analyse des kommunalen Jahresabschlusses und trägt damit den Informationsbedürfnissen in den Gemeinden Rechnung (Satz 3).

6. Zu Absatz 6:

Diese Vorschrift kommt den besonderen Bedürfnissen der Gemeinden entgegen. Sie ergänzt die Regelung in Absatz 5. Den Gemeinden wird es dadurch gestattet, die Belastungen, die durch weitere Investitionen in ihr Infrastrukturvermögen entstehen, auf eine bestimmte Zeitdauer zu verteilen. So können außerplanmäßige Abschreibungen, die wegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens entstehen, haushaltsverträglich auf den Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung des darauf entstehenden Vermögensgegenstandes gestreckt werden. Diese kommunale Besonderheit soll wie andere außerplanmäßige Abschreibungen der Gemeinde nach Absatz 5 im Anhang erläutert werden (Satz 2).

7. Zu Absatz 7:

Wie im Handelsrecht gilt bei der Bewertung des Umlaufvermögens der Gemeinde auch das strenge Niederstwertprinzip. Daher muss die Gemeinde bei Vermögensgegenständen, die dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind, dem Prinzip entsprechend Abschreibungen vornehmen.

8. Zu Absatz 8:

Auch für die Gemeinden gilt das im kaufmännischen Rechnungswesen anzuwendende Wertaufholungsgebot. Die Gemeinden sind daher durch diese Vorschrift (Satz 1) verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für die frühere außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens oder der Finanzanlagen entfallen und der Wegfall festgestellt worden ist, eine Wertaufholung vorzunehmen. Dazu gilt, dass der Umfang der Zuschreibung (Werterhöhung) höchstens die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung erreichen darf und die bisherigen Abschreibungen berücksichtigen muss, die zwischenzeitlich vorzunehmen gewesen wären. Diese „Rückabwicklung“ vorgenommener außerplanmäßiger Abschreibungen unterliegt insbesondere dem öffentlichen Informationsbedürfnis und der Nachprüfbarkeit in den Gemeinden Rechnung. Dafür besteht deshalb ebenfalls wie bei den außerplanmäßigen Abschreibungen eine Erläuterungspflicht im Anhang (Satz 2).

§ 36 Rückstellungen

(1) Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. Für die Rückstellungen ist im

Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen.

(2) Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. Das gilt entsprechend für die Sanierung von Altlasten.

(3) Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.

(4) Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

(5) Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

(6) Sonstige Rückstellungen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

Zu § 36 (Rückstellungen):

Rückstellungen sind für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde in der kommunalen Bilanz anzusetzen, soweit diese am Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss. Rückstellungen stellen kein Eigenkapital dar, sie sind vielmehr dem in der kommunalen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Unter Beachtung des § 88 GO und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die Zwecke Rückstellungen bilden, die in dieser Vorschrift bestimmt und in diesen benannt werden. Zu weiteren Erläuterungen zur Thematik der Rückstellungen wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

1. Zu Absatz 1:

Die Beamten der Gemeinden erwerben, beginnend mit dem Zeitpunkt des Diensteintritts, während ihrer Dienstzeit Versorgungsanwartschaften gegenüber ihrem Dienstherrn, die in der kommunalen Bilanz als Rückstellungen anzusetzen sind. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinden, für alle ihre unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen die erforderlichen Rückstellungen in der Bilanz anzusetzen.

Wegen vergleichbarer Verhältnisse und um die einheitliche Ermittlung dieser Rückstellungen durch die Gemeinden zu gewährleisten, ist sowohl das Verfahren der Ermittlung als auch der Rechnungszinsfuß festgelegt worden (Satz 3). Dazu ist es wie im Handelsrecht unstreitig, dass die Rückstellungsbildung auf der Grundlage des Barwertes der Pensionszahlungen erfolgen muss. Nach den Ergebnissen der bisherigen Erprobung in den Modellkommunen hat sich das Teilwertverfahren als die geeignete Methode für den zu ermittelnden Barwert erwiesen. Die dazu erfolgte Festlegung, der Ermittlung einen einheitlichen Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen und diesen mit einem Prozentsatz von 5 v.H. zu bestimmen, ist dabei als sachgerecht zu bewerten. Es sind jedenfalls keine Grundsätze erkennbar, dass hier ein Entscheidungsspielraum für die Gemeinden geschaffen werden muss oder sich der Rechnungszinsfuß am Einkommensteuerrecht orientieren soll. So war z.B. ein

Rechnungszinsfuß in Höhe von 5 v.H. bei der Ermittlung der Rückstellungen für die betriebliche Altersversorgung im internationalen Jahresabschluss zum 31.12.2003 maßgebend anzuwenden.

Die Gemeinden sind verpflichtet, unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ neben den Rückstellungen für bestehende Pensionsanwartschaften auch Rückstellungen für künftige Pensionsanwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche von Personen nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen. Zu diesen Ansprüchen zählt z.B. auch die Altersteilzeit für Angestellte oder Arbeiter, die auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung beruht. Es bietet sich bei der Altersteilzeit an, hierfür die erforderlichen Rückstellungen erst bei der Inanspruchnahme der Altersteilzeit durch einen Beschäftigten zu bilden.

Zur Vereinfachung der Ermittlung von Ansprüchen außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes, insbesondere der Beihilfenansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst, ist zugelassen worden, dass diese Ansprüche auch als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge ermittelt und angesetzt werden können. Es ist wegen der Einheitlichkeit im kommunalen Bereich geboten, dafür das Ermittlungsverfahren sowie eine zukünftige Überprüfung mit ggf. einer Anpassung festzulegen. In ausreichendem Maße können dabei die örtlichen Verhältnisse unter der Eigenverantwortung der Gemeinde Berücksichtigung finden.

Zu beachten ist, dass unter diesem Bilanzposten keine Rückstellungen anzusetzen sind, die ihre Ursache darin haben, dass eine Gemeinde gegenüber einer anderen Gemeinde oder einer sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die Dienstherrnfähigkeit besitzt, verpflichtet ist, sich nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes an den künftigen Versorgungslasten zu beteiligen. Diese Verpflichtungen können gegenüber der aufnehmenden Körperschaft für eine abgegebene Beamtin oder einen abgegebenen Beamten entstehen, weil die aufnehmende Körperschaft künftig die vollen Versorgungsbezüge der Beamtin oder des Beamten zu zahlen hat und die abgebende Körperschaft sich nach der o.a. Vorschrift daran zu beteiligen hat. Dies ist z.B. ab dem Jahre 2002 erforderlich, wenn bei der Versetzung einer Beamtin oder eines Beamten, die oder der bereits auf Lebenszeit ernannt worden ist, diese oder dieser der abgebenden Körperschaft mindestens fünf Jahre zur Dienstleistung zur Verfügung stand. Entstehen solche Verpflichtungen bei der abgebenden Gemeinde (bisheriger Dienstherr) durch eine Versetzung oder eine Einverständniserklärung, hat diese ihre Verpflichtungen gegenüber der aufnehmenden Gemeinde unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen. Einem solchen Bilanzposten stehen dann Forderungen der aufnehmenden Gemeinde gegenüber.

Auch ist zu beachten, dass aus dem derzeit geltenden Versorgungsrecht für Angestellte und Arbeiter für die Gemeinden keine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung entstehen. Der Anspruch dieser Beschäftigten auf eine spätere Rentenleistung, besteht unmittelbar gegenüber dem Rententräger bzw. der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder. An diese Versorgungsanstalt leisten z.B. die Gemeinden als Beteiligte im Umlageverfahren die erforderlichen „Arbeitgeberzahlungen“, zu denen sie in jedem Haushaltsjahr, in denen die Angestellten und Arbeitern bei ihnen tätig sind, verpflichtet sind. Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für diesen Personenkreis entsteht auch nicht dann, wenn der Versicherungsträger ein Kapitaldeckungsprinzip einführt. Auch die dann versicherungsartig wachsenden Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten, die durch Beitragsleistungen (Prämien) der Gemeinde erreicht werden, führen nicht zu Ansprüchen gegenüber der Gemeinde. Somit entstehen in diesen Fällen für die Gemeinden keine Verpflichtungen, die am Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss, wie es Voraussetzung für die Rückstellungsbildung ist.

Entsprechendes gilt, wenn die Gemeinden bei Dritten Beamtenpensionsversicherungen für ihre Beamten abschließen. Durch solche Verträge gehen die künftigen Versorgungsanwartschaften der Beamten nach den beamtenrechtlichen Vorschriften nicht auf Dritte, z.B. Versicherungsgesellschaften, über. Die Gemeinden sichern dadurch nur ihre Liquidität in den späteren Haushaltsjahren, wenn die Versorgungsleistungen an ihre Beamten fällig werden. Ob die fälligen Beiträge von der Gemeinde im Umlageverfahren oder nach dem Kapitaldeckungsprinzip gezahlt werden, ändert ebenfalls nichts an den Verpflichtungen der Gemeinden gegenüber ihren Beamten. Die Beitragsleistungen der Gemeinden sind vielmehr als Zahlungen zum Erwerb von Finanzanlagen zu bewerten, die dann bei Fälligkeit durch die Gemeinden in Liquidität umgewandelt werden sollen. Die Gemeinden müssen in diesem Zusammenhang eigenverantwortlich entscheiden, ob und in welchem Umfang sie zur Erfüllung ihrer künftigen Zahlungsverpflichtungen an die Versorgungsempfänger solche Finanzanlagen erwerben.

2. Zu Absatz 2:

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. So lange nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie etwas anderes nahe legen, soll sich die Berechnung der Rückstellung am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisherigen Verfüllmenge orientieren. Dies gilt entsprechend für die vergleichbare Verpflichtung der Gemeinde, vorhandene Altlasten zu sanieren (Satz 2).

3. Zu Absatz 3:

Um den Verfall von Instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen von den Gemeinden Rückstellungen zu bilden. Dazu ist durch die Vorschrift - abweichend vom Handelsrecht - keine Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung festgelegt, sondern zur Ansatzbildung bestimmt worden „soweit die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss“. Dies erfordert von den Gemeinden, dass sie am Abschlussstichtag die über das folgende Haushaltsjahr hinausgehenden vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen bestimmen und wertmäßig beziffern müssen. Ferner muss deren Umsetzung vorgesehen sein, um dafür eine Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Dies setzt aber eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, voraus. Dabei kommt der Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten eine besondere Bedeutung zu, weil nur auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann.

Das Ansetzen von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen bedarf aber gleichzeitig einer konkreten Umsetzungsplanung in der Gemeinde, denn allein die Ermittlung und die Entscheidung zur Bildung von Rückstellungen für diesen Instandhaltungsbedarf sind nicht ausreichend. Bereits mit dem Ansetzen dieser Rückstellungen in der Bilanz wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde sichtbar gemacht, der beinhaltet, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Dies muss durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden, die grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen sollte. Im Einzelfall darf sie ggf. einmal einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen. Auch sollte eine solche Planungsrechnung jährlich aktualisiert und fortgeschrieben, wobei erkennbar gemacht werden sollte, welche Maßnahmen abgeschlossen, neu eingebracht oder auch gestrichen wurden. Mit einer solchen Planungsrechnung wird zudem einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungen entgegen gewirkt.

Ausgehend davon ist es erforderlich, nach einem angemessenen Erfahrungszeitraum eine Beurteilung über die genannten Kriterien zur Bildung von Rückstellungen für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen vorzunehmen. Bei der gesetzlichen vorgesehenen Überprüfung der Auswirkungen der Reform des Haushaltsrechts in den Gemeinden des Landes sollte geprüft werden, ob nicht auch ggf. eine zeitliche Befristung - vergleichbar mit dem Handelsrecht - eingeführt werden muss, die den Korridor der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung umfassen sollte.

4. Zu Absatz 4:

Auch für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, sollen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Dabei muss es hinreichend wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig tatsächlich entsteht und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich tatsächlich erfolgen wird. Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.

Diese Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung können z.B. dadurch erfüllt sein, dass eine Gemeinde nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes verpflichtet ist, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer abgegebenen Beamtin oder eines abgegebenen Beamten zu beteiligen (vgl. auch Erläuterungen zu Absatz 1). Eine solche Rückstellungsbildung entfällt nur dann, wenn die Erstattungsverpflichtung des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem neuen Dienstherrn durch eine einmalige Leistung abgegolten worden

sind. Bestehen solche Verpflichtungen, sind sie nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“, sondern als „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen. Dies gilt dann nicht, wenn z.B. die Erstattungsverpflichtung betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit festgelegt worden ist. In diesem Fall ist die Verpflichtung nicht mehr den Rückstellungen zuzuordnen, sondern unter Verbindlichkeiten anzusetzen.

Unter diesem Rückstellungsposten sind auch Rückstellungen für nicht beanspruchten Urlaub und für geleistete Überstunden anzusetzen. Es ist zulässig, dafür einen pauschalen Wert zu ermitteln.

5. Zu Absatz 5:

Nach dieser Vorschrift sind in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen zu bilden. Damit die Gemeinde nicht verpflichtet ist, für jeden möglichen Verlust eine Rückstellungsbildung vorzunehmen, ist als Abgrenzung bestimmt worden, dass Rückstellungen nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird.

6. Zu Absatz 6:

In diesem Gesamtzusammenhang wird durch die ergänzende Vorschrift in Absatz 6 klargestellt, dass die Bildung von Rückstellungen unzulässig ist, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Vergleichbar mit der Bestimmung zur Rückstellungsbildung für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien im Landesabfallgesetz könnte Bedarf bestehen, für bestimmte kommunale Sachverhalte eine Rückstellungsbildung durch fachgesetzliche Vorschriften, also außerhalb der Gemeindehaushaltsverordnung, den Gemeinden vorzuschreiben. Das Verbot, Rückstellungen zu bilden, ist somit nachrangig gegenüber speziellen Regelungen in Verordnungen und Gesetzen, die die Bildung von weiteren Rückstellungen zulassen.

Abschließend ist im Einklang mit dem Handelsrecht bestimmt worden, dass Rückstellungen aufzulösen sind, wenn der Grund hierfür entfallen ist (Satz 2).

Sechster Abschnitt Jahresabschluss

Der Jahresabschluss erhöht die Transparenz und Qualität der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr. Gleichzeitig soll er zur Verbesserung der Steuerung beitragen. Der Jahresabschluss lehnt sich an den handelsrechtlichen Jahresabschluss für große Kapitalgesellschaften an. Die Funktion des Jahresabschlusses besteht in der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Hierzu hat auch der Anhang und der Lagebericht in geeigneter Form beizutragen. Dieser Abschnitt fasst die Regelungen zum Jahresabschluss und seinen Bestandteilen zusammen.

§ 37 Jahresabschluss

(1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in dieser Verordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen. Der Jahresabschluss besteht aus

1. der Ergebnisrechnung,
2. der Finanzrechnung,
3. den Teilrechnungen,
4. der Bilanz und
5. dem Anhang.

(2) Dem Jahresabschluss ist ein Lagebericht nach § 48 beizufügen.

Zu § 37:

Die Vorschrift wiederholt aus Gründen der besseren Verständlichkeit und besseren Lesbarkeit der Verordnung die Regelung in § 95 GO. Sie fasst die Bestandteile des Jahresabschlusses nochmals zusammen, die zudem in den folgenden Vorschriften der § 38 (Ergebnisrechnung), § 39 (Finanzrechnung), § 40 (Teilrechnungen), § 41 (Bilanz) und § 44 (Anhang) näher bestimmt werden.

Während der Haushaltsplan die Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft darstellt, dient der Jahresabschluss dazu, mit Hilfe von Ergebnisrechnung und Finanzrechnung die notwendige Auskunft über die erfolgte Umsetzung der Planung zu geben. Dies wird durch den dafür vorgesehenen Plan-Ist-Vergleich unterstützt. Außerdem werden die bisherigen Informationen aus den kameralen Vermögens-, Schulden- und Rücklagenübersichten durch die Informationen aus der Bilanz und dem Anhang sowie aus dem Anlagenspiegel, dem Forderungsspiegel und dem Verbindlichkeitspiegel ersetzt und angereichert.

§ 38 Ergebnisrechnung

(1) In der Ergebnisrechnung sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen getrennt von einander nachzuweisen. Dabei dürfen Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. Für die Aufstellung der Ergebnisrechnung gilt § 2 entsprechend.

(2) Den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen sowie ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, der die nach § 22 Abs. 1 übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen hat.

Zu § 38:

In dieser Vorschrift wird der Inhalt der Ergebnisrechnung (§ 37 Abs. 1 Nr. 1) näher bestimmt. Die Ergebnisrechnung bildet das tatsächliche Ressourcenaufkommen (Erträge) und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) im Haushaltsjahr ab und stellt das Gegenstück zum Ergebnisplan dar. Daher findet sich dort auch die Gliederung des Ergebnisplans nach § 2 wieder (vgl. Anlage F 17).

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in der Ergebnisrechnung für die Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr abzubilden. Dazu ist durch die Bildung von Salden wie im Ergebnisplan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis festzustellen. Dazu gehört auch, dass durch die Bildung eines Saldos aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen das außerordentliche Ergebnis ermittelt wird. Es ist zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die Haushaltswirtschaft des Jahres erforderlich, das ordentliche Ergebnis und das außerordentliche Ergebnis zu einem Jahresergebnis zusammen zu führen.

Eine solche „Abrechnung“ ist jedoch nur vollständig, wenn auch ein Ansatz-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d.h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von der im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Dabei kann auch die Erläuterung der Gründe oder Anlässe der Planabweichung von Bedeutung sein. So sind in dem Plan-/Ist-Vergleich die nach Absatz 2 auszuweisenden übertragenen Ermächtigungen (nach § 22 Abs. 1) gesondert auszuweisen. Aus örtlichen Gesichtspunkten heraus kann es sich zudem anbieten, in den Plan-/Ist-Vergleich weitere Veränderungen der Haushaltspositionen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans detailliert aufzuzeigen. Dazu zählen die Veränderungen (Erhöhungen oder Minderungen) der Haushaltspositionen, deren Ursache in einer Nachtragssatzung oder in einer Haushaltssperre liegt oder die durch über- oder außerplanmäßige Aufwendungen entstanden sind. Solche Veränderungen werden als Planfortschreibungen bezeichnet und stellen Veränderungen der ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen dar, die auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen vorgenommen worden sind.

Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich									
Positionen der Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres ...	Ansatz des Haushaltsjahres ...	Fortschreibung des Ansatzes des Haushaltsjahres		Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist		Veränderung wegen ...
			nach § 10 GemHVO	nach § 22 GemHVO			Mehr	Weniger	

(Abbildung 4)

Zu diesem Plan-/Ist-Vergleich gehört auch, dass das aktuelle Ergebnis in einen Zusammenhang mit den Vorjahren gestellt wird, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres besser bewerten zu können. Dazu ist es erforderlich, zu den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres anzugeben (Absatz 2).

§ 39 Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt von einander nachzuweisen. Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 38 Abs. 2 entsprechende Anwendung. In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert auszuweisen. Fremde Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert vor den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.

Zu § 39:

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt der Finanzrechnung (§ 37 Abs. 1 Nr. 2) näher. Die Finanzrechnung ist die Übersicht über die tatsächlichen Ein- und Auszahlungen der Gemeinde, in der die Zahlungen getrennt nach laufender Verwaltungstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit ausgewiesen werden. Daher findet sich dort auch die Gliederung des Finanzplans nach § 3 wieder (vgl. Anlage F 19).

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in der Finanzrechnung für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen. Hierbei ist die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln insgesamt nachzuweisen sowie der Bestand an liquiden Mitteln festzustellen und in die Bilanz überzuleiten. Dazu sind wie im Finanzplan der Saldo für die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Saldo für die Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus beiden der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Durch die Einbeziehung des Saldos aus der Finanzierungstätigkeit, der aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen sowie Krediten zur Liquiditätssicherung entsteht, lässt sich die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln ermitteln und in der Finanzrechnung ausweisen.

Es ist jedoch zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die Finanzmittel erforderlich, den Bestand der Finanzmittel am Anfang des Haushaltsjahres mit der Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln im Haushaltsjahr sowie der Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln zusammen zu führen, um damit den Endbestand der Finanzmittel sowie den Finanzmittelfluss zu ermitteln und abzubilden. Dieser Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bilanzposten der Schlussbilanz des Haushaltsjahres anzusetzen.

In der Finanzrechnung sind aber auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres sind abzubilden. Zudem ist ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen, der entsprechend den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung, insbesondere für den Nachweis der Investitionstätigkeit, erweitert werden kann.

Die Gemeinde ist zudem verpflichtet, die in der Finanzrechnung enthaltenen Jahressummen so aufzubereiten, dass sie im Rahmen ihrer Meldepflichten die Anforderungen der Finanzstatistik erfüllen kann (vgl. in Anlage 16 „Kontenklassen 6 und 7“ sowie Anlagen 26 A - E). Anders als bisher im kamerale Rechnungswesen bestimmt nicht mehr die Finanzstatistik die Gliederung des Haushaltsplans und damit die Steuerung der Verwaltung. Gleichwohl sollten die finanzstatistischen Anforderungen bei der Bildung der Buchungskonten Berücksichtigung finden, denn dies erleichtert die Erfüllung der Meldepflichten unmittelbar aus den Konten der Finanzbuchhaltung heraus. Die Einordnung und Detaillierung der Zahlungsarten baut nämlich auf der Festlegung der Haushaltspositionen durch das kommunale Haushaltsrecht auf.

§ 40 Teilrechnungen

(1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 38 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung.

(2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

Zu § 40:

1. Zu Absatz 1:

Für die Aufstellung der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung werden Teilrechnungen als Bestandteile des Jahresabschlusses benötigt, die entsprechend der Gliederung des Haushaltsplans in Teilpläne aufzustellen sind. Sie sind daher entsprechend den Teilplänen im Haushaltsplan als Teilergebnisrechnungen (vgl. Anlage E 18) und Teilfinanzrechnungen (vgl. Anlage E 20) zu erstellen. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen.

Die Teilergebnisrechnungen sind entsprechend der Ergebnisrechnung zu gliedern. In diesen Rechnungen sind die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, wenn diese im Teilergebnisplan enthalten sind, weil die Gemeinde diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst. Eine Verpflichtung für eine gesonderte Erfassung der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen durch die Gemeinde besteht allerdings nicht (vgl. auch Erläuterungen zu den §§ 4 und 17). Sind in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen.

Die Teilfinanzrechnungen sind entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern. Sie bestehen wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden (vgl. Anlage E 20 A). Der Teil B enthält die Abrechnung der einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Außerdem die gesamten investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen (vgl. Anlage E 20 B).

2. Zu Absatz 2:

Für die kommunale Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Die Ziele werden zwischen Rat und Verwaltung abgestimmt. Um die Zielerreichung überprüfen zu können, sind zielbezogene quantitative und qualitative Leistungskennzahlen zu

vereinbaren und festzulegen. Die spezifische Ausgestaltung bleibt jedoch der Gemeinde überlassen. Zielbeschreibungen, Kennzahlen und sonstige Angaben sind von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. § 4 Abs. 2).

Dies erfordert, in den Teilrechnungen jeweils Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen auszuweisen. Ausgehend davon wird die Kontrolle der Zielerreichung nicht nur auf dieser Ebene, sondern quer durch die gesamte Zielhierarchie ermöglicht.

§ 41 Bilanz

(1) Die Bilanz hat sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten und ist entsprechend den Absätzen 3 und 4 zu gliedern, soweit in der Gemeindeordnung oder in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) In der Bilanz dürfen Posten auf der Aktivseite nicht mit Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

(3) Die Aktivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten

1. Anlagevermögen,
 - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
 - 1.2 Sachanlagen,
 - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.1.1 Grünflächen,
 - 1.2.1.2 Ackerland,
 - 1.2.1.3 Wald, Forsten,
 - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,
 - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,
 - 1.2.2.2 Schulen,
 - 1.2.2.3 Wohnbauten,
 - 1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
 - 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
 - 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
 - 1.2.3.2 Brücken und Tunnel,
 - 1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
 - 1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
 - 1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
 - 1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
 - 1.2.3 Bauten auf fremdem Grund und Boden,
 - 1.2.4 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
 - 1.2.5 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
 - 1.2.6 Betriebs- und Geschäftsausstattung,
 - 1.2.7 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
 - 1.3 Finanzanlagen,
 - 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,
 - 1.3.2 Beteiligungen,
 - 1.3.3 Sondervermögen,
 - 1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens,
 - 1.3.5 Ausleihungen,
 - 1.3.5.1 an verbundene Unternehmen,
 - 1.3.5.2 an Beteiligungen,
 - 1.3.5.3 an Sondervermögen,
 - 1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen,
2. Umlaufvermögen,
 - 2.1 Vorräte,
 - 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,
 - 2.1.2 Geleistete Anzahlungen,

- 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
 - 2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
 - 2.2.1.1 Gebühren,
 - 2.2.1.2 Beiträge,
 - 2.2.1.3 Steuern,
 - 2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen,
 - 2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,
 - 2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,
 - 2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich,
 - 2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich,
 - 2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen,
 - 2.2.2.4 gegen Beteiligungen,
 - 2.2.2.5 gegen Sondervermögen,
 - 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,
- 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,
- 2.4 Liquide Mittel,
- 3. Aktive Rechnungsabgrenzung,
zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten
- 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
zu ergänzen.

(4) Die Passivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten

- 1. Eigenkapital,
 - 1.1 Allgemeine Rücklage,
 - 1.2 Sonderrücklagen,
 - 1.3 Ausgleichsrücklage,
 - 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,
- 2. Sonderposten,
 - 2.1 für Zuwendungen,
 - 2.2 für Beiträge,
 - 2.3 für den Gebührenaussgleich,
 - 2.4 Sonstige Sonderposten,
- 3. Rückstellungen,
 - 3.1 Pensionsrückstellungen,
 - 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten,
 - 3.3 Instandhaltungsrückstellungen,
 - 3.4 Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5,
- 4. Verbindlichkeiten,
 - 4.1 Anleihen,
 - 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
 - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
 - 4.2.2 von Beteiligungen,
 - 4.2.3 von Sondervermögen,
 - 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
 - 4.2.5 vom privaten Kreditmarkt,
 - 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
 - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
 - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,
- 5. Passive Rechnungsabgrenzung
zu gliedern.

(5) In der Bilanz ist zu jedem Posten nach den Absätzen 3 und 4 der Betrag des Vorjahres anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist dies im Anhang zu erläutern. Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

(6) Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 erfasst wird. Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben.

(7) Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Die Zusammenfassung von Posten der Bilanz ist im Anhang anzugeben. Dies gilt auch für die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen.

(8) Die Zuordnung von Wertansätzen für Vermögensgegenstände und Schulden zu den Posten der Bilanz ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplans vorzunehmen.

Zu § 41:

1. Zu Absatz 1:

Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems. Sie enthält Informationen, die es bisher in der kameralen Jahresrechnung nicht gab. Die Bilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Daher ist es erforderlich festzulegen, dass die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ in jede gemeindliche Bilanz gehören und diese in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern ist.

Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt. Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt. Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt dabei auf beiden Seiten nach Fristigkeiten. So wird auf der Aktivseite zwischen Anlagevermögen (langfristig) und Umlaufvermögen (kurzfristig) unterschieden. Auf der Passivseite wird zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital gezeigt. Auch auf dieser Seite gilt das Prinzip der Fristigkeit, denn die allgemeine Rücklage steht vor der Ausgleichsrücklage (im Eigenkapital) und die Kredite für Investitionen stehen vor den Krediten zur Liquiditätssicherung.

Je nach ihrer Wirkung werden vier Arten von Veränderungen von Bilanzposten unterschieden:

- Bei einem Aktivtausch werden nur Konten der Aktivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandmehrung, das andere Konto eine Bestandminderung in gleicher Höhe, z.B. Kauf von Büroausstattung mit sofortiger Bezahlung.
- Bei einem Passivtausch werden nur Konten der Passivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandmehrung, das andere Konto eine Bestandminderung in gleicher Höhe, z.B. Ablösung einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen durch einen Kredit.
- Bei einer Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermehrt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verlängert, z.B. Kauf eines Fahrzeuges mit Zahlungsziel von drei Monaten.
- Bei einer Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermindert und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verkürzt, z.B. Bezahlung einer Lieferantenverbindlichkeit durch Überweisung vom Bankkonto.

Auf Grund unterschiedlicher konzeptioneller Vorstellungen war jedoch die Erarbeitung einer einheitlichen Bilanzgliederung durch die Länder nicht möglich. Die Grundlagen der nach dieser Vorschrift vorzunehmenden Bilanzgliederung sind im NKF - Modellprojekt von den Modellkommunen erarbeitet worden. Die Bilanzgliederung baut deshalb auf dem nachfolgenden Bilanzgliederungsschema auf.

Bilanzgliederungsschema	
Aktiva	Passiva
<ol style="list-style-type: none"> 1. Anlagevermögen <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände <ol style="list-style-type: none"> 1.1.1 Sachanlagen 1.1.3 Finanzanlagen 2 Umlaufvermögen <ol style="list-style-type: none"> 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eigenkapital <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung

(Abbildung 5)

Die Gliederung orientiert sich größtenteils an den Vorschriften des kaufmännischen Rechnungswesens. Diese können jedoch wegen der gesetzlich bestimmten gemeindlichen Aufgaben nicht vollständig übernommen werden. Es ist unter Einbeziehung der kommunalen Besonderheiten und aus Gründen der Ländereinheitlichkeit deshalb eine eigene Bilanzgliederung festgelegt worden, deren Posten in den Absätzen 3 und 4 bestimmt sind. Dies stellt einerseits eine Mindestgliederung dar, die einerseits aus der Umsetzung der sonstigen Vorschriften zu erweitern ist und andererseits aus örtlichen Bedürfnissen heraus veränderbar ist.

Für die Bilanzgliederung gilt unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit, dass die Bezeichnung der einzelnen Posten klar und verständlich und Einbeziehung der rechtlichen Begriffsinhalte sein muss, jeder Posten mit dem dazugehörigen in Ziffern ausgedrückten Betrag eine eigene Zeile erhält, die Posten in der Bilanz in sinnvoller Weise aufeinander folgen und untereinander gesetzt werden. Dazu ist eine weitere Aufgliederung oder „davon“-Vermerke je nach Bedeutung für die Gemeinde, insbesondere in Bezug auf die Darstellung ihrer Aufgabenerfüllung, sachgerecht und zulässig.

2. Zu Absatz 2:

Die Bilanz ist als Bruttorechnung zu führen. Durch Saldierung von Posten der Bilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher dürfen die Posten auf der Aktivseite nicht mit den Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Zudem verstieße eine Verrechnung gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Das Verrechnungsverbot verhindert somit die Bilanzverschleierung.

3. Zu den Absätzen 3 und 4:

Die Gliederung der Aktivseite der Bilanz gibt die Vermögensarten der Gemeinde wieder. Dabei wird den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung getragen. Die Posten der Bilanz sind in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt worden (vgl. Anlage F 21). Außerdem sind deren Inhalte durch einen kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Anlage E 15). Ergänzend dazu ist im Kapitel „Eröffnungsbilanzregeln“ eine ausführliche Erläuterung der Inhalte der einzelnen Bilanzposten enthalten.

Aktivseite der Bilanz: Zum besseren Verständnis werden ausgewählte Posten nachfolgend erläutert:

3.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen, zu deren Erlangung bei der Gemeinde Aufwendungen entstanden und die einer Bewertung fähig sind, z.B. Konzessionen, Lizenzen,

EDV-Software. Die nicht fassbaren Werte zählen nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen und gehören nicht zum Umlaufvermögen (vgl. § 43 Abs. 1).

3.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen):

Unter Sachanlagen werden die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst. Dabei wird eine Trennung zwischen unbeweglichem und beweglichem Sachanlagevermögen vorgenommen. Bei den unbeweglichen Sachanlagevermögen stellen die öffentlichen Liegenschaften einen großen Teil des Vermögens der Gemeinde dar, die im Wesentlichen in unbebaute und bebaute Grundstücke zu unterteilen sind. Dazu wird dann jeweils entsprechend ihrer Nutzung bzw. den Sachzielen der kommunalen Aufgabenerfüllung eine weitere Untergliederung in die bedeutenden Nutzungsarten, die erweitert werden dürfen, vorgenommen.

Als Sachanlagen sind unbebaute Grundstücke mit ihrem Wert anzusetzen. Wegen der Bedeutung im gemeindlichen Bereich ist eine Untergliederung dieses Bilanzpostens mindestens in Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke vorgesehen. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden.

Weitere Sachanlagen sind bebaute Grundstücke, die entsprechend den zu erfüllenden Aufgaben errichtet wurden. Daraus abgeleitet, soll dieser Posten in Kindertageseinrichtungen, Schulen, Wohnbauten und sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude untergliedert werden. Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Abs. 2 Nummer 2 der Gemeindeordnung an. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden.

Zu den Sachanlagen zählt auch das Infrastrukturvermögen. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind (Infrastrukturvermögen im engeren Sinne). Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, z.B. Kläranlagen, Sonderbauwerke. Wegen ihrer Eigenart und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit ist das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne in der Bilanz gesondert auszuweisen. Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens wird unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten in einem besonderen Bilanzposten angesetzt. Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, z.B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) sind in der Regel in der Bilanz dem Bereich der bebauten Grundstücke zuzuordnen.

Unter den Sachanlagen sind außerdem mit ihrem Wert anzusetzen

- Bauten auf fremdem Grund und Boden, die entgegen dem grundstücksgleichen Recht kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht, sondern ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag, beinhalten;
- Kulturdenkmäler, die Bau- und Bodendenkmäler umfassen, die nicht zu den Gebäuden gehören;
- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge, zu den neben den Anlagen und Maschinen sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen sowie die marktgängigen Fahrzeuge und die kommunalen Spezialfahrzeuge gehören;
- Betriebs- und Geschäftsausstattungen, also alle Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, einschließlich der erforderlichen Werkzeuge;
- geleistete Anzahlungen, die geldlichen Vorleistungen einer Gemeinde auf noch zu erhaltende Sachanlagen beinhalten;
- Anlagen im Bau, die noch nicht fertig gestellte Sachanlagen als Sammelposten auf einem eigenen oder fremden Grundstück umfassen.

3.3 Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen):

Unter den Finanzanlagen werden Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen, Wertpapiere des Anlagevermögens und Ausleihungen erfasst.

3.4 Zu Nummer 2.1 (Vorräte):

Dieser Posten umfasst die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren sowie geleistete Anzahlungen.

3.5 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände):

Dieser Posten wird insbesondere in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen untergliedert, unter denen wiederum unterschiedliche Forderungsarten anzusetzen und abzubilden sind, z.B. Abgabeforderungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich.

Ergänzend dazu sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ zu bilanzieren.

3.6 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens):

Weil unter den Finanzanlagen nur Wertpapiere des Anlagevermögens anzusetzen sind, aber auch vorhandene Wertpapiere dem Umlaufvermögen zugeordnet werden, sind diese gesondert anzusetzen. Unter diesen Bilanzposten gehören daher Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr.

3.7 Zu Nummer 2.4 (Liquide Mittel):

Unter diesen Posten sind alle liquiden Mittel der Gemeinde in Form von Bar- oder Buchgeld, z.B. Handkassen und Bankguthaben, anzusetzen.

Passivseite der Bilanz: Ebenfalls zum besseren Verständnis werden ausgewählte Posten näher beschrieben:

3.8 Zu Nummer 1 (Eigenkapital)

Das Eigenkapital wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Es stellt den Gegenwert für bereits getätigte Investitionen dar oder steht noch für Investitionen zur Verfügung. Als Vorbild dient zwar das kaufmännische Rechnungswesen, jedoch wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten die Eigenkapitalposition in die allgemeine Rücklage, Sonderrücklagen, Ausgleichsrücklage und Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag unterteilt. Dabei ergibt sich der Wert der allgemeinen Rücklage aus der Differenz der Aktivposten zu den übrigen Passivposten. Er hängt somit von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab.

3.9 Zu Nummer 2 (Sonderposten):

Es werden Zuwendungen und Beiträge als Sonderposten passiviert, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen bewilligt bzw. gezahlt werden und von der Gemeinde nicht frei verwendet werden dürfen (vgl. § 43 Abs. 5). Auch die entstandenen Jahresüberschüsse der kostenrechnenden Einrichtungen, die nach § 6 KAG in die nächste Gebührenkalkulation einzustellen sind, sind als Sonderposten „für den Gebührenaussgleich“ anzusetzen (vgl. § 43 Abs. 6).

3.10 Zu Nummer 3 (Rückstellungen):

Unter diesem Posten sind die in § 36 benannten zulässigen Rückstellungen in entsprechender Gliederung in der Bilanz anzusetzen.

3.11 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten):

Der Bilanzausweis der Verbindlichkeiten orientiert sich im Wesentlichen an den Arten der Verbindlichkeiten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, und verlangt bei den Krediten für Investitionen eine weitere Gliederung nach Gläubigern.

4. Zu den Absätzen 5 bis 7:

Den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ entsprechend ist zu den einzelnen Posten der Aktivseite und der Passivseite der dazugehörige Betrag des Vorjahres anzugeben. Damit kann in angemessener Zeit ein besserer Überblick über die Lage der Gemeinde gewonnen werden. Aus diesem Grund dürfen den Posten der Bilanz auch neue Posten hinzugefügt werden. Es müssen vorgegebene Posten nicht abgebildet werden, wenn keine Werte anzusetzen sind. Auch können Posten zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Darstellung klarer wird.

5. Zu Absatz 8:

Die Regelung bestimmt, dass die Gemeinde der Aufstellung der Bilanz den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan zu Grunde zu legen hat, der die Zuordnung von Vermögensgegenständen und Schulden zu den Posten der Bilanz festlegt. Er gewährleistet die Nachprüfbarkeit der Buchführung, sichert die Vergleichbarkeit und genügt den statistischen Anforderungen (vgl. Anlage 15).

§ 42

Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

(2) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

(3) Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

Zu § 42:

Die Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz sind Korrekturposten, die dazu dienen, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen, um eine haushaltsjahrbezogene Ergebnisermittlung zu gewährleisten. Sie sind immer dann in der Bilanz anzusetzen, wenn die einem Haushaltsjahr nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit zuzurechnende Aufwendungen oder Erträge und die dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Ob Geschäftsvorfälle bzw. Sachverhalte vorliegen, die eine Rechnungsabgrenzung erforderlich werden lassen, ist im Rahmen des Jahresabschlusses zu

ermitteln und ggf. umzusetzen. Zu weiteren Erläuterungen zur Thematik der Rechnungsabgrenzungsposten wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

1. Zu den Absätzen 1 und 2 (Aktive Rechnungsabgrenzung):

Um das Jahresergebnis periodengenau festzustellen, sind Auszahlungen vor dem Abschlussstichtag, die einen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren. Dies gilt z.B. auch, wenn ein Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher ist als der Auszahlungsbetrag. In diesem Fall darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist dann durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

2. Zu Absatz 3 (Passive Rechnungsabgrenzung):

Um das Jahresergebnis periodengenau festzustellen, sind unter dieser Bilanzposition Einzahlungen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Dabei wird der Teil der Zahlung für die Folgeperioden durch die Einstellung in den Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt und im Folgejahr bzw. in den Folgejahren anteilmäßig aufgelöst.

§ 43

Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten

(1) Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben oder selbst hergestellt wurden, dürfen nicht aktiviert werden.

(2) Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen.

(3) Werden Ermächtigungen für Aufwendungen gem. § 22 übertragen, ist in deren Höhe im Eigenkapital eine zweckgebundene Deckungsrücklage anzusetzen. Die Auflösung ist entsprechend der Inanspruchnahme oder mit Ablauf der Verfügbarkeit der Ermächtigungen vorzunehmen. In Höhe der nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ist diese zweckgebundene Rücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

(4) Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sind in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren. Diese Sonderrücklage kann auch gebildet werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. In dem Jahr, in dem die vorgesehenen Vermögensgegenstände betriebsbereit sind, ist die Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage insoweit aufzulösen. Sonstige Sonderrücklagen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

(5) Erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen, die im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden, sind als Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen.

(6) Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes in den folgenden drei Jahren ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.

(7) Ergibt sich in der Bilanz ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" gesondert auszuweisen.

Zu § 43:

1. Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter nicht entgeltlich erworben werden, entstehen lediglich innerbetriebliche Aufwendungen und keine aktivierungsfähigen Leistungen. Daher dürfen für unentgeltlich erworbene bzw. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, z.B. Patente, Erfindungen, DV-Programme, Urheberrechte, keine Wertansätze in der Bilanz gebildet werden.

2. Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen):

Bei der Gewährung von Zuwendungen werden i.d.R. neben den finanziellen Leistungen auch der Verwendungszweck und die Gegenleistungsverpflichtung von der Gemeinde festgelegt. Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung gehört daher die vorherige Prüfung, ob die Gemeinde an dem mit Hilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand das wirtschaftliche Eigentum inne hat. Liegt dies vor, ist es geboten, dass die Gemeinde den geförderten Vermögensgegenstand aktiviert, auch dann, wenn der geförderte Dritte rechtlicher Eigentümer ist. Bei der Gewährung von Zuwendungen besteht aber auch oftmals eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten. Diese ist dann als eine Vermögensposition der Gemeinde zu bewerten und es ist sachgerecht, diese als Rechnungsabgrenzung zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen, wenn nicht der geförderte Vermögensgegenstand zu aktivieren ist.

3. Zu Absatz 3 (Zweckgebundene Deckungsrücklage):

Die Vorschrift regelt ergänzend zur haushaltswirtschaftlichen Übertragung von Ermächtigungen (§ 22) den bilanztechnischen Ausweis sowie deren spätere Inanspruchnahme bzw. Auflösung. Anders als in der Kameralistik führt die Übertragung von Ermächtigungen im NKF zu einer unmittelbaren Veränderung der beschlossenen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und damit zu einer wirtschaftlichen Belastung des Folgejahres. Wegen des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs ist es erforderlich, entsprechend der Ermächtigungsübertragung, die zu einer Erhöhung der künftigen Aufwendungen führen kann, eine entsprechende „Deckung“ zu schaffen. Diesem Zweck dient die für diesen Fall vorgesehene Deckungsrücklage.

Im Umfang der vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen zum Abschlussstichtag ist deshalb in der Bilanz die zweckgebundene Deckungsrücklage als ein gesonderter Posten anzusetzen. Dieser Posten bildet mögliche zusätzliche Belastungen des folgenden Haushaltsjahres ab, die durch Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr entstehen könnten. Ob und in welchem Umfang eine tatsächliche Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen im neuen Haushaltsjahr erfolgen wird, ist zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses nur abschätzbar. Außerdem ist es wegen des Verwaltungsablaufs nicht vertretbar, eine Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen von einem gesonderten Ratsbeschluss abhängig zu machen bzw. ihre Inanspruchnahme bis zur Feststellung des Jahresabschlusses hinaus zu schieben. Vor diesem Hintergrund soll deshalb die Deckungsrücklage als „Davon“ - Ausweis unter dem Posten „Allgemeine Rücklage“ angesetzt werden. Werden keine zusätzlichen Erträge erzielt oder auf andere Aufwendungen verzichtet und wird vom Rat keine Verwendung des Jahresüberschusses für die zusätzlichen Aufwendungen vorgesehen, kann eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder aber auch der allgemeinen Rücklage erforderlich werden. Soweit die Deckungsrücklage nicht in Anspruch genommen wird, ist sie durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

4. Zu Absatz 4 (Sonderrücklage):

Zuwendungen, die Gemeinden lediglich für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne besondere Zweckbestimmungen erhalten, sind als allgemeine „Anschubfinanzierung“ zu bewerten, mit der Folge, dass deren ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen ist bzw. weil der Zuwendungsgeber sie ausgeschlossen hat. Vergleichbar mit der handels- und der steuerrechtlichen Regelung sollen diese, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in der Bilanz in einer Sonderrücklage im Eigenkapital angesetzt werden.

Es ist geboten, gleichzeitig den Gemeinden zu ermöglichen, auch aus eigenem Bedürfnis heraus die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Sind die Vermögensgegenstände betriebsbereit, ist davon auszugehen, dass die Mittel der Sonderrücklage dem Zweck entsprechend verwandt wurden. Daher ist die Sonderrücklage spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt vorliegt, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

Der Satz 3 stellt klar, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichssystems geboten. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Auch außerhalb dieser Verordnung könnte durch gesetzliche Vorschriften bestimmt werden, dass für bestimmte gemeindliche Sachverhalte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

5. Zu Absatz 5 (Sonderposten):

Es sind erhaltene Zuwendungen als Sonderposten zu passivieren, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen vom Zuwendungsgeber bewilligt bzw. gezahlt werden und von der Gemeinde nicht frei verwendet werden dürfen. Der Sonderposten wird regelmäßig über die Nutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Gegenstandes erfolgswirksam aufgelöst. Bei nicht abschreibbaren Anlagegütern (Grund und Boden) bleibt der Sonderposten in der Bilanz bestehen, solange die Gemeinde den Vermögensgegenstand hat. Die im Handelsrecht mögliche Absetzung der Zuwendung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes kommt dabei nicht in Betracht, weil bei den Gemeindehaushalten die Finanzquelle offengelegt und der Ressourcenverbrauch nachvollziehbar dargestellt werden soll.

6. Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):

Da Gemeinden nach § 6 KAG verpflichtet sind, Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen in die Gebührenkalkulation der folgenden drei Jahre einzustellen, müssen entstandene Kostenüberdeckungen auch in der Bilanz angesetzt werden. Hierfür wird auf der Passivseite der Bilanz ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet. Kostenunterdeckungen sind nicht in der Bilanz anzusetzen. Das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip stehen einem solchen Ansatz entgegen. Eine entstandene Kostenunterdeckung ist im Anhang anzugeben.

7. Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):

Ist das gesamte Eigenkapital aufgezehrt und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Diese ergänzende Gliederungsregel ist auch für die Gemeinden sachgerecht.

§ 44 Anhang

(1) Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können.

(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

1. Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt,
2. Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden,
3. die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages,
4. die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
5. Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
6. noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen,
7. bei Fremdwährungen der Kurs der Währungsumrechnung,
8. die Verpflichtungen aus Leasingverträgen und

weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.

(3) Dem Anhang ist ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel nach den §§ 45 bis 47 beizufügen.

Zu § 44:

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang als fünftes Element des Jahresabschlusses die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und Ergebnisrechnungspositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz und Ergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen. In den Anhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Absatz 1). Gleichzeitig sind im Anhang die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung des Jahresabschlusses eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen (Absatz 2). Der Anhang umfasst auch Angaben zur Ergebnisrechnung, z.B. Erläuterungen zum außerordentlichen Ergebnis.

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen des Jahresabschlusses und ihrer Gliederung stehen. Bei der Erarbeitung ist der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen. Um das zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen, sollen dem Anhang ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel, der z.B. auch die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse, z.B. Bürgschaftsverpflichtungen, enthält, beigelegt werden (Absatz 3).

Zu weiteren Erläuterungen zum Anhang wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 45 Anlagenspiegel

(1) Im Anlagenspiegel ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens darzustellen. Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nr. 1 zu gliedern.

(2) Zu den Posten nach Absatz 1 Satz 2 sind jeweils die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen, die kumulierten Abschreibungen, die Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und die Abschreibungen im Haushaltsjahr anzugeben.

Zu § 45:

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Anlagenspiegel die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen (vgl. Anlage F 22). Er ist daher entsprechend § 41 Abs. 3 Nummer 1 zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, sind dazu jeweils tabellarisch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen, die kumulierten Abschreibungen, die Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und die Abschreibungen im Haushaltsjahr anzugeben (Absatz 2).

Im Anlagenspiegel werden die „historischen“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. Spalte 1 in Anlage 23) ausgewiesen, solange der Vermögensgegenstand vorhanden ist, selbst wenn er bereits vollständig abgeschrieben ist. Erst im Jahr nach dem Abgang des Vermögensgegenstandes sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen.

Bei den Zugängen und Abgängen (vgl. Spalten 2 und 3 in Anlage F 22) werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände ausgewiesen, die im Haushaltsjahr tatsächlich dem Anlagevermögen zugegangen oder aus dem Anlagevermögen abgegangen sind. Wenn Vermögensgegenstände im Haushaltsjahr veräußert werden, sind deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter den Abgängen zu erfassen. Erst im Jahr danach sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen.

Bei den Umbuchungen (vgl. Spalte 4 in Anlage F 22) werden Umgliederungen vorhandener Anlagewerte erfasst, z.B. die Umgliederung von Vermögensgegenständen aus „Anlagen im Bau“ nach ihrer Fertigstellung in den entsprechenden Posten des Anlagevermögens. Umbuchungen liegen aber nicht bei Umschichtungen vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen vor. Diese Fälle sind als Abgänge zu erfassen.

Auch sind die Abschreibungen des Haushaltsjahres (vgl. Spalte 5 in Anlage F 22) sowie die Zuschreibungen des Haushaltsjahres im Anlagenspiegel auszuweisen. Erfolgen Zuschreibungen (vgl. Spalte 6 in Anlage 23) bei den Vermögensgegenständen, so dürfen diese nicht saldiert, sondern müssen unter Beachtung des Bruttoprinzips erfasst werden.

Unter kumulierten Abschreibungen (vgl. Spalte 7 in Anlage F 22) sind sämtliche vorgenommenen Abschreibungen, nicht nur die des abgelaufenen Haushaltsjahres, sondern es sind alle Abschreibungen zu erfassen, seit der Vermögensgegenstand mit seinen historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Anlagenvermögen der Gemeinde gehört. Diese kumulierten Abschreibungen sind aber ggf. um vorgenommene Zuschreibungen zu korrigieren. Ist aber ein Vermögensgegenstand durch Abgang oder Umbuchung aus dem Anlagevermögen ausgeschieden, so sind die kumulierten Abschreibungen des Vermögensgegenstandes nicht mehr auszuweisen. Im Anlagenspiegel sind aber noch die Abschreibungen des ausgeschiedenen Vermögensgegenstandes aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzunehmen, um die Übereinstimmung mit der Ergebnisrechnung zu sichern.

Die im Anlagenspiegel auszuweisenden Buchwerte (vgl. Spalten 8 und 9 in Anlage F 22) ergeben sich rechnerisch als Restbuchwerte aus den Werten desselben Haushaltsjahres. Um die Veränderung bzw. Entwicklung aufzuzeigen, ist der Stand am Ende des Haushaltsjahres sowie am Ende des Vorjahres anzugeben.

Das Muster über den Anlagenspiegel wird zur Anwendung empfohlen. Die Gemeinde kann weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen. Zu weiteren Erläuterungen zum Anlagenspiegel wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 46 Forderungsspiegel

(1) Im Forderungsspiegel sind die Forderungen der Gemeinde nachzuweisen. Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2.1 und 2.2.2 zu gliedern.

(2) Zu den Posten nach Absatz 1 Satz 2 ist jeweils der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

Zu § 46:

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Forderungsspiegel den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher entsprechend § 41 Abs. 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben. Die Gemeinde kann dazu Zusatzinformationen geben. Das Muster über den Forderungsspiegel wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage F 23). Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen. Zu weiteren Erläuterungen zum Forderungsspiegel wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 47 Verbindlichkeitspiegel

(1) Im Verbindlichkeitspiegel sind mindestens die folgenden Posten auszuweisen:

1. Anleihen,
2. Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
 - 2.1 von verbundenen Unternehmen,
 - 2.2 von Beteiligungen,
 - 2.3 von Sondervermögen,
 - 2.4 vom öffentlichen Bereich,
 - 2.4.1 vom Bund,
 - 2.4.2 vom Land,
 - 2.4.3 von Gemeinden und Gemeindeverbänden,
 - 2.4.4 von Zweckverbänden,
 - 2.4.5 vom sonstigen öffentlichen Bereich,
 - 2.4.6 von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen,
 - 2.5 vom privaten Kreditmarkt,
 - 2.5.1 von Banken und Kreditinstituten,
 - 2.5.2 von übrigen Kreditgebern,
3. Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 3.1 vom öffentlichen Bereich,
 - 3.2 vom privaten Kreditmarkt,
4. Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
6. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
7. Sonstige Verbindlichkeiten.

Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.

(2) Zu den Posten nach Absatz 1 Satz 1 sind jeweils der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

Zu § 47:

Der Verbindlichkeitspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab. Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach. Um die Änderungen nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben. Der Verbindlichkeitspiegel ist nach Gläubigern gegliedert, um die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen.

Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen.

Das Muster über den Verbindlichkeitspiegel wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage F 24). Die Gemeinde kann weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen. Zu weiteren Erläuterungen zum Verbindlichkeitspiegel wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 48 Lagebericht

Der Lagebericht soll einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben und so gefasst werden, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

Zu § 48:

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt des nach § 37 Abs. 2 beizufügenden Lageberichtes näher. Er ist danach so zu fassen, dass er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Einerseits ist der Lagebericht ein Rückblick auf das Haushaltsjahr und hat die Aufgabe, den Verlauf der Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in zusammengefasster Form darzustellen. Andererseits soll er auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft enthalten.

Bei der Erstellung des Lageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die - aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen - spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen. Sie werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet. Deshalb wird eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht verlangt (Grundsatz der Richtigkeit). Für die umfassende Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, müssen alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden (Grundsatz der Vollständigkeit). Durch prägnante verständliche und übersichtliche Informationen wird dem Grundsatz der Klarheit Rechnung getragen. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, wie darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen. Dabei muss auch die Flut der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden.

(Grundsatz der Informationsabstufung). Damit dem Grundsatz der Vergleichbarkeit nachgekommen wird, sind die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beizubehalten. Weiterhin findet auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Vorsicht (Vorbeugung einer zu optimistischen Darstellung) Anwendung.

In diesem Zusammenhang hat der jährliche Lagebericht eine umfassende und vielfältige Funktion. Auch die Gliederung des Lageberichts in einzelne Elemente muss dazu beitragen, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Zu weiteren Erläuterungen zum Lagebericht wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

Siebter Abschnitt Gesamtabschluss

Ein wichtiges Ziel der Reform des Haushaltsrechts ist die Verbesserung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinden. Bisher ist er dadurch erschwert worden, dass die Kernverwaltung der Gemeinde mit einem anderen Rechnungssystem arbeitet, als die verselbstständigten Aufgabenbereiche. Der Gesamtüberblick wird mit Hilfe des Gesamtabschlusses wieder erreicht. In den Gesamtabschluss werden die Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche, unabhängig von der Rechts- oder Organisationsform, einbezogen (konsolidiert). Dabei werden die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabschluss einbezogenen Einheiten und der Gemeinde insgesamt so dargestellt, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges „Unternehmen“ handeln würde. Wegen dieser Bedeutung werden die dafür erforderlichen Regelungen in einem eigenen Abschnitt zusammengefasst.

Diese Einordnung stellt sicher, dass im Gesamtabschluss die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde beseitigt und im Gesamtabschluss die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unter Beachtung der GoB in den Vordergrund gestellt werden. Die Adressaten des Gesamtabschlusses sollen beurteilen können, ob die Gemeinde zukünftig in der Lage ist, über die Durchführung durch ihre Kernverwaltung hinaus, also insgesamt gesehen, ihre Aufgaben erfüllen kann.

§ 49 Gesamtabschluss

(1) Der Gesamtabschluss besteht aus

1. der Gesamtergebnisrechnung,
2. der Gesamtbilanz,
3. dem Gesamtanhang.

(2) Dem Gesamtabschluss sind ein Gesamtlagebericht und ein Beteiligungsbericht beizufügen.

(3) Auf den Gesamtabschluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichungen bedingt oder nichts anderes bestimmt ist, die §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 entsprechend anzuwenden.

(4) Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), entsprechende Anwendung.

Zu § 49:

Zum besseren Verständnis der Regelungen über den Gesamtabschluss wiederholt die Vorschrift die in § 116 Abs. 1 Satz 2 GO genannten Bestandteile (Absatz 1). Absatz 2 verpflichtet die Gemeinden, dem Gesamtabschluss einen Gesamtlagebericht und einen Beteiligungsbericht (§ 117) beizufügen.

Für den Gesamtabschluss sollen grundsätzlich die Vorschriften und Sonderregelungen für den Jahresabschluss

gelten. Daher enthält die Vorschrift die notwendige Verweisung, soweit Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung betroffen sind.

Bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses kommen Regelungen des Handelsgesetzbuches zur Anwendung. Aus diesem Grund wird in Absatz 3 klargestellt, welche Fassung des Handelsgesetzbuches (HGB) dabei zu Grunde zu legen ist (starre Verweisung). Zu weiteren Erläuterungen zum Gesamtabschluss wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur sowie auf die Erläuterungen zu den in Absatz 2 genannten §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 verwiesen.

§ 50 Konsolidierung

(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

(2) Stehen Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde, sind diese entsprechend Absatz 1 zu konsolidieren. Dies gilt auch, wenn der Gemeinde

1. die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
2. das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder
3. das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

(3) Verselbstständigte Aufgabenbereiche unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde sind entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

Zu § 50:

Zum Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche zusammenzuführen. Für den Gesamtabschluss gilt, dass alle Aufgabenträger in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von Bedeutung sind. Daher sind nach Absatz 1 und 2 mit dem Jahresabschluss der Gemeinde die Jahresabschlüsse

- der verselbstständigten Aufgabenbereiche, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden,
- der rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält,
- der Anstalten, die von der Gemeinde getragen werden,
- der Zweckverbände,
- der rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen,
- der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtung wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird,

zu konsolidieren. In den Konsolidierungskreis sind Sparkassen nicht einzubeziehen, da sie wegen ihrer Besonderheiten nicht als eigener Aufgabenbereich der Gemeinde verstanden werden, der aus der gemeindlichen Verwaltung ausgegliedert worden ist. Sparkassen sind daher nicht der allgemeinen Finanzwirtschaft der Gemeinde zuzurechnen, auch wenn diese als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinde bezeichnet werden (§ 3 des Sparkassengesetzes). Über diesen beschriebenen Konsolidierungskreis herrscht bei den Ländern Übereinstimmung.

1. Zu Absatz 1 und 2 (Vollkonsolidierung):

In entsprechender Anwendung des HGB gilt, dass verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB (Vollkonsolidierung) zu konsolidieren sind. Dies bedeutet entsprechend der zu Grunde liegenden Einheitstheorie (Die Gemeinde wird als ein „Unternehmen“ angesehen.), dass die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Sonderposten u.a. der in

den Gesamtabschluss einbezogenen öffentlich-rechtlichen Organisationen der Gemeinde, unabhängig von einer Beteiligungsquote der Gemeinde, mit ihrem vollen Betrag in den Gesamtabschluss aufgenommen werden. Außerdem sind auf Grund der Verweisung auf das Handelsgesetzbuch die Konsolidierungsschritte, die dort für Kapitalgesellschaften bestimmt sind, auch bei der Konsolidierung zum Gesamtabschluss der Gemeinde anzuwenden.

Eine Vollkonsolidierung ist nach Absatz 2 auch für die Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts durchzuführen, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen. Eine „einheitliche Leitung“ liegt dann vor, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Die Gemeinde stimmt ihre Aufgabenerfüllung mit der Aufgabenerfüllung, die dem Tochterunternehmen übertragen wurde ab und sie kann ihre Interessen im Zweifel durchsetzen.
- Diese Einflussnahme wird durch die Gemeinde tatsächlich ausgeübt, denn allein die Möglichkeit zur Einflussnahme reicht nicht aus.
- Der Einfluss wird durch die Gemeinde allein ausgeübt und nicht gemeinschaftlich mit anderen.

Ergänzend dazu ist wie auch handelsrechtlich vorgesehen bestimmt worden, dass eine Vollkonsolidierung auch vorzunehmen ist, wenn folgende Voraussetzungen, die als „Control-Konzept“ bezeichnet werden, für die Gemeinde vorliegen:

- der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
- der Gemeinde das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder
- der Gemeinde das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

Im Gegensatz zum Konzept der einheitlichen Leitung ist es bei den Voraussetzungen des Control-Konzepts nicht zwingend erforderlich, ob der mögliche Einfluss der Gemeinde auch durch sie selbst tatsächlich ausgeübt wird.

Die einzelnen Konsolidierungsschritte werden im Folgenden dargestellt.

1.1 Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode

Im Einzelabschluss der Gemeinde wird der Anteilsbesitz an den Tochterunternehmen als Finanzanlagevermögen ausgewiesen. Eine bloße Zusammenrechnung der Einzelabschlüsse würde zu einer Doppelerfassung von Eigenkapital führen. Daher sind der Beteiligungsbuchwert und das Eigenkapital der Tochterunternehmen zu verrechnen. Nach § 301 HGB darf lediglich die Erwerbsmethode angewendet werden. Unter den in § 302 Abs. 1 S. 1 bis 3 HGB genannten Voraussetzungen kann daneben die Methode der Interessenzusammenführung – „pooling-of-interests-Methode“ – zur Anwendung kommen.

Bei der Erwerbsmethode wird der Buchwert der Beteiligung in der Bilanz der Gemeinde mit dem auf die Gemeinde entfallenden anteiligen Betrag des Eigenkapitals in der Bilanz des Tochterunternehmens verrechnet. Nach § 301 Abs. 2 HGB wird diese Verrechnung „auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, durchgeführt. Der Erwerbsmethode liegt die Fiktion zu Grunde, dass die Gemeinde beim Erwerb des Tochterunternehmens nicht nur Anteile am Kapital, sondern auch dessen Vermögensgegenstände und Schulden erworben hat (Einzelerwerbsfiktion).

Innerhalb der Erwerbsmethode unterscheidet man zwischen der

- Buchwertmethode nach Nr. 1 des § 301 Abs. 1 HGB und der
- Neubewertungsmethode nach Nr. 2 des § 301 Abs. 1 HGB.

Bei 100%-igen Beteiligungen ergibt sich bei beiden Methoden das gleiche Ergebnis, außerdem erfolgt bei beiden Methoden eine Neubewertung, allerdings in unterschiedlichen Einzelschritten. Im NKF ist ausschließlich die Neubewertungsmethode anzuwenden, da es Tendenzen in der Privatwirtschaft - hier insbesondere bei der internationalen Konzernrechnungslegung - gibt, diese Methode zum Standard zu erheben.

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden die stillen Reserven und Lasten bereits in der Handelsbilanz II den Vermögensgegenständen und Schulden zugeordnet. Der sich danach ergebende Differenzbetrag zwischen Beteiligungsbuchwert und anteiligem neubewerteten Eigenkapitalsoll als „Geschäfts-

oder Firmenwert“ aktiviert oder als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ passiviert werden. Ein sich ergebender aktivischer Unterschiedsbetrag ist längstens über die Dauer von 15 Jahren abzuschreiben.

Werden nicht alle Anteile an einem Tochterunternehmen von der Gemeinde gehalten, ist für nicht der Gemeinde gehörende Anteile an dem in den Gesamtabchluss einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen, da aus der Bilanz des entsprechenden Tochterunternehmens die Vermögensgegenstände und Schulden unabhängig von der Beteiligungsquote in voller Höhe in die Konzernbilanz übernommen werden. Bei der Buchwertmethode werden in diesem Fall die stillen Reserven und Lasten sowie der Geschäfts- und Firmenwert bzw. der Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung nur in Höhe des Anteils des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen aufgedeckt.

1.2 Schuldenkonsolidierung

Die Schuldenkonsolidierung dient der Eliminierung konzerninterner Schuldverhältnisse. § 303 Abs. 1 HGB bestimmt dazu, dass Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten wegzulassen sind. Diese Regelung trägt der, dem Gesamtabchluss zu Grunde liegenden Einheitstheorie Rechnung. Aus Sicht der Gemeinde sind nur die gegenüber Dritten bzw. nicht in den Gesamtabchluss einbezogene Unternehmen bestehenden Forderungen bzw. Verbindlichkeiten existent und daher in der Bilanz darzustellen.

Stehen sich die Forderungen und Verbindlichkeiten einbezogener Tochterorganisationen in gleicher Höhe gegenüber, ist die Konsolidierung unproblematisch. Der Forderungsbetrag des einen und der Verbindlichkeitsbetrag der anderen Tochterorganisation wird mit gegensätzlichem Vorzeichen in die Summenbilanz eingestellt und dadurch insgesamt eliminiert, da sich die Posten gegenseitig aufheben. Die Saldierung ist erfolgsneutral und führt lediglich zu einer Verkürzung der Konzernbilanzsumme. Unterscheiden sich die konzerninternen Forderungs- und Schuldposten in ihrem Wertansatz oder sind etwa keine Gegenposten vorhanden, ergibt sich bei der Aufrechnung eine Differenzgröße. Diese kann sowohl aktiver als auch passiver Natur sein. Ursache für Differenzen können fehlerhafte Buchungen oder zeitliche Buchungsunterschiede sein. Es handelt sich dann um sog. unechte Aufrechnungsdifferenzen, die noch im entsprechenden Einzelabschluss oder für den Konzernabschluss korrigiert werden. Echte Aufrechnungsdifferenzen entstehen aufgrund unterschiedlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Zum Beispiel werden Verbindlichkeiten zum Rückzahlungsbetrag passiviert, während sich für die entsprechenden Forderungen durch freiwillig oder gesetzlich vorgeschriebene Abwertungen häufig niedrigere Wertansätze ergeben.

Die Behandlung der Aufrechnungsdifferenzen ist bisher für Kapitalgesellschaften nicht ausdrücklich geregelt. Aus der Formulierung des § 303 Abs. 1 HGB („... sind wegzulassen“) kann allerdings gefolgert werden, dass eine vollständige Eliminierung der gesamtabchlussinternen Forderungen und Verbindlichkeiten verlangt wird. Dieses wird durch eine erfolgswirksame Verrechnung über die Gesamtergebnisrechnung erreicht.

1.3 Zwischenergebniseliminierung

Eine weitere Folge der Einheitstheorie ist, dass Lieferungen und Leistungen zwischen den Unternehmen der Gemeinde nach Möglichkeit ergebnisneutral zu behandeln sind. Gewinne und Verluste der Gemeinde insgesamt werden erst durch einen Umsatz mit Dritten realisiert und sollen daher grundsätzlich auch erst zu diesem Zeitpunkt ertragswirksam werden. Dementsprechend ist der Wertansatz von den in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenständen um die darin enthaltenen und aus den Umsätzen zwischen den gemeindlichen Unternehmen entstandenen Gewinne oder Verluste zu korrigieren. Daher sind mit Gewinnaufschlag im Konsolidierungskreis zugehörige Unternehmen veräußerte Gegenstände unabhängig von der buchhalterischen Berücksichtigung in den Einzelabschlüssen im Gesamtabchluss weiterhin so zu behandeln, als hätten sie das erste der an diesem innergemeindlichen Austausch beteiligten Unternehmen niemals verlassen bzw. wären lediglich von einer Betriebsabteilung in eine andere umgesetzt worden.

Zwischenergebnisse entstehen durch eine Abweichung des Wertansatzes in der Einzelbilanz des betreffenden Konzernunternehmens von dem in der Konzernbilanz zulässigen Wertansatz, wobei dieser sich, je nach

Ausübung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften, zwischen dem Mindest- und Höchstwert bewegt. Es kann sich sowohl ein Zwischengewinn als auch ein Zwischenverlust ergeben. Ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn ergibt sich demnach, wenn der Einzelabschlusswert den Konzernhöchstwert überschreitet (und zwar in eben dieser Höhe). Darüber hinaus ist die Differenz zwischen Konzernhöchst- und -mindestwert ganz oder teilweise als Zwischengewinn eliminierungsfähig. Ist der Einzelabschlusswert kleiner als der Konzernmindestwert, ergibt sich in der Höhe der Differenz ein eliminierungsfähiger Zwischenverlust. Die Differenz zwischen Konzernhöchst- und -mindestwert kann ganz oder teilweise als Zwischenverlust eliminiert werden. Im Ergebnis wird durch Eliminierung der Zwischengewinne der Konzernjahreserfolg verringert, durch Eliminierung der Zwischenverluste wird er erhöht. Zu beachten ist, dass das Konzernergebnis des Geschäftsjahres jeweils nur durch die Veränderungen der in den Beständen des Geschäftsjahres enthaltenen Zwischenergebnisse beeinflusst wird. Die aus den Vorjahren stammenden Beträge haben das Konzernergebnis bereits in ihrem Entstehungsjahr beeinflusst und können mit dem Gewinn- bzw. Verlustvortrag, den Gewinnrücklagen oder mit einem Sonderposten in der Konzernbilanz verrechnet werden. Sie haben erst dann wieder Auswirkungen auf das Konzernergebnis, wenn die betreffenden Vermögensgegenstände an Konzernfremde veräußert worden sind und damit die Ergebnisrealisierung auch im Konzernabschluss eingetreten ist.

Die Zwischenergebniseliminierung kann unterbleiben, wenn die Lieferung oder die Leistung zu üblichen Marktbedingungen vorgenommen worden ist und die Ermittlung des Wertansatzes einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde. Sie kann außerdem unterbleiben, wenn die Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung ist.

1.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Neben der Zwischenergebniseliminierung ist die Gesamtergebnisrechnung auch noch hinsichtlich derjenigen Aufwendungen und Erträge anzupassen, die aus Beziehungen zwischen gemeindlichen Unternehmen resultieren. Aus gemeindlicher Sicht wäre etwa die Leistungserbringung von einem Unternehmen an ein anderes wie ein innerbetrieblicher Leistungsaustausch zu behandeln. Die Aufwendungen des leistungsbeziehenden Unternehmens und korrespondierend die Erträge des leistungsabgebenden Unternehmens dürfen nicht im Gesamtabchluss auftauchen. Ähnlich wären Herstellung und Verkauf einer Maschine durch ein Unternehmen für bzw. an ein anderes wie eine selbsterstellte Anlage zu verbuchen, d.h. neben der vermutlich notwendigen Eliminierung eines Zwischenergebnisses wäre gegenüber der bloßen Zusammenrechnung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Einzelabschlüsse eine Umgliederung von den Umsatzerlösen oder ggf. den sonstigen betrieblichen Erträgen zu den anderen aktivierten Eigenleistungen (vgl. § 275 Abs. 2 HGB) vorzunehmen. Auch hier sollte das Wirtschaftlichkeitsprinzip beachtet werden, d.h. der Informationsnutzen sollte die Kosten für die Konsolidierung übersteigen.

Für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sollen ebenfalls im Wesentlichen die Vorschriften des HGB zur Anwendung kommen. Hiernach besteht eine Verpflichtung, bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind und andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind. Eine Ausnahme von dieser Verpflichtung kann nur gemacht werden, sofern „die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind.“

2. Zu Absatz 3 Konsolidierung nach der Equity-Methode:

Kommt die Einbeziehung in den Gesamtabchluss durch Vollkonsolidierung nicht in Betracht, weil die Voraussetzungen der einheitlichen Leitung und/oder des beherrschenden Einflusses nicht gegeben sind, kann dennoch eine Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche in den Gesamtabchluss - wie ein assoziiertes Unternehmen im Konzernabschluss - erforderlich sein. Diese Beteiligungen müssen in der

Gesamtbilanz gesondert ausgewiesen und auf der Grundlage der Equity-Methode bewertet werden. Assoziierte Unternehmen sind nach dem Handelsrecht durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Ein in den Gesamtabchluss einbezogenes Unternehmen hält eine Beteiligung gem. § 271 Abs. 1 HGB an einem anderen, nicht einbezogenen Unternehmen.
- Das einbezogene Unternehmen übt tatsächlich einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des anderen Unternehmens aus, wobei für das Vorliegen des maßgeblichen Einflusses ein Stimmrechtsanteil von mehr als 20 v.H. vermutet wird.

Wesentliches Kriterium ist hierbei die tatsächliche Ausübung des maßgeblichen Einflusses im verselbstständigten Aufgabenbereich, die bloße Möglichkeit zur Ausübung reicht dabei nicht aus. Somit sind auch privatrechtliche Beteiligungen mit einem Stimmrechtsanteil von unter 20 v.H. und einem tatsächlich gegebenen maßgeblichen Einfluss in den Gesamtabchluss einzubeziehen. Ein tatsächlich ausgeübter maßgeblicher Einfluss kann z.B. vorliegen bei einer:

- Vertretung im Aufsichtsrat oder Vorstand,
- Mitwirkung bei Unternehmensentscheidungen hinsichtlich der Gewinnverwendung, von Personalentscheidungen, der Bestellung der Mitglieder von Leitungs- und Aufsichtsorganen.

Auch hier gilt, dass im Einzelfall die vertraglichen Vereinbarungen daraufhin zu überprüfen sind. Darüber hinaus kann die Equity-Bewertung für Tochterunternehmen, die nach §§ 295 und 296 HGB nicht voll konsolidiert werden, sowie für Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen nach § 310 HGB in Betracht kommen. Dies gilt entsprechend für die Einbeziehung von verselbstständigten Aufgabenbereichen, die von der Gemeinde anteilig in öffentlich-rechtlicher Form gehalten werden, z.B. Zweckverbände.

Die Equity-Konsolidierung braucht nicht angewendet zu werden, wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung ist.

Die Konsolidierung nach der Equity-Methode ist in § 312 HGB geregelt. Die Equity-Methode ist dadurch charakterisiert, dass der Wertansatz der Beteiligung, ausgehend von den historischen Anschaffungskosten, in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens fortgeschrieben wird. Anders als bei der Vollkonsolidierung werden Vermögen, Schulden sowie Aufwendungen und Erträge des assoziierten Unternehmens nicht in den Konzernabschluss übernommen. Entstehende Unterschiedsbeträge zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung und dem hierauf anteilig entfallenden Eigenkapital des assoziierten Unternehmens werden dagegen wie bei der Vollkonsolidierung auch bei der Equity-Methode ermittelt. Bei der Equity-Konsolidierung können zwei Vorgehensweisen unterschieden werden: die Buchwertmethode und die Kapitalanteilmethode.

Im NKF ist nur die Kapitalanteilmethode zulässig.

Bei Anwendung der Kapitalanteilmethode wird folgendermaßen vorgegangen:

1. Aufstellen der Handelsbilanz II des assoziierten Unternehmens auf Basis der beizulegenden Werte der Bilanzposten bzw. der Vermögensgegenstände.
2. Ermittlung des anteiligen Kapitals des assoziierten Unternehmens auf Basis dieser Neubewertung, wobei der so ermittelte Buchwert der Beteiligung die Anschaffungskosten nicht übersteigen darf. Ausweis als Beteiligung an assoziierten Unternehmen.
3. Ermittlung eines Geschäfts- oder Firmenwertes als Differenz zwischen Beteiligungsbuchwert im Einzelabschluss und anteiligem Eigenkapital nach Neubewertung sowie Ausweis als Geschäftswert an assoziierten Unternehmen.
4. In den Folgeperioden erfolgt die Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes im Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der Abschreibungen der den Vermögenspositionen zugeordneten stillen Reserven/Lasten sowie die Fortschreibung des Geschäftswertes unter Berücksichtigung der Abschreibungen.

Veränderungen im Beteiligungsbuchwert können sich bei der Kapitalanteilmethode, außer durch die bereits genannten planmäßigen Abschreibungen durch Übernahme anteiliger Periodenergebnisse oder außerplanmäßige Abschreibungen, Zuschreibungen, Kapitalein- und -rückzahlungen, ergeben.

3. Weitere Erläuterungen

Die Ausführungen zur Konsolidierung haben sich auf einstufige Gebilde der Gemeinde beschränkt. In der Praxis haben jedoch mehrstufige komplexe Beteiligungsstrukturen bereits eine erhebliche Bedeutung, weil die Gemeinde damit neben organisatorischen Zielen auch steuerliche Ziele verwirklichen will. Daraus können sich

durchaus Probleme bei den einzelnen oben ausgeführten Konsolidierungsschritten ergeben. So sind Erläuterungen zur Konsolidierung von mehrstufigen Beteiligungsstrukturen nachzulesen, bei denen z.B. die Sukzessiv- oder Kettenkonsolidierung und die Simultankonsolidierung zur Anwendung kommen können.

Zu weiteren Erläuterungen zum Gesamtabschluss, insbesondere zum vergleichbaren Gesamtabschluss und den dazugehörigen Konsolidierungsmethoden, die durch die Verweisung entsprechend den Vorschriften des Handelsgesetzbuches anzuwenden sind, wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 51

Gesamtlagebericht, Gesamtanhang

(1) Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. Dazu sind in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabschlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

(2) Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

(3) Dem Gesamtanhang ist eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form beizufügen.

Zu § 51:

1. Zu Absatz 1:

Der Gesamtabschluss ist entsprechend dem Jahresabschluss um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, der dem handelsrechtlichen Konzernlagebericht nachgebildet ist. Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche unter Beachtung Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu erläutern.

Zu diesem Zweck muss im Gesamtlagebericht ein Überblick über den Geschäftsablauf gegeben werden, in dem die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabschlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen dargestellt werden (Satz 2). Die Gemeinde ist - wie im Lagebericht - verpflichtet, eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage vorzunehmen. Außerdem ist auf die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde einzugehen. Zu weiteren Erläuterungen zum Gesamtlagebericht wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur sowie auf die Erläuterungen zu § 48 verwiesen.

2. Zu Absatz 2:

Vergleichbar mit den Regelungen über den Anhang zum Jahresabschluss sind im Gesamtanhang, der dem handelsrechtlichen Konzernanhang nachgebildet ist, zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und zu erläutern. Die Erläuterungen sind so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

Weitere Angaben im Gesamtanhang können sich ergeben, wenn es sachgerecht ist, auch die Veränderungen und Entwicklung des Eigenkapitals gesondert aufzuzeigen. Einer solchen Eigenkapitalsveränderungsrechnung (Eigenkapitalspiegel nach § 297 Abs. 1 HGB), in der die Veränderung der verschiedenen Bestandteile des Eigenkapitals dargestellt werden, kommt dann eine besondere Bedeutung zu, wenn es umfangreiche ergebnisneutrale Eigenkapitalveränderungen gegeben hat. Diese sind in der Gesamtergebnisrechnung nicht erkennbar, so dass durch Ergänzungen des Anhangs deren Ursache und Ausmaß transparent gemacht wird. Durch die Eigenkapitalveränderungsrechnung wird eine umfassende Darstellung der Zusammensetzung des Erfolges des Haushaltsjahres geboten und eine verbesserte Beurteilung der „gesamten“ Gemeinde ermöglicht.

Zu weiteren Erläuterungen zum Gesamtanhang wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur sowie auf die Erläuterungen zu § 44 verwiesen.

3. Zu Absatz 3:

Der Gesamtabchluss hat in erster Linie durch die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung ein Bild der Vermögens-, Schulden- und Ertragsgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Gleichwohl soll er auch über die gesamte Finanzlage Auskunft geben. Weil aber eine (Gesamt-) Finanzrechnung nicht zum Bestandteil des Gesamtabchlusses gemacht wurde, gilt für die Gemeinden, dass entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen dem Gesamtanhang eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form beizufügen ist. Diese Kapitalflussrechnung stellt Zahlungsströme dar und gibt Auskunft darüber, wie die Kernverwaltung der Gemeinde zusammen mit ihren verselbstständigten Aufgabenbereichen, soweit diese in den Gesamtabchluss einbezogen sind, die finanziellen Mittel erwirtschaftet und welche Investitions- und Finanzierungsmaßnahmen vorgenommen wurden. Diese zusätzliche Komponente gewährleistet dabei im beschriebenen Umfang auch den Überblick über die zwischen der Gemeinde und ihren verselbstständigten Aufgabenbereichen bestehenden Zahlungsströme. Es ist derzeit noch offen, ob der Gesamtabchluss zukünftig eine Gesamtfinanzrechnung auf der Grundlage der Gliederung der Finanzrechnung als Bestandteil aufweisen soll. Eine derartige Finanzrechnung würde zur Transparenz der Zahlungsströme zwischen der Gemeinde und ihren verselbstständigten Aufgabenbereichen beitragen.

Zu weiteren Erläuterungen zur Kapitalflussrechnung wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 52 Beteiligungsbericht

(1) Im Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung sind gesondert anzugeben und zu erläutern

1. die Ziele der Beteiligung,
2. die Erfüllung des öffentlichen Zwecks,
3. die Beteiligungsverhältnisse,
4. die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der letzten drei Abschlussstichtage,
5. die Leistungen der Beteiligungen, bei wesentlichen Beteiligungen mit Hilfe von Kennzahlen,
6. die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Beteiligungen untereinander und mit der Gemeinde,
7. die Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen,
8. der Personalbestand jeder Beteiligung.

(2) Im Bericht sind die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe abzubilden, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. Die Darstellung kann

bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. Bei den Gewinn- und Verlustrechnungen können Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches unabhängig von der Einhaltung der dort beschriebenen Größenklassen in Anspruch genommen werden. Werden bei den Beteiligungen für die Jahresabschlussanalyse Strukturbilanzen erstellt, können diese die vollständigen Bilanzen ersetzen.

(3) Dem Bericht ist eine Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen unter Angabe der Höhe der Anteile an jeder Beteiligung in Prozent beizufügen.

Zu § 52:

Die Vorschrift trifft die näheren Bestimmungen zum Beteiligungsbericht (§ 117 GO). Dem Beteiligungsbericht sind die näheren Informationen über die Beteiligungen zu entnehmen. Er lenkt den Blick von der Gesamtschau auf die einzelnen Beteiligungen. Der Beteiligungsbericht gibt Auskunft über alle verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde und deren Leistungsspektrum, unabhängig davon, ob sie dem Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss angehören. Absatz 1 zählt die Pflichtbestandteile auf, die gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Damit erfolgt eine differenzierte Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde durch die Abbildung der Daten der einzelnen Beteiligungen.

Um die Entwicklungsfähigkeit der Beteiligungen besser nachvollziehen zu können, bestimmt Absatz 2, dass die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst, abzubilden sind. Nach Absatz 2 Satz 2 kann die Abbildung bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge verringert werden. Die in Absatz 2 Sätze 3 und 4 genannten Regelungen dienen der Vereinfachung ohne die Erreichung der Informationsziele zu gefährden.

Die Gliederung des Beteiligungsberichts und die Angaben zu den einzelnen Beteiligungen ermöglichen, dass eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden Aufgaben hergestellt werden kann. Dies ermöglicht durch den Vergleich der Leistungen mit den Aufgaben auch die Feststellung, ob die der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde durch die verschiedenen Organisationsformen nachhaltig gewährleistet ist. Dieser Bericht unterstützt zudem eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der Aufbauorganisation der Gemeinde insgesamt.

Damit beinhaltet der Beteiligungsbericht bereits die international und national vorzunehmende Segmentberichterstattung. Diese Verpflichtung zur Segmentberichterstattung soll den Kapitalmarktteilnehmern verlässliche und zur Prognose geeignete Informationen bereitstellen, um die Chancen- und Risikostrukturen des Unternehmens transparent und vergleichbar zu machen und einen Einblick in die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu ermöglichen. Damit kommt dieser Berichterstattung ein hoher Stellenwert zu, den der Beteiligungsbericht bereits inne hat.

Achter Abschnitt

Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz

Dieser Abschnitt enthält alle wesentlichen Vorgaben zum Inhalt und zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinden nach § 92 GO. Die besonderen Bewertungsvorschriften (§§ 55 und 56) erleichtern die Bewertung des Gemeindevermögens und verringern den Aufwand der Gemeinden bei der Umstellung auf die Doppik. Da die Regelungen nicht für den „Dauerbetrieb“ der Gemeinde gelten, werden sie in einem eigenen Abschnitt zusammengefasst. Die Bestimmungen berücksichtigen die öffentliche Aufgabenstellung der Gemeinden und stellen die Nachprüfbarkeit und Vergleichbarkeit sicher.

§ 53

Aufstellung der Eröffnungsbilanz

(1) Die Gemeinde hat eine Eröffnungsbilanz nach § 92 der Gemeindeordnung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in der Gemeindeordnung und dieser Verordnung enthaltenen Vorschriften aufzustellen. Die Eröffnungsbilanz ist entsprechend § 41 Absätze 3 und 4 zu gliedern, ihr ist ein Anhang entsprechend § 44 Absätze 1 und 2 sowie ein Forderungsspiegel nach § 46 und ein Verbindlichkeitenspiegel nach § 47 beizufügen. Sie ist durch einen Lagebericht entsprechend § 48 zu ergänzen.

(2) Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine Inventur nach § 28 durchzuführen und ein Inventar aufzustellen. § 29 Absätze 2 bis 4 finden entsprechende Anwendung.

1. Zu Absatz 1:

Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Die Vorschrift enthält die näheren Bestimmungen der gesetzlichen Verpflichtung nach § 92 GO und stellt klar, dass die Eröffnungsbilanz wie die Bilanz im „Dauerbetrieb“ zu gliedern ist. Sie bestimmt dazu, dass der Eröffnungsbilanz ein Anhang, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitenspiegel beizufügen sind und durch einen Lagebericht zu ergänzen ist.

1.1 Gliederung der Eröffnungsbilanz:

Die Eröffnungsbilanz ist als erste Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zu einem Stichtag ein wesentlicher Bestandteil des neuen doppischen Rechnungssystems. Die Eröffnungsbilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Daher ist es erforderlich, für die gemeindliche Eröffnungsbilanz festzulegen, dass auf der Aktivseite die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ auszuweisen und beide Bilanzseiten mit der „Rechnungsabgrenzung“ abzuschließen sind (vgl. Erläuterungen zu § 41 Abs. 1).

1.1.1 Zu Nummer 1 (Anlagevermögen):

Zum Anlagevermögen zählen Vermögensgegenstände, die nicht nur vorübergehend gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Dabei stellt der Wert eines Vermögensgegenstandes kein Abgrenzungskriterium dar. Vielmehr ist die Feststellung, ob der einzelne Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt ist, für die Zuordnung heranzuziehen. Nur die Vermögensgegenstände, die zum Gebrauch bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, können dem Anlagevermögen zugeordnet werden.

1.1.1.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen, zu deren Erlangung bei der Gemeinde Aufwendungen entstanden und die einer Bewertung fähig sind. Die nicht fassbaren Werte zählen nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen und gehören nicht zum Umlaufvermögen (vgl. § 43 Abs. 1).

Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen nicht aktiviert werden. Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens müssen hingegen aktiviert werden. Bilden immaterielle und materielle Vermögensgegenstände eine Einheit, erfolgt ein Ansatz als immaterieller Vermögensgegenstand, wenn das Interesse an der unkörperlichen Nutzung im Rahmen des Nutzungs- und Funktionszusammenhanges im Vordergrund steht. Ein jeweils anteiliger Ansatz als immaterieller und materieller Vermögensgegenstand ist unzulässig. EDV-Software gehört grundsätzlich zu den immateriellen Vermögensgegenständen (Ausnahme: Betriebs- und Systemsoftware gehört zur Hardware und

somit zu den materiellen Vermögensgegenständen). Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände werden innerhalb des Bilanzpostens als geleistete Anzahlung ausgewiesen. Geht der Gegenstand in das Eigentum der Kommune über, sind die geleisteten Anzahlungen entsprechend umzubuchen. Sofern die Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind sie über die voraussichtliche Nutzungsdauer linear abzuschreiben.

1.1.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen):

Unter Sachanlagen werden die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst. Dabei wird eine Trennung zwischen unbeweglichem und beweglichem Sachanlagevermögen vorgenommen. Bei den unbeweglichen Sachanlagevermögen stellen die öffentlichen Liegenschaften einen großen Teil des Vermögens der Gemeinde dar, die im Wesentlichen in unbebaute und bebaute Grundstücke zu unterteilen sind. Dabei wird dann jeweils entsprechend ihrer Nutzung bzw. den Sachzielen der kommunalen Aufgabenerfüllung eine weitere Unterteilung in die bedeutenden Nutzungsarten, die erweitert werden dürfen, vorgenommen.

Der Grundstücksbegriff stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab, sodass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Grund und Boden sowie Gebäude sind unterschiedliche Anlagegüter, bilden aber eine wirtschaftliche Einheit. Grundstücksgleiche Rechte stellen dingliche Rechte dar, die wie Grundstücke behandelt werden. Sie erhalten ein eigenes Grundbuchblatt und können belastet werden. Beispiele hierfür sind Erbbaurechte, Abbaurechte und Wohnungseigentum. Diese Rechte sind jeweils unter den Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ oder „Bebaute Grundstücke“ anzusetzen.

1.1.1.2.1 Unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG). Die Benutzbarkeit beginnt zum Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Diese Vorschrift stellt auf das Nichtvorhandensein benutzbarer Gebäude ab. Hierbei ist als Merkmal zu unterscheiden: das Noch-nicht-Vorhandensein und das Nicht-mehr-Vorhandensein. Wegen der Bedeutung im gemeindlichen Bereich ist eine Untergliederung dieses Bilanzpostens mindestens in Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke vorgesehen. Dabei ist auf Grund des nicht abzuschreibenden Grund und Bodens und der ggf. abzuschreibenden unterschiedlichsten „Aufbauten oder Anlagen“ der Grundstücke eine entsprechend differenzierte Bewertung vorzunehmen.

Die Bewertung des Grund und Bodens für die Eröffnungsbilanzierung orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung und den Festlegungen eines rechtsverbindlichen Bebauungsplans für eine höherwertige Nutzung. Bestehendes Bau- und Planrecht hat daher eine besondere Bedeutung bei der Bewertung des Grund und Bodens, und erfordert eine entsprechende Unterscheidung nach den bau- und planungsrechtlichen Gegebenheiten (z.B. Bauland, Bauerwartungsland, Gewerbefläche). Das Erfordernis der Differenzierungstiefe für die Bewertung sowie die Unterscheidung örtlicher Lagen der einzelnen Grundstücke sollte mit dem örtlichen Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle abgestimmt werden.

Bei unbebauten Grundstücken mit naturbelassener bzw. nicht gestalteter Fläche ist in der Regel nur der Grund und Boden zu bewerten. Eine Ausnahme besteht insofern, als die Oberfläche eine an Verkehrswerten orientierte, nicht zu vernachlässigende Vermögensposition (z.B. Waldvermögen) bilden würde. Des Weiteren müssen die einzelnen Nutzungsarten, insbesondere unter Berücksichtigung der Differenzierung in der kommunalen Bilanz, hinsichtlich der Bewertung unterschieden werden. Insbesondere bei Grundstücken im Außenbereich ist eine Unterteilung in verschiedene Nutzungsartenabschnitte, z.B. Waldfläche und Grünfläche, üblich. Um den Aufwand bei der erstmaligen Erfassung dieser Grundstücke zu minimieren, können unbebaute Grundstücke dem Bilanzposten zugeordnet werden, auf den flächenmäßig der größte Anteil am Gesamtgrundstück entfällt. Die unterschiedlichen Nutzungsarten sind jedoch bei der Bewertung – soweit wesentlich – zu berücksichtigen. Zur Vereinfachung kann in Anlehnung an die Unterscheidungen in einem Flächennutzungsplan wie folgt gegliedert werden:

1.1.1.2.1.1 Grünflächen

Zu diesem Bilanzposten gehören die unterschiedlichen Nutzungsformen: Friedhöfe, Parkanlagen, Kleingartendaueranlagen, Sportflächen, Kinderspielflächen, Naturschutzflächen, Wasserflächen, ggf. untergliedert nach örtlichen Lagen.

Der Aufwuchs dieser unterschiedlichen Nutzungen von Grünflächen kann aus Vereinfachungsgründen mit einem pauschalierten Festwert bewertet werden, sofern sich hierdurch keine atypischen Bewertungen ergeben. Gegebenenfalls kann für die einzelnen Grünanlagen auch ein Gesamtfestwert gebildet werden, wenn von einem in etwa gleich bleibenden Bestand (Wege, Pflanzen, sonstige Aufbauten) und von einem gleich bleibenden Wert auszugehen ist. Diese Vorgehensweise erfolgt analog zum Vorschlag der KGSt, der beinhaltet, dass Grünflächen auf der Grundlage einer Durchschnittsgröße, z.B. „Wert eines Quadratmeters Grünfläche“, und orientiert an unterschiedlicher Ausstattung bzw. Klassifizierung bewertet werden sollten.

1.1.1.2.1.2 Ackerland bzw. Flächen der Landwirtschaft

Unter diesem Bilanzposten sind die landwirtschaftlich genutzten Flächen der Gemeinde auszuweisen. Dazu zählen aber keine Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen. Diese sind ebenso wie die Wohn- und Betriebsgebäudeflächen unter den entsprechenden Bilanzposten auszuweisen.

Grundsätzlich befinden sich auf landwirtschaftlichen Flächen keine oder nur wenige Grundstücksanlagen bzw. -aufbauten. Die wenigen Aufbauten können analog der Vorgehensweisen bei anderen Vermögensgegenständen bewertet werden. Hierbei sollten Durchschnittskosten einer aktuellen Herstellung (z.B. qm-Zuwegung, Scheune) die Bewertungsgrundlage bilden. Für den bereits abgelaufenen Teil der durchschnittlichen Nutzungsdauer ist ein entsprechender Anteil in Abzug zu bringen. In der Regel kann bei der Eröffnungsbilanzierung nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit von einer Bewertung unwesentlicher Aufbauten abgesehen werden.

1.1.1.2.1.3 Waldflächen und Flächen der Forstwirtschaft

Zu diesem Bilanzposten gehören der im gemeindlichen Besitz befindliche Wald sowie sonstige forstwirtschaftlich genutzte Flächen. Dazu zählen aber keine Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen. Diese sind ebenso wie die Wohn- und Betriebsgebäudeflächen unter den entsprechenden Bilanzposten auszuweisen.

Es sollte für den Aufwuchs auf diesen Flächen eine Bewertung zu einem Festwert erfolgen. Dies begründet sich nach dem kommunal-forstwirtschaftlichen Grundsatz der Nachhaltigkeit, der den Bestand des gemeindlichen Waldes schützt, indem Hiebsätze nur im Rahmen des Nachwuchses zugelassen werden. Für die Bewertung von forstwirtschaftlichen Flächen und Wald stehen zwei alternative Verfahren zur Verfügung:

a) Waldbewertungsrichtlinien

Für die Bewertung von Wald bestehen landesrechtliche Waldbewertungsrichtlinien. Auf deren Grundlage und mittels des Forsteinrichtungswerks (ein umfassendes Bestandsverzeichnis, untergliedert nach vielen forstwirtschaftlichen Merkmalen) kann eine detailgetreue Bewertung des Wald- und Forstvermögens vorgenommen werden. Die Waldbewertungsrichtlinien auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerks ermöglichen als Ergebnis ein präzises Gutachten im Rahmen eines Erwerbs bzw. der Veräußerung einer Waldfläche. Der Nachteil besteht darin, dass der immense Detaillierungsgrad erhebliche Aufwendungen beim Bewertungsverfahren verursacht. Grundsätzlich dürfte dieses Verfahren für Zwecke der Eröffnungsbilanzierung zu aufwändig gestaltet sein.

b) Pauschaliertes Festwertverfahren

In Anlehnung an die Waldbewertungsrichtlinien und auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerkes kann die Bewertung des Gemeindewaldes in vereinfachter Form auf der Grundlage des Durchschnittsalters je Baumartengruppe erfolgen. Die Anwendung der Ertragstabellen der Waldbewertungsrichtlinien ist nicht möglich, weil aufgrund des Durchschnittsalters der jeweiligen Baumarten der durchschnittliche Alterswert unter dem Altersbeginn der Ertragstabellen liegen wird. Daher ist es erforderlich, eine Umrechnung anhand des Brusthöhendurchmessers vorzunehmen. Der Brusthöhendurchmesser wird mittels Hilfstafeln für die Forsteinrichtung aus dem Alter und der Ertragsklasse abgeleitet. Das aufstehende Holz wird auf der Grundlage seines Abtriebswertes bewertet. Dieser ist der Zerschlagungswert nach der Waldbewertungsrichtlinie im Land Nordrhein-Westfalen. Beim Abtriebswert ist der reine Tafelwert für Holz unterstellt. Gegebenenfalls

wertmindernde Faktoren, z.B. kriegsbedingte Metallhaltigkeit durch Bombensplitter in Althölzern, werden nicht berücksichtigt.

1.1.1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke

Dieser Bilanzposten stellt eine Sammelposition für die anderen nicht unter Grünflächen, Ackerland und Waldflächen und Flächen der Forstwirtschaft genannten Grundstücke dar, z.B. noch unbebaute Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke. Diese können auch nach der vorgesehenen Nutzung gegliedert und entsprechend in der Bilanz gesondert ausgewiesen werden.

Unter diesem Bilanzposten sind auch die Grundstücke auszuweisen, für die Erbbaurechte vergeben worden sind. Es handelt sich hierbei zwar um ein bebautes Grundstück, jedoch besteht das wirtschaftliche Eigentum der Gemeinde nur beim Grund und Boden. Sofern die Erbbaugrundstücke in einer Gemeinde einen wesentlichen Teil des gemeindlichen Vermögens darstellen, können diese unter diesem Bilanzposten auch gesondert gezeigt werden, z.B. als „Grund und Boden mit fremdem Gebäuden“.

Erbbaurechte können insofern als kommunale Sonderfälle betrachtet werden, denn die Gemeinde hat oft zur Förderung des Baus von Eigenheimen in erheblichem Maße Grundstücke an Bauwillige nicht verkauft, sondern im Rahmen eines Erbbaurechtsverhältnisses zur Verfügung gestellt. Dieses beinhaltet teilweise Besonderheiten wie Kaufrechte des Erbbauberechtigten, ggf. anknüpfend an die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, sowie Kaufpreisabschläge.

Eine Besonderheit bei der Gestaltung kommunaler Erbbaurechtsverhältnisse kann darin bestehen, dass während der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses dem Erbbauberechtigten der Kauf des Grundstücks mit einer an den persönlichen Einkommensverhältnissen gekoppelten Kaufpreisreduzierung ermöglicht wird. Sofern ein solches Vertragsverhältnis besteht, ist das Grundstück in der Eröffnungsbilanz mit dem vollen Bodenrichtwert zu aktivieren. Für die eingeräumte Kaufpreisreduzierung unter Bodenrichtwert wird eine „Rückstellung für Kaufpreisreduzierungen“ über die höchstmögliche Ermäßigung passiviert. Als weitere Besonderheit ist das Fehlen einer Wertsicherungsklausel hinsichtlich der Anpassung des Erbbauzinses anzusehen. Analog hierzu sind im Verhältnis zur Wertentwicklung des Grundstückswertes erheblich zu niedrig angesetzte Wertsicherungsklauseln zu betrachten. Die Wertminderung wird hierbei durch die Restlaufzeit des Erbbaurechtes bestimmt. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass sich nur eine zeitlich begrenzte Wertminderung ergibt, die durch das Ende der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses entfällt.

Die Begründung eines Erbbaurechtsverhältnisses hat keinerlei Einfluss auf die bilanzielle Zuordnung des Vermögensgegenstandes, so dass Grundstücke, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, grundsätzlich beim Grundstückseigentümer zu ihrem vollen Wert zu bilanzieren sind. Eventuelle Wertminderungen auf Grund fehlender oder unzureichender Wertsicherungsklauseln sind bei der Zeitwertermittlung zur Eröffnungsbilanzierung entsprechend der Restlaufzeit des Erbbaurechtes zu berücksichtigen. Sofern für den Erbbauberechtigten ein Erwerbsrecht für das Grundstück mit Kaufpreisreduzierung besteht, ist diese mögliche Wertschränkung bei der Eröffnungsbilanzierung passivisch – d.h. durch Einrichtung einer Rückstellung in Höhe der höchstmöglichen Reduzierung – zu berücksichtigen.

1.1.1.2.1.5 Grundstücksgleiche Rechte

Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück abzubilden. Da dies sowohl für unbebaute Grundstücke als auch für bebaute Grundstücke gilt, wird diese Zuordnung nicht noch mal unter bebauten Grundstücken wiederholt.

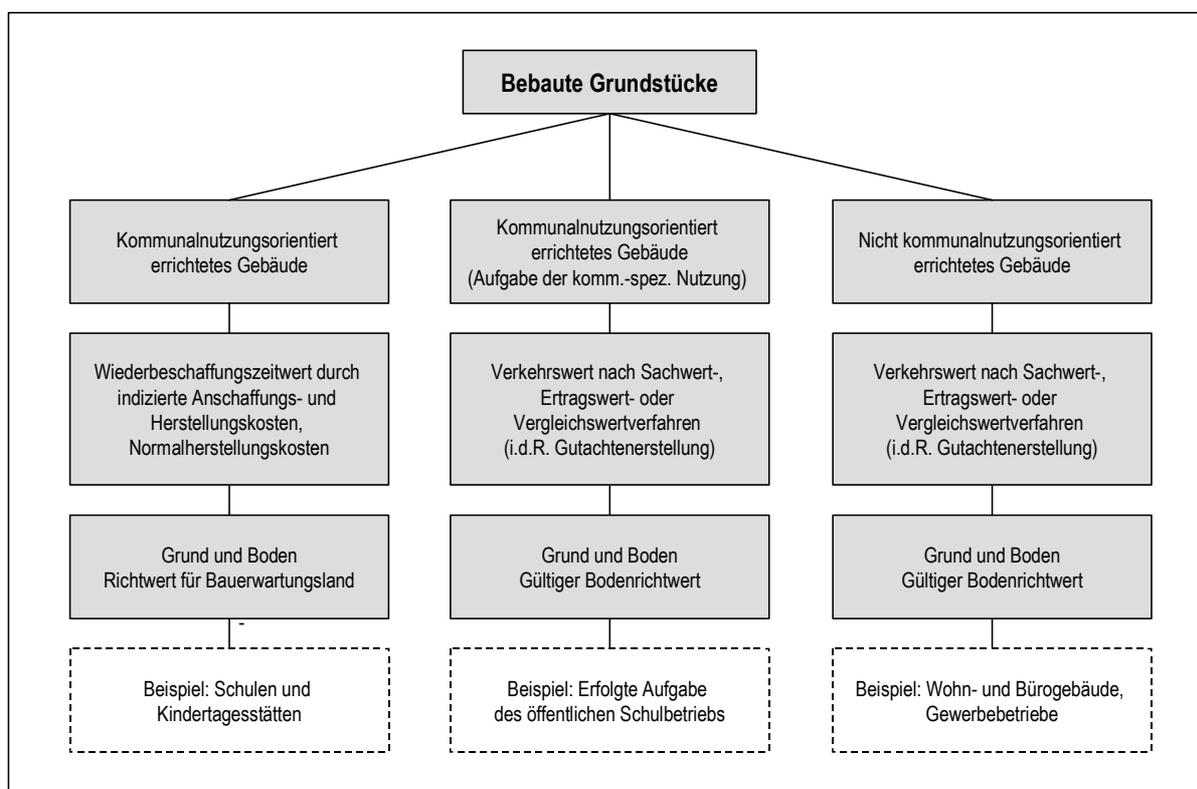
1.1.1.2.2 Bebaute Grundstücke

Weitere Sachanlagen sind bebaute Grundstücke, die entsprechend den zu erfüllenden Aufgaben errichtet wurden. Daher sind diese bebauten Grundstücke wie die unbebauten Grundstücke entsprechend ihrer gemeindlichen Nutzung, mindestens nach der Nutzung für Kinder- und Jugendeinrichtungen, Schulen und Wohnbauten in der

Bilanz anzusetzen, wobei die übrigen Grundstücke unter dem Sammelposten der Bilanz „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ zu erfassen sind. Es bleibt der Gemeinde auch hier ein Gestaltungsspielraum, der es ihr ermöglicht, auch die unter dem Sammelposten erfassten Grundstücke auch weiter untergliedert auszuweisen. Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Abs. 2 Nummer 2 der Gemeindeordnung an. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden.

Die bebauten Grundstücke sind nach § 74 BewG Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Abs. 2 bis 3 BewG (Noch-nicht-Vorhandensein; Nicht-mehr-Vorhandensein) bezeichneten Grundstücke. Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken sind Grund und Boden und das Gebäude getrennt zu erfassen und zu bewerten. In diese Bewertung sind die technischen Einrichtungen einzubeziehen, wenn es sich um Einbauten handelt, die fest mit dem Gebäude verbunden sind und diese nicht selbstständig bewertbar sind, z.B. Heizungs- und Lüftungsanlagen, Beleuchtungseinrichtungen, Rolltreppen, Sprinkleranlagen.

Die Bewertung von bebauten Grundstücken stellt sich wie folgt dar:



(Abbildung 6)

1.1.1.2.2.1 Bebaute Grundstücken mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden

Die im Eigentum der Gemeinde befindlichen Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden werden vielfach für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf den Gebieten „Erziehung“, „Bildung“ und „Kultur“ (z.B. Schulen, Volkshochschulen, Kindertageseinrichtungen und sonstige Einrichtungen der Jugendhilfe, Bibliotheken, Museen, Begegnungsstätten u.ä.), „Sport“ und „Erholung“ sowie „Gesundheitswesen“ und „Sozialwesen“ (z.B. Altenheime, Frauenhäuser u.ä.) genutzt. Ob eine kommunal-orientierte Nutzung eines Gebäudes vorliegt, ist auf der Grundlage des § 107 Abs. 2 Nr. 2 GO festzustellen, weil diese Vorschrift als Maßstab für die Beurteilung gelten soll. Zusätzlich sind Gebäude für Brand- und Katastrophenschutz sowie den Rettungsdienst als kommunalnutzungsorientiert eingeordnet worden. Daraus abgeleitet, soll in der Eröffnungsbilanz dieser Bereich in die Posten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“;

„Schulen“, „Wohnbauten“ und „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ untergliedert werden. Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Abs. 2 Nummer 2 der Gemeindeordnung an. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück einzubeziehen.

Kommunale Besonderheiten bestehen darin, dass im Immobilienbereich für kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude kein Markt besteht. Hierzu zählen beispielsweise Gebäude aus den Bereichen Schulen und Kindertageseinrichtungen. Grundsätzlich ist für diese Gebäude aufgrund des Pflichtaufgabencharakters auch eine langfristig gleich bleibende Nutzungsform vorgesehen. Für kommunal-nutzungsorientiert erstellte Gebäude stellt sich die Frage, ob die Ermittlung eines Verkehrswertes sinnvoll erscheint. Eine Verkehrswertermittlung für kommunal-nutzungsorientiert erstellte Gebäude ohne konkreten Markt würde bedeuten, dass der Verkehrswert sich aus einer unterstellten Umnutzung ergeben würde, die den Zugang zu einem Markt und somit einer Verkehrswertbildung eröffnen würden. Ein weiterer Unterschied ergibt sich dadurch, dass in der Privatwirtschaft Unternehmen örtlich ungebunden sind, sodass sie Immobilien an einem anderen Ort problemlos übernehmen können. Kommunen sind als Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts dagegen in ihrer Aufgabenerledigung örtlich gebunden. Je nach Aufwand der Umnutzungserfordernisse würden sich bei einer Verkehrswertermittlung die unterschiedlichsten Ergebnisse hinsichtlich der Gebäudebewertung ergeben. Im Extremfall wäre für einen angenommenen Kaufinteressenten ein Neubau wirtschaftlicher als der Aufwand für die angestrebte Umnutzung, sodass der Verkehrswert eines Grundstückes sich lediglich im Wert des Grund und Bodens widerspiegelt, ggf. noch unter Abzug von Abbruchkosten. Die Zeitwertermittlung anhand des Verkehrswertes ist daher nicht geeignet.

Unter Berücksichtigung der kommunalen Nutzungsorientierung ist daher in § 55 Abs. 1 GemHVO bestimmt worden, dass die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens zu bewerten sind. Das Sachwertverfahren (3. Abschnitt der Wertermittlungsverordnung, WertV) stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke auf der Grundlage von Herstellungskosten dar. Dabei ist der Herstellungswert vorrangig auf der Grundlage von Normalherstellungskosten (Kosten je Raum- oder Flächeneinheit) zu ermitteln. Unter Verwendung des vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen herausgegebenen Baukostenkataloges „Normalherstellungskosten 1995/2000“ können die Normalherstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden.

Zur Bewertung von Grund und Boden ist bestimmt worden, dass dieser mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen ist. Zu beachten ist dabei allerdings, dass in den Fällen, in denen die Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile in marktvergleichender Weise genutzt werden, das Ertragswertverfahrens angewendet werden sollte.

1.1.1.2.2.2 Bebaute Grundstücken ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude

Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude sind üblicherweise mit dem Verkehrswert anzusetzen. Der Verkehrswert resultiert dabei aus dem erzielbaren Verkaufspreis eines Vermögensgegenstandes und wird auf der Grundlage von Sach-, Ertrags- oder Vergleichswerten ermittelt. Die Ermittlung des Verkehrswertes ist nur für solche Grundstücke sinnvoll und vom Aufwand her vertretbar, für die tatsächlich ein Markt besteht. Hier kann der Zeitwert aus einem jederzeit erzielbaren Verkaufspreis für das Gebäude abgeleitet werden. Eine korrekte Verkehrswertermittlung von Gebäuden ist in der Regel nur auf der Grundlage eines Bewertungsgutachtens möglich. Von diesem Grundsatz kann in begründeten Einzelfällen abgewichen werden. Der Wert des Grund und Bodens lässt sich anhand der aktuellen Bodenrichtwerte ablesen.

Für die Arten von Grundstücken, für die es einen konkreten privatwirtschaftlichen Markt gibt, ist eine Verkehrswertermittlung für die kommunale Eröffnungsbilanz sinnvoll. Dies gilt für Wohngebäude, Bürogebäude und gewerblich-genutzte Gebäude. Für diesen Bilanzposten sollte eine gutachterliche Wertermittlung in Anlehnung an die Vorschriften des § 192 ff. BauGB der zugehörigen Gebäude erfolgen. Für viele dieser Gebäude werden bei den Kommunen im Rahmen eines Erwerbs, einer Veräußerungsprüfung bzw. einer Wirtschaftlichkeitsprüfung bereits entsprechende gutachterliche Wertermittlungen bestehen. Auf der Grundlage dieser Gutachten dürfte sich der Aufwand für die Aktualisierung der Bewertung dieser Gebäude reduzieren. Die Ermittlung des Bodenwertes sollte sich an den zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanzierung für die Kommune geltenden Bodenrichtwerten – § 196 BauGB – orientieren.

a) Bewertung der Gebäude

Für eine Verkehrswertermittlung von Gebäuden ist i.d.R. eine gutachterliche Stellungnahme erforderlich. Hierbei bedarf es der Zusammenarbeit mit dem gemeindlichen Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle, welche die inhaltlichen Anforderungen für die Verkehrswertermittlung festlegen. Im dritten Kapitel des BauGB – § 192 ff. BauGB – werden Struktur und Aufgaben des Gutachterausschusses dargestellt. Im Gutachten wird auch die voraussichtliche Restnutzungsdauer festgestellt, welche die verbleibende Abschreibungsdauer festlegt. Auswirkungen auf den Vermögenswert des Gebäudes durch mögliche Instandhaltungsrückstände werden dort ggf. berücksichtigt bzw. ausgewiesen. Auch für historische Gebäude bzw. Gebäude unter Denkmalschutz kann unter Einbeziehung der bestehenden Nutzung mittels Gutachten ein Verkehrswert ermittelt werden. Unter der Voraussetzung, dass ein sehr altes Gebäude noch normal nutzbar ist und keine schwer wiegenden baulichen Mängel aufzuweisen hat, sollte sich der Verkehrswert an der noch verbleibenden wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientieren.

b) Bewertung von Grund und Boden

Die Bewertung des Grund und Bodens sollte in enger Zusammenarbeit mit dem Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle erfolgen. Dieser ermittelt den Richtwert des Grund und Bodens aufgrund seiner Kaufpreissammlung. Die Ermittlung des Wertes für den Grund und Boden ist grundsätzlich Bestandteil der gutachterlichen Stellungnahme. Diesbezüglich werden die inhaltlichen Anforderungen für die Verkehrswertermittlung vom Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle festgelegt.

1.1.1.2.3 Infrastrukturvermögen

Zu den Sachanlagen zählt auch das Infrastrukturvermögen. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind (Infrastrukturvermögen im engeren Sinne). Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, z.B. Kläranlagen, Sonderbauwerke. Wegen ihrer Eigenart und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit ist das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne in der Bilanz gesondert auszuweisen. Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens wird unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten in einem besonderen Bilanzposten angesetzt. Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, z.B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) sind in der Regel in der Bilanz dem Bereich der bebauten Grundstücke zuzuordnen.

1.1.1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

Der Bilanzposten „Grund und Boden des Infrastrukturvermögens“ ist ein Sammelposten, der sämtlichen Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens enthält. Auf eine genaue Zuordnung auf die einzelnen Posten des Infrastrukturvermögens ist verzichtet worden, da insbesondere wegen der teilweisen Mehrfachnutzung des Grund und Bodens für das Infrastrukturvermögen, dies vielfach zu Bewertungs- und Ansatzproblemen führen könnte.

Der Grundstücksbegriff im NKF stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab, so dass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens bestehen – insbesondere im Außenbereich – aus einer Vielzahl von Flurstücken bzw. Teilflurstücken mit z.T. unterschiedlichen Nutzungsarten (Straße, Graben, Verkehrsbegeleitfläche, Grünland, etc.). Die Bewertung des Grund und Bodens für die Eröffnungsbilanzierung orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung der umliegenden Grundstücke. Gegebenenfalls kann eine Untergliederung nach Flächen in Wohn-/Mischgebieten, Gewerbegebieten und Außenbereichen, evtl. nochmals differenziert nach örtlicher Lage erfolgen. Auf der Grundlage einer durch den Gutachterausschuss oder die kommunale Bewertungsstelle erstellten Bodenrichtwerttabelle oder –matrix kann in einem erheblich vereinfachten Verfahren eine nach Nutzungsarten differenzierte und aktuelle Bewertung des Grund und Bodens zur Bildung der Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz vorgenommen werden. Allerdings ist auf Grund der nur sehr eingeschränkt möglichen Veräußerung von Infrastrukturvermögen der Wert des Grund und Bodens mit 10 v.H. des mittleren Bodenrichtwertes der umliegenden Grundstücke, mindestens jedoch mit einem Euro pro qm, anzusetzen (vgl. § 55 GemHVO).

1.1.1.2.3.2 Brücken und Tunnel

Zu diesem Bilanzposten gehören alle Brücken und Tunnel, unabhängig von ihrer Nutzung für Fußgänger, Straße oder Schienenverkehr. Unterirdische ausgebaute Abwasserbeseitigungsanlagen gehören jedoch nicht zu diesem Bilanzposten. Sie sind unter dem Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ auszuweisen. Orientiert an vorhandenen Materialien (Abrechnungsunterlagen, Baubüchern) kann die Ermittlung des Wiederbeschaffungszeitwerts auf der Grundlage indizierter Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen. Alternativ kann mittels aktueller Baupreise von Objekten gleicher Art und Güte entsprechend der Restnutzungsdauer ein Zeitwert ermittelt werden.

1.1.1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Neben dem Streckennetz beinhaltet dieser Bilanzposten sämtliche dem Betrieb des Streckennetzes unmittelbar dienenden Anlagen der Streckenausrüstung (z.B. Gleisunterbau, Schienen, Weichen, Oberleitungen, Signale, Funk- und Telefonanlagen für die Streckensicherung). Die Anlagegüter dieses Bilanzpostens sollten, orientiert an Steuerungsbedürfnissen, analog der Darstellung in der „AfA-Tabelle 90 des Bundesfinanzministeriums“ gegliedert werden. Da diese Vermögensgegenstände jedoch vielfach den ausgegliederten Verkehrsgesellschaften gehören, ist hier insbesondere zu prüfen, ob die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände ist. Orientiert an vorhandenen Materialien (Abrechnungsunterlagen, Baubüchern) kann mittels Wiederbeschaffungszeitwertes eine Wertermittlung auf der Grundlage indizierter Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen. Alternativ kann mittels aktueller Baupreise von Objekten gleicher Art und Güte entsprechend der Restnutzungsdauer ein Zeitwert ermittelt werden.

1.1.1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

Zu diesem Bilanzposten gehören sämtliche baulichen Teile des Kanalnetzes (z.B. Kanäle, Grundstücksanschlüsse, Straßenabläufe) sowie auch die maschinellen Teile des Kanalnetzes (Dauerpumpwerke, Hochwasserpumpen). Kläranlagen sind ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen. Für die Zeitwertermittlung kann auf die gebührenrechtlichen Anlagenstrukturierungen nach Systemkomponenten und Wertermittlungen für den Abwasserbereich zurückgegriffen werden. Das Gebührenrecht lässt neben einer Abschreibung auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten auch eine Abschreibung auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten zu. Diese unterliegen durch das jährliche Bescheidungsverfahren der Kommunen grundsätzlich einer ständigen Kontrolle. Sofern Kommunen bei den Abwassergebühren auf der Basis von fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten abschreiben, kann die Bewertung der Vermögensgegenstände für die kommunale Bilanzierung genutzt werden. Hierbei kann es hinsichtlich der Vergleichbarkeit möglicherweise gegenüber auf Wertgutachten beruhenden gebührenrechtlichen Wiederbeschaffungszeitwerten zu Unterschieden kommen, da diese aktuelle Erschwernisse einer Wiederbeschaffung (z.B. früher Herstellung Kanalisation unter offenem Gelände, heute unter Hauptverkehrsstraße) berücksichtigen. Daher sollte die Bewertungsgrundlage im Anhang dargestellt werden.

1.1.1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Zu diesem Bilanzposten gehören alle gemeindlichen Straßen, Wege und Plätze, deren Nutzung für den öffentlichen Verkehr mit Fahrzeugen und Fußgängern errichtet worden sind. Ebenso gehören dazu sämtliche zur Verkehrsführung und Verkehrssteuerung eingesetzten Einrichtungen und Anlagen, z.B. Verkehrsschilder, Ampeln u.a. Ein Sammelansatz für die Straßen, Wege und Plätze mit einer Gruppenbewertung ist auch als Übergangslösung für die Bewertung nicht geeignet. Es würde zu einer Verquickung wertmäßig unterschiedlicher Systemkomponenten kommen. Dies wäre nicht sachgerecht und ließe eine spätere Strukturierung bzw. Detaillierung – insbesondere für ein Nachhalten der Zu- und Abgänge – nicht mehr zu.

1.1.1.2.3.5.1 Strukturierung des Straßennetzes

Eine Strukturierung, die sich sinnvollerweise an möglichen Unterhaltungs- bzw. Bewirtschaftungsmaßstäben orientiert und das Straßensystem mit den einzelnen Straßen als Systemkomponenten abbildet, ist sachgerecht. Auch ist eine noch differenziertere Vorgehensweise mit Unterteilung des Straßennetzes nach Straßenabschnitten – nach definierten Knotenpunkten – unter Berücksichtigung der örtlichen Unterhaltungs- und Bewirtschaftungsstruktur zulässig. Je nach Umfang der Basismaterialien für eine solche Strukturierung, z.B. ein Straßenkataster, gestaltet sich die Differenzierung unterschiedlich. Eine weitere Strukturierungsmöglichkeit bieten die dem Straßenvermögen zugehörigen Flurstücke. Diese katasterrechtlichen Grundstücksstrukturen bieten ebenfalls eine Grundlage für eine strukturierte Bewertung des gesamten Straßensystems. Nach dieser Strukturierung ist zu entscheiden, ob die Straßen in ihren einzelnen Komponenten oder als ein einheitliches Wirtschaftsgut bewertet werden.

1.1.1.2.3.5.2 Die Straße als Bündel einzelner Komponenten

Bei der Bewertung könnte die Straße in ihren Bauteilen und folglich als ein Bündel einzelner und eigenständiger „Betriebsvorrichtungen“ angesehen werden. Diese würden dann vielfach auch noch abweichende Nutzungsdauern besitzen. Eine solche rein technische Sichtweise kommt zwar den tatsächlichen Verhältnissen nahe, das daran anknüpfende Verfahren ist aber mit einem hohen Aufwand verbunden. Zudem verliert die Straße ihre Eigenschaft als Bewertungseinheit, obwohl eine Nutzung nur als Einheit möglich ist, zumal eine Tragschicht der Straße oder ihr Unterbau nicht ohne Deckschicht sinnvoll nutzbar ist. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Erneuerung der Deckschicht keine aktivierungsfähige Investition, sondern Erhaltungsaufwand darstellt. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, die Straßen im Straßennetz jeweils als ein einheitliches Wirtschaftsgut zu behandeln und entsprechend zu bewerten.

1.1.1.2.3.5.3 Die Straße als einheitliches Wirtschaftsgut

Bei der Einordnung der Straße als ein eigenständiges und einheitliches Wirtschaftsgut, werden dessen Komponenten als integrierte wesentliche Bestandteile der Einheit „Straßenkörper“ zugeordnet. Die Straße wird dadurch auf einer einheitlichen Nutzungsdauer abgeschrieben, die anhand der voraussichtlichen Lebensdauer der einzelnen Bauteile unter Berücksichtigung der Nutzung der Straße zu ermitteln ist. Damit wird der Straßenkörper nach seiner tatsächlichen und gewollten Nutzung als Einheit aktiviert. Auch in anderen Ländern wird der Bewertung der Straße als einheitliches Wirtschaftsgut und damit ein entsprechender Ansatz in der gemeindlichen Bilanz der Vorzug gegeben.

Außerdem führt die Bewertung der Straße als Einheit dazu, dass eine pauschalierte Bewertung unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Schichten und baulichen Qualität der Straßen möglich wird. So kann je qm-Straßenfläche ein durchschnittlicher Herstellungswert je nach Straßenart bzw. -güte oder alternativ differenziert nach Verschleißschicht (Deck- und Binderschicht) bzw. Tragschicht und Unterbau zugrunde gelegt werden. Die OVG-Rechtsprechung hat im Rahmen des Beitragsrechts Mindestnutzungsdauern festgelegt. Unterschiedliche Abschreibungszeiträume für verschiedene bauliche Straßenqualitäten brauchen nicht vorgesehen zu werden, da der bauliche Aufbau sich an der Art der Straße bzw. deren Nutzung (Anlieger- bzw. Hauptverkehrsstraße) orientiert. Es ist erforderlich, auf der Grundlage der vorgesehenen Strukturierung eine straßen-, straßenabschnitts- bzw. flurstücksgenaue Feststellung der Restnutzungsdauern vorzunehmen.

1.1.1.2.3.5.4 Weitere Abgrenzungen im Straßennetz

Problematisch könnte die Abgrenzung der eigentlichen Straßenanlage zum Straßenbegleitgrün, zu Böschungen oder zu anderen Teileinrichtungen sein. Sofern eine solche Abgrenzung innerhalb der einzelnen Systemkomponenten nicht vorhanden bzw. ohne übermäßigen Aufwand nicht zu ermitteln ist, kann zur Vereinfachung für die Eröffnungsbilanzierung ein an den örtlichen Verhältnissen orientierter Erfahrungswert zwecks Wertkorrektur des durchschnittlichen Herstellungswertes je Quadratmeter Straßenfläche (z.B. 2 v. H. Straßenbegleitgrün) zugrunde gelegt werden. Bei dieser Vorgehensweise ist zu berücksichtigen, dass neben dem pauschal abzuziehenden Straßenbegleitgrün je Systemkomponente ggf. durch nicht konsequente Parzellierung

noch Restflächen bestehen, die nicht in die Nutzung als öffentliche Wegefläche einbezogen sind, sodass noch eine weitere pauschale Flächenbereinigung für die Wertermittlung des Anlagegutes Straßenaufbau erfolgen muss.

Die Verkehrslenkungsanlagen können als Anlagegut des beweglichen Vermögens anhand von Verkehrswerten bewertet werden. Es kann auch eine Bewertung als Gruppenwert (§ 240 Abs. 4 HGB) oder Festwert (§ 240 Abs. 3 HGB) erfolgen.

1.1.1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

Diesem Bilanzposten sind die weiteren Vermögenenstände, z.B. Bauten, des Infrastrukturvermögens zuzuordnen, wenn diese nicht unter den zuvor genannten Bilanzposten anzusetzen sind.

1.1.1.2.4 Weitere Sachanlagen

Unter Sachlagen sind in der Bilanz auch anzusetzen:

1.1.1.2.4.1 Bauten auf fremdem Grund und Boden

Diesem Bilanzposten sind gemeindliche Vermögensgegenstände zuzuordnen, die sich auf fremdem Grund und Boden befinden. Das bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Grundstückseigentümer beinhaltet entgegen dem grundstücksgleichen Recht kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht, sondern ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag, ggf. mit dauernder dinglicher Sicherung des Nutzungsverhältnisses durch eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit, eine bauliche Anlage auf fremdem Grund und Boden vorzuhalten. Dieser Bilanzposten hat besondere Bedeutung für den Bereich der baulichen Anlagen in Form von Betriebsvorrichtungen (z.B. Trafostationen, Druckreglerstationen). Die Bewertung der Bauten auf fremdem Grund und Boden erfolgt entsprechend der Bewertung von Gebäuden.

1.1.1.2.4.2 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

Zu diesem Bilanzposten gehören Vermögensgegenstände, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im gemeindlichen Interesse liegt. Dies sind Gemälde, Antiquitäten und kulturhistorische Bauten als Denkmäler sowie Ausgrabungen als Bodendenkmäler.

Kunstgegenstände sollen für die Eröffnungsbilanzierung auf der Grundlage der Versicherungswerte bilanziert werden, soweit sie auf Dauer versichert sind und der Wert ein für Zwecke der Bilanzierung plausibles Bild des Vermögenswertes wiedergibt, z.B. bei Gemälden (§ 55 Abs. 3 GemHVO). Dabei muss beachtet werden, dass z.B. bei Gemälden anerkannter Meister weder ein wirtschaftlicher noch ein technischer Werteverzehr eintritt. Dies ist anders bei Gebrauchskunstgegenständen, für die eine Abschreibung zulässig ist. Aus Gründen der Vereinfachung können „sonstige Kunstgegenstände“ auch mit einem Erinnerungswert (i.d.R. 1 Euro) angesetzt werden.

Dieser Bilanzposten beinhaltet auch die Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören. Beispiele dafür sind Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen. Im Hinblick auf Wirtschaftlichkeit, aber auch Willkürfreiheit werden diese Kulturdenkmäler sowie die Bodendenkmäler nur mit einem Erinnerungswert bilanziert.

1.1.1.2.4.3 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

Maschinen und technische Anlagen, die der gemeindlichen Leistungserstellung dienen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Sie müssen als Vermögensgegenstände selbstständig bewertbar und als nicht fest mit

dem Gebäude verbunden zu bewerten sein. Zu den Anlagen und Maschinen gehören sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen, z.B. Blockheizkraftwerke, Notstromaggregate, Druckmaschinen, Kompressoren etc. Ferner können hier Betriebsvorrichtungen im technischen Sinne ausgewiesen werden, z.B. Lastenaufzüge, Klimaanlage, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Tresoranlagen, Schauvitriolen, etc. Die übrigen Maschinen und Anlagen sind der Betriebs- und Geschäftsausstattung zuzuordnen.

Neben den marktgängigen „Fahrzeugen“ umfasst der Bilanzposten auch die kommunalen Spezialfahrzeuge. Beispiele dafür sind Löschboote, Friedhofsbagger oder Kehrmaschinen.

Für die Bewertung dieser beweglichen Vermögensgegenstände können die Anschaffungs- und Herstellungskosten indiziert werden, was jedoch nachvollziehbar sein muss. Eine – auch im Gebührenrecht – anerkannte Indizierungsreihe für den Bereich des beweglichen Vermögens bildet die Indexreihe „Staatsverbrauch“. Sofern eine Indizierung aufgrund wertmäßiger Besonderheiten des Anlagegutes zu nicht nachvollziehbaren Ergebnissen führen sollte, muss die Bewertung auf der Basis der für dieses spezielle Anlagegut geltenden Marktpreisentwicklung vorgenommen werden.

1.1.1.2.4.4 Betriebs- und Geschäftsausstattungen

Zu den Betriebs- und Geschäftsausstattungen gehören alle Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, einschließlich der erforderlichen Werkzeuge, z.B. Stühle, Tische, Schränke, PC, aber auch die Schaufeln, Spaten und Harken der kommunalen Grünpflege, das Strahlrohr und die Schläuche im Feuerwehrbereich, Spielsachen in Kindertageseinrichtungen und das Geschirr in der Altentagesstätte.

Der Zeitwert dieser Vermögensgegenstände kann bei einer Einzelbewertung über an Wiederbeschaffungszeitwerten orientierten Restwerten ermittelt werden. Des Weiteren kann auch für diese Vermögensgegenstände ein Gruppenwert bzw. bei relativ konstantem Bestand auch ein Festwert gebildet werden.

1.1.1.2.4.5 Geleistete Anzahlungen

Geleistete Anzahlungen beinhalten die geldlichen Vorleistungen einer Gemeinde auf noch zu erhaltende Sachanlagen. In diesen Fällen steht der Anzahlung noch kein entsprechender Vermögensgegenstand gegenüber. Die Höhe der geleisteten Anzahlungen (Nennwert) ergibt sich für die Eröffnungsbilanzierung aus den diesbezüglichen Zahlungsströmen bezogen auf den Bilanzierungstichtag.

1.1.1.2.4.6 Anlagen im Bau

Anlagen im Bau bilden den Wert noch nicht fertig gestellter Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder einem fremden Grundstück ab. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Definition der Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands nach § 33 GemHVO. Danach entstehen Aufwendungen für die Herstellung, für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes. Es sind für diesen Bilanzposten, bezogen auf den Bilanzierungstichtag, die Aufwendungen bis zu diesem Bilanzstichtag für noch nicht fertig gestellte Anlagen zu aktivieren. Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht erforderlich, kann aber vorgenommen werden.

1.1.1.3. Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen):

Unter den Finanzanlagen werden Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen, Wertpapiere des Anlagevermögens und Ausleihungen erfasst. Anstalten des öffentlichen Rechts und Zweckverbände gehören zu den öffentlich-rechtlichen Organisationen, die je nach Einfluss der Gemeinde wie ein verbundenes Unternehmen oder eine Beteiligung zu werten sind.

1.1.1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen

Unter diesem Posten werden Anteile an privatrechtlichen Organisationen („Unternehmen“) oder öffentlich-rechtlichen Organisationen gezeigt, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu dieser Organisation herzustellen. Der Unternehmensbegriff ist im handelsrechtlichen Sinne zu verwenden. Als verbundene Unternehmen sind jene Beteiligungen gesondert auszuweisen, die im Gesamtabschluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt. Dieser ist i.d.R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung von mehr als 50 % oder andere Gründe, z.B. durch Vertrag, vorliegen (vgl. Ausführungen zu § 50 GemHVO). Die Eigengesellschaften der Gemeinde, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Gemeinde alleinige Gesellschafterin des Unternehmens ist (Beteiligungsquote von 100 v.H.), sind regelmäßig als verbundene Unternehmen einzuordnen.

1.1.1.3.2 Beteiligungen

Als Beteiligungen sind Anteile der Gemeinde an Unternehmen einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Unternehmen herzustellen. Der Unternehmensbegriff ist im handelsrechtlichen Sinne zu verwenden. Eine Trennung in Unternehmen und Einrichtungen (§§ 107 und 108 GO NRW) ist hier nicht relevant. Entsprechend dem Handelsrecht ist es dabei unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn die Kommune an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist (vgl. § 271 Abs. 1 HGB). Als Beteiligungen kommen dabei in Betracht:

- Anteile an Kapitalgesellschaften (dies betrifft auch gemeinnützige Gesellschaften) und
- Anteile an sonstigen juristischen Personen.

Anteile an Genossenschaften werden dagegen unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ ausgewiesen.

In der Eröffnungsbilanz sind die Beteiligungen grundsätzlich unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anzusetzen. Dazu ist durch § 55 Abs. 6 GemHVO bestimmt worden, wenn Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, sind die Wertpapiere mit dem Tiefkurs der vor dem Bilanzstichtag liegenden zwölf Wochen anzusetzen.

Weiterhin ist festgelegt worden, dass Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 der Gemeindeordnung nicht in den Gesamtabschluss einbezogen zu werden brauchen, mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden können. Der Wert dieser Unternehmen kann dann mit Hilfe der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelt werden. Bei dieser Berechnung des Eigenkapitals werden das anteilige Grundkapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge berücksichtigt. Dies ist den Gemeinden erlaubt worden, da davon ausgegangen wurde, dass solche Unternehmen, für die Erfüllung der Verpflichtung der Gemeinde, durch den Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Die aus der vereinfachten Unternehmensbewertung entstehenden Ergebnisse beinhalten zwar das Vorsichtsprinzip, stellen aber auch unter dem Gesichtspunkt der Bewertung zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten nur eine wertmäßige Untergrenze dar.

Bei der grundsätzlichen Wertprämisse zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten, die zu einer notwendigen und größeren Aussagekraft über das Vermögen der Gemeinde führt, müssen auch die Beteiligungen der Gemeinde mit ihrem aktuellen Unternehmenswert in der Bilanz angesetzt werden. Sie haben wegen der in der Vergangenheit vorgenommenen Ausgliederungen aus der örtlichen Verwaltung eine wesentliche und erhebliche Bedeutung für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Der Wert eines Unternehmens wird zudem nicht durch die einzelnen Bestandteile des Vermögens und der Schulden bestimmt, sondern durch das Zusammenwirken aller Werte, das gerade durch eine überschlägige Zeitwertermittlung, die in die stillen Reserven des Unternehmens einzubeziehen sind, sichtbar wird. Dabei kann aber die öffentliche Zwecksetzung eines von der Gemeinde errichteten Unternehmens nicht außer Acht bleiben, denn die Unternehmen haben vielfach Sachziele und nicht reine Ertragsziele bei der Ausübung ihrer Tätigkeit zu beachten.

Die übrigen Beteiligungen der Gemeinde, die auch in den Gesamtabschluss einbezogen werden, also Beteiligungen an Unternehmen, die nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden oder an denen die Gemeinde nur eine Beteiligung von nicht mehr als 20 v.H. hält, sollen danach abhängig von ihrer Aufgabe und dem Charakter des Unternehmens bewertet werden. Unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung sollen dabei die zutreffenden Bewertungsverfahren Anwendung finden. Daher kommt bei Unternehmen, die finanzielle Ziele zu erfüllen haben, das Ertragswertverfahren Betracht; sind Ziele der Leistungserstellung zu erfüllen, das Substanzwertverfahren. Wegen des Aufwandes für die Ermittlung eines Unternehmenswertes wird aber als Vereinfachung eine Wertermittlung zugelassen, bei der die Wertableitung auf alle wesentlichen wertbildenden Faktoren beschränkt werden kann. In geeigneten Umfang sollen dabei vorhandene Planungsrechnungen berücksichtigt werden. Mit der Festlegung auf das Ertragswertverfahren oder das Substanzwertverfahren wird den unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzung jedes einzelnen Unternehmens, die die Gemeinde selbst festgelegt hat, Rechnung getragen.

Dagegen wird für rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen zugelassen, dass diese vergleichbar mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

1.1.1.3.3 Sondervermögen

Unter diesem Bilanzposten sind anzusetzen

- die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO) ohne eigene Rechtspersönlichkeit,
- das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen,
- das Gemeindegliedervermögen und
- die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.

Diese Sondervermögen können mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden, d.h. in die Bewertung wird das anteilige Grundkapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge einbezogen (vgl. § 55 Abs. 6 GemHVO).

Beim Gemeindegliedervermögen handelt es sich in der Regel um Nutzungsrechte Dritter am „gemeindlichen“ Grundvermögen. Sofern die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann, ist das Gemeindegliedervermögen im Bereich der Sachanlagen auszuweisen. Da kein neues Gemeindegliedervermögen gebildet werden kann, andererseits den Dritten zustehende Nutzungsrechte gegen Entschädigung aufgehoben werden können, kann das Gemeindegliedervermögen auch in Gemeindevermögen umgewandelt werden.

1.1.1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens

Liegt keine Beteiligung vor, sind die Anteile jedoch dazu bestimmt, dauernd der Gemeinde zu dienen, handelt es sich um Wertpapiere des Anlagevermögens. Zu den Wertpapieren gehören - neben den oben erwähnten Anteilen an Unternehmen - Obligationen, Anleihen, Pfandbriefe etc. Hierzu gehören auch in Wertpapieren angelegte Mittel nach dem Versorgungsgesetz (EFoG NRW). Für börsennotierte/gehandelte Wertpapiere ist bestimmt worden, dass der vorsichtig geschätzte Verkehrswert dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag entspricht. Nicht gehandelte/börsennotierte Wertpapiere sind in der Eröffnungsbilanz mit ihren historischen Anschaffungskosten zu bewerten. Bei einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr sind die Wertpapiere dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

1.1.1.3.5 Ausleihungen

Unter diesem Bilanzposten werden Ausleihungen erfasst. Sie werden als Forderungen bezeichnet, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden und dem Geschäftsbetrieb dauerhaft dienen sollen, z.B. langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken und die eine Mindestlaufzeit von über einem Jahr haben. Nicht zu den Ausleihungen gehören langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie kurzfristige Ausleihungen mit einer Laufzeit unter einem Jahr. Diese sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

Die Ausleihungen der Gemeinde an die verbundenen Unternehmen, ihre Beteiligungen und ihre Sondervermögen sind in der Bilanz gesondert auszuweisen, um die finanziellen Verflechtungen zwischen der Gemeinde und den verselbstständigten Aufgabenbereiche transparent zu machen. Die übrigen Ausleihungen sind, soweit diese dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen.

Für Ausleihungen gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze, d.h. dass Finanzanlagen höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden dürfen. Diese entsprechen dem ausgezahlten Betrag. Bei Ausleihungen wird der beizulegende Wert durch den voraussichtlichen Rückzahlungsbetrag bestimmt, welcher bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Ausleihungen auf den Bilanzstichtag abzuführen ist (Barwert bzw. Kapitalwert). Ist die Ausleiherung allerdings mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden, so ist von einer Abzinsung abzusehen, da die Gegenleistung die Unter- bzw. Nichtverzinslichkeit kompensiert, z.B. bei einem Belegungsrecht im sozialen Wohnungsbau bzw. bei der Schaffung von Sozialwohnungen im sozialen Wohnungsbau sowie bei einer Schaffung oder Erhaltung von Arbeitsplätzen im Rahmen der Wirtschaftsförderung. Die Zinskompensation ist daher in der Erläuterung zur Bilanz darzustellen.

1.1.2 Zu Nummer 2 (Umlaufvermögen):

Nach den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens werden auf der Aktivseite der Bilanz die Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, weil diese Vermögensgegenstände dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen. Dies sind insbesondere die Vorräte, die Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, die kurzfristigen Wertpapiere und die liquiden Mittel.

1.1.2.1 Zu Nummer 2.1 (Vorräte):

Dieser Bilanzposten umfasst die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren sowie geleistete Anzahlungen. Als Vorräte, sind nur Lagerbestände an verwertbaren Materialien anzusetzen. Dabei ist ggf. eine dezentrale Lagerung zu berücksichtigen. Sofern bereits Bestände aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht. Abweichend von dem Grundsatz der Einzelbewertung sind die Festbewertung, die Gruppenbewertung und die Sammelbewertung als Bewertungsvereinfachungsverfahren zulässig.

Für die **Festbewertung** gelten folgende Bedingungen:

- Es muss sich um Gegenstände des Sachanlagevermögens oder um Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe handeln,
- nach einem Abgang müssen sie regelmäßig ersetzt werden,
- ihr Gesamtwert muss für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung sein (Verhältnis zur Bilanzsumme entscheidend),
- der Bestand darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegen,
- eine Bestandsaufnahme ist i.d.R. alle drei Jahre notwendig.

Für die **Gruppenbewertung** gelten folgende Bedingungen:

- Es muss sich um gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens handeln oder um,
- andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände, wobei gleichwertig bedeutet:
 - Zugehörigkeit zu einer Warengattung,
 - gleiche Verwendbarkeit,
 - Funktionsgleichheit,
 - keine wesentlichen Wertunterschiede (max. 20%).

Bei der **Sammelbewertung** handelt es sich um Verfahren, die bei der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuerst oder die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.

Die Bedingungen lauten:

- Das Verfahren muss den GoB entsprechen,

- es muss sich um gleichartige Gegenstände des Vorratsvermögens handeln (d.h. einheitliche Warengattung oder zumindest gleiche Funktion).

Erfolgt vor Ort eine Lagerbuchführung, sind dort die Lagerbestände und die Zu- und Abgänge art- und mengenmäßig (ggf. auch wertmäßig) erfasst, sodass die Lagerbuchführung eine Ausgangsgrundlage darstellen kann.

1.1.2.2 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände):

Dieser Posten wird insbesondere in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen untergliedert, unter denen wiederum unterschiedliche Forderungsarten anzusetzen und abzubilden sind, z.B. Abgabeforderungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich. Der Grundsatz der Einzelbewertung ist zu beachten. Forderungen sind grundsätzlich mit ihrem Nominalwert anzusetzen. Die Bilanz ist wie folgt gegliedert:

- 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
 - 2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
 - 2.2.1.1 Gebühren,
 - 2.2.1.2 Beiträge,
 - 2.2.1.3 Steuern,
 - 2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen,
 - 2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,
 - 2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,
 - 2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich,
 - 2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich,
 - 2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen,
 - 2.2.2.4 gegen Beteiligungen,
 - 2.2.2.5 gegen Sondervermögen,
 - 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,

Zweifelhafte Forderungen sind unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen; eingeräumte Sicherheiten sind zu berücksichtigen; uneinbringliche Forderungen sind nicht anzusetzen. Niederschlagung ist die Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs ohne Verzicht auf den Anspruch selbst. Befristet oder unbefristet niedergeschlagene sowie erlassene Forderungen sind in der Eröffnungsbilanz nicht anzusetzen. Pauschalwert- bzw. Einzelwertberichtigungen wegen des allgemeinen Kreditrisikos sind vom Gesamtbetrag der Forderungen abzusetzen.

Mit Beginn des doppischen Buchungsbetriebes sind die in der Kameralistik noch offenen Forderungen zu ermitteln und in das doppische Rechnungswesen zu übertragen. Die Art und Weise der Übertragung ist davon abhängig, wie die Forderungen in der Kameralistik eingebucht wurden. Wurden die Forderungen auf Personenkonten gebucht, können diese ggf. direkt in der EDV ermittelt werden und über eine Schnittstelle in das doppische Rechnungswesen übertragen und verbucht werden. Bei Forderungen, die kameral direkt auf Haushaltsstellen gebucht wurden, ist eine automatisierte Übertragung ohne größeren Rechercheaufwand nicht möglich, weil sich der Debitor und dessen Daten nicht ohne weiteres aus der EDV ermitteln lassen. In diesem Fall sind die Forderungen manuell nachzutragen. Um die Anzahl dieser Buchungen gering zu halten, ist darauf zu achten, dass in den letzten Monaten vor der Umstellung die Buchungen möglichst immer über Personenkonten erfolgen.

Ergänzend dazu sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ zu bilanzieren.

1.1.2.3 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens):

Unter den Finanzanlagen sind nur Wertpapiere des Anlagevermögens anzusetzen (vgl. Nr. 1.1.1.3.4). Unter diesen Bilanzposten gehören daher Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr.

1.1.2.4 Zu Nummer 2.4 (Liquide Mittel):

Unter diesen Posten sind alle liquiden Mittel der Gemeinde in Form von Bar- oder Buchgeld, z.B. Handkassen und Bankguthaben, anzusetzen. Die unter diesem Bilanzposten auszuweisenden liquiden Mittel (Schecks, Kassenbestand und Bankguthaben) sind stichtagsgerecht zu erfassen. Das Saldierungsverbot ist zu beachten; die Bestände sind zum Nennwert zu bewerten. Schecks sind nur wie Forderungen zu behandeln, wenn sie sich im Bestand der Gemeinde befinden. Am Stichtag der Eröffnungsbilanz bereits gutgeschriebene Schecks sind unter den Bankguthaben zu erfassen.

1.1.3 Zu Nummer 3 (Aktive Rechnungsabgrenzung):

Ausgaben vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz, die einen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sind als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren. Dies gilt auch für Leasinggeschäfte, wenn den Leasingraten keine angemessenen Gegenleistungen in den einzelnen Perioden gegenüberstehen (Leasingsonderzahlungen).

1.1.4 Zu Nummer 1 (Eigenkapital):

Das Eigenkapital wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Als Vorbild dient zwar das kaufmännische Rechnungswesen, jedoch wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten die Eigenkapitalposition in die allgemeine Rücklage (§ 75 GO), Sonderrücklagen (z.B. § 43 Abs. 3 und 4 GemHVO), Ausgleichsrücklage (§ 75 GO) und Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (§§ 75 und 96 GO) unterteilt. Dabei ergibt sich der Wert der allgemeinen Rücklage aus der Differenz der Aktivposten zu den übrigen Passivposten. Er hängt somit von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab.

1.1.4.1 Zu Nummer 1.1 (Allgemeine Rücklage):

Der Wert der allgemeinen Rücklage ergibt sich aus der Differenz der Aktivposten und der übrigen Passivposten einschließlich der Sonderrücklagen und hängt somit in der Höhe von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab.

1.1.4.2 Zu Nummer 1.2 (Sonderrücklagen):

Für die Gemeinden sind zwei Arten von Sonderrücklagen bestimmt worden.

1.1.4.2.1 Deckungsrücklage

Die Vorschrift regelt ergänzend zur haushaltswirtschaftlichen Übertragung von Ermächtigungen (§ 22) die bilanztechnische Abwicklung der vorgenommenen Übertragungen durch Bildung einer zweckgebundenen Deckungsrücklage und deren spätere Inanspruchnahme bzw. Auflösung. Werden am Ende eines Haushaltsjahres im Rahmen der Haushaltswirtschaft nicht beanspruchte Ermächtigungen für Aufwendungen gem. § 22 GemHVO übertragen, hat die Gemeinde in deren Höhe in der Bilanz eine zweckgebundene Deckungsrücklage im Eigenkapital anzusetzen. Sie kann als „davon“-Ausweis der allgemeinen Rücklage eingerichtet werden, weil damit ausreichend verdeutlicht wird, dass im folgenden Haushaltsjahr Aufwendungen entstehen können, die auf Ermächtigungen des Vorjahres beruhen. Die Auflösung bzw. Anpassung der Deckungsrücklage ist entsprechend der Inanspruchnahme oder mit Ablauf der Verfügbarkeit der Ermächtigungen, also im Rahmen der Arbeiten für den nächsten Jahresabschluss, vorzunehmen. Dazu ist bestimmt worden, dass nicht im Folgejahr in Anspruch genommene Ermächtigungen durch „Umschichtung“ in die allgemeine Rücklage aufzunehmen sind, so dass ein weiterer „Deckungsbedarf“ unter die Regelungen über die Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage fällt.

1.1.4.2 Zuwendungsrücklage

Die Gemeinde hat erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren, d.h. darunter fallen Zuwendungen, die Gemeinden lediglich für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne besondere Zweckbestimmungen erhalten hat. Diese werden als allgemeine „Anschubfinanzierung“ bewertet, mit der Folge, dass deren ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen ist bzw. weil der Zuwendungsgeber sie ausgeschlossen hat. Vergleichbar mit der handels- und der steuerrechtlichen Regelung sollen diese, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in der Bilanz in einer Sonderrücklage im Eigenkapital angesetzt werden.

Es ist geboten, gleichzeitig den Gemeinden zu ermöglichen, auch aus eigenem Bedürfnis heraus die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Sind die Vermögensgegenstände betriebsbereit, ist davon auszugehen, dass die Mittel der Sonderrücklage dem Zweck entsprechend verwandt wurden. Daher ist die Sonderrücklage spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt vorliegt, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

Ergänzend dazu wird klargestellt, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichsystems geboten. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Auch außerhalb dieser Verordnung könnte durch gesetzliche Vorschriften bestimmt werden, dass für bestimmte gemeindliche Sachverhalte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

1.1.4.3 Zu Nummer 1.3 (Ausgleichsrücklage):

Die Ausgleichsrücklage ist ein bei der Eröffnungsbilanzierung von der Allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennter Teil, der im Rahmen des Haushaltsausgleichs die Funktion eines Puffers für Schwankungen des Jahresergebnisses hat. Sie darf zum Ausgleich von Fehlbeträgen eingesetzt werden und maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten Eigenkapitals, höchstens jedoch ein Drittel der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen betragen. Die Höhe der Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangegangenen Jahresrechnungen (vgl. Erläuterungen zu § 75 GO).

1.1.4.4 Zu Nummer 1.4 (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag):

Der Ausweis eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages entfällt bei der ersten Aufstellung der Eröffnungsbilanz.

1.1.5 Zu Nummer 2 (Sonderposten):

1.1.5.1 Sonderposten für Zuwendungen

Es werden Zuwendungen und Beiträge als Sonderposten passiviert, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen bewilligt bzw. gezahlt werden und von der Gemeinde nicht frei verwendet werden dürfen (vgl. § 43 Abs. 5). Auch die entstandenen Jahresüberschüsse der kostenrechnenden Einrichtungen, die nach § 6 KAG in die nächste Gebührenkalkulation einzustellen sind, sind als Sonderposten „für den Gebührenaussgleich“ anzusetzen (vgl. § 43 Abs. 6).

Zielsetzung der Eröffnungsbilanzierung ist es, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Mit der Zielsetzung des NKF, insbesondere mit den Zielen Aktualität und intergenerative Gerechtigkeit, legt das NKF bei der Vermögensbewertung zur

Eröffnungsbilanzierung Zeitwerte zu Grunde. Vielfach sind die für dieses Vermögen erhaltenen Zuwendungen oder Beiträge nur sehr aufwändig bzw. gar nicht mehr ermittelbar. Das NKF sieht aus Gründen der Vereinfachung sowie zur Wahrung einer einheitlichen Eröffnungsbilanzierung vor, die Höhe der Sonderposten im Rahmen der Eröffnungsbilanzierung gleichfalls auf Zeitwertbasis zu ermitteln. Eine Ermittlung der Sonderposten basierend auf Restkapitalien (d.h. der Restbetrag des Sonderpostens als Anteil des Nominalwerts vermindert im Verhältnis Restnutzungsdauer zu Gesamtnutzungsdauer) der tatsächlich erhaltenen investiven Zuwendungen scheidet daher aus.

Für die Ermittlung der Sonderposten ist es erforderlich, neben dem Zeitwert des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes einen dessen Förderanteil entsprechenden Vom-Hundert-Anteil festzustellen. Dieser wird einzelfallbezogen anhand des tatsächlichen Vom-Hundert-Anteils der erhaltenen investiven Zuwendung, gemessen an den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, festgestellt. Für gleichartige Vermögensgegenstände oder sachlich durch einen Maßnahmencharakter verbundene Vermögensgegenstände (z.B. Projektförderung Stadteilerneuerung) kann dieser Vom-Hundert-Anteil auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren als pauschaliert ermittelter Zuwendungsanteil gebildet werden. Sofern die Zeitwertermittlung des kommunalnutzungsorientierten Vermögens mittels Indizierung erfolgt, kann der Wert des Sonderposten auf der Basis des tatsächlichen Zuwendungsbetrages mittels gleicher Indizierungsreihe ermittelt werden. Voraussetzung ist hierbei, dass nach der Indizierung keine verändernden Faktoren beim Vermögenszeitwert (z.B. Minderung aufgrund von Instandhaltungsrückstand) mehr einfließen. Analog zur Zeitwertermittlung beim Vermögensgegenstand ist das Verhältnis Restnutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen.

Die ertragswirksame Auflösung des Sonderposten erfolgt anhand der festgelegten Abschreibungsplanung auf Basis der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes.

1.1.5.2 Sonderposten für Beiträge

Erhaltene Beiträge nach dem KAG sind wie investive Zuwendungen separat als Sonderposten anzusetzen.

1.1.5.3 Sonderposten für Gebührenaussgleich

Nach § 6 KAG sind die Kommunen dazu verpflichtet, die Jahresüberschüsse und Jahresfehlbeträge der kostenrechnenden Einrichtungen in die Gebührenkalkulation der folgenden drei Jahre einzustellen. Hierzu wird ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet, der auf der Passivseite der Bilanz eingestellt wird, wenn Jahresüberschüsse der kostenrechnenden Einrichtungen aus der Gebührenkalkulation entstanden sind. Jahresfehlbeträge sind dagegen im Anhang anzugeben und zu erläutern.

1.1.6 Zu Nummer 3 (Rückstellungen):

Die Voraussetzungen, unter denen Rückstellungen gebildet werden dürfen, ergeben sich aus § 36 der Gemeindehaushaltsverordnung. Als Rückstellungen sind grundsätzlich alle Verbindlichkeiten auszuweisen, die dem Grund oder der Höhe nach ungewiss sind sowie drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und laufenden Verfahren. Wegen des das Vorsichtsprinzip bestimmenden Imparitätsprinzips sind Verbindlichkeiten und Verluste als realisiert anzusehen, wenn spätestens am Bilanzstichtag eine Verpflichtung begründet wurde, die in einem späteren Haushaltsjahr zu einer Auszahlung oder einem Verlust führt. Das Vorsichtsprinzip verlangt, dass unter Berücksichtigung des Grundsatzes der richtigen Periodenabgrenzung dieser Aufwand demjenigen Haushaltsjahr zugerechnet wird, in dem er wirtschaftlich verursacht wurde. Die zulässigen Rückstellungen werden nachfolgend näher bestimmt.

1.1.6.1 Pensionsrückstellungen

Unmittelbare Pensionsverpflichtungen bestehen, sofern keinem Dritten diese Leistungsverpflichtung der Kommune übertragen wurde. In der Eröffnungsbilanz sind sowohl Alt- als auch Neuzusagen als Pensionsrückstellungen anzusetzen. Basierend auf den relevanten Datengrundlagen zu diesen Alt- und Neuzusagen sind sämtliche zukünftigen Aufwendungen aus bestehenden Pensionen sowie sämtliche Pensionsanwartschaften im Rahmen eines versicherungsmathematischen Gutachtens zu ermitteln. Alternativ kann auch zertifizierte Software eingesetzt werden. Ein Rückgriff auf statistische Größen, wie Erhebungen über die Sterbe- und Invaliditätshäufigkeit, ist erforderlich, damit eine fundierte Ermittlung nach mathematischen Regeln möglich wird. Die vollständige Abbildung sämtlicher zukünftigen Pensionsverpflichtungen ist die einzig zulässige Vorgehensweise im Rahmen einer Eröffnungsbilanzierung. Sie gibt ein vollständiges aktuelles Bild zukünftiger Belastungen.

Eine Pensionsrückstellung ist ratierlich so anzusammeln, dass bei Rentenbeginn der Barwert der Rentenzahlungen in die Rückstellung eingestellt worden ist. Im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung kommt für die Ermittlung der Höhe der Rückstellungen nur das Teilwertverfahren in Betracht. Mit der Rückstellungsbildung wird zum Zeitpunkt der Pensionszusage begonnen. Auf der Basis einer Einmalrückstellung erfolgt die ratierliche Ansammlung bis zum Pensions-(Renten-)beginn. Bei der Bemessung der Rückstellungen wird ein kommunal einheitlicher Zinsfuß von 5 v.H. zugrunde gelegt. Bei Personen, die nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst weitere Ansprüche gegenüber der Kommune behalten (z.B. Beihilfeansprüche, Ansprüche aus Altersteilzeit), sind auch diese Ansprüche bei der Ermittlung der Rückstellungen zu berücksichtigen.

Zu beachten ist, dass unter diesem Bilanzposten keine Rückstellungen anzusetzen sind, die ihre Ursache darin haben, dass eine Gemeinde gegenüber einer anderen Gemeinde oder einer sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die Dienstherrnfähigkeit besitzen, verpflichtet ist, sich nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes an den künftigen Versorgungslasten zu beteiligen. Diese Verpflichtungen können gegenüber der aufnehmenden Körperschaft für eine abgegebene Beamtin oder einen abgegebenen Beamten entstehen, weil die aufnehmende Körperschaft die vollen Versorgungsbezüge der Beamtin oder des des Beamten zu zahlen hat und die abgebende Körperschaft sich nach der o.a. Vorschrift daran zu beteiligen hat.

Eine solche Erstattungspflicht besteht z.B. ab 1994 für die Dienstherrn, die Beamtinnen und Beamte unter den gesetzlichen Voraussetzungen an Dienstherrn im Beitrittsgebiet abgegeben haben. Diese Erstattungspflicht besteht ab dem Jahre 2002 im gesamten Bundesgebiet, wenn bei der Abgabe einer Beamtin oder eines Beamten, die oder der bereits auf Lebenszeit ernannt worden ist und der abgebenden Körperschaft mindestens fünf Jahre zur Dienstleistung zur Verfügung stand. Bestehen solche Verpflichtungen, sind sie unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen.

Auch ist zu beachten, dass aus dem derzeit geltenden Versorgungsrecht gegenüber Angestellten und Arbeitern keine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die Gemeinde bestehen. Der Anspruch dieser Beschäftigten auf eine spätere Leistung an sie, besteht unmittelbar gegenüber der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder. An diese Versorgungsanstalt leisten die Gemeinden als Beteiligte im Umlageverfahren die erforderlichen „Arbeitgeberzahlungen“, zu denen sie nicht zu einem späteren Zeitpunkt, sondern in jedem Haushaltsjahr, in denen die Angestellten und Arbeitern bei ihnen tätig sind, verpflichtet sind. Diese jährliche Verpflichtung ändert sich auch nicht dadurch, dass die Versorgungsanstalt ein Kapitaldeckungsprinzip einführt. Die dann versicherungsartig wachsenden Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten werden durch Beitragsleistungen (Prämien) erreicht, die auch dann von der Gemeinde jährlich aufzubringen sind. Dies verdeutlicht, dass hier keine Verpflichtungen der Gemeinde bestehen, die am Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss, wie es Voraussetzung für die Rückstellungsbildung ist.

1.1.6.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten

Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sowie für Altlasten sind ungewisse Verbindlichkeiten (vgl. § 249 Abs. S. 1 HGB). Sie stellen die zukünftigen Verpflichtungen zur Rekultivierung und Nachsorge der Deponien und zur Sanierung von Altlasten dar, zu denen die Gemeinde, z.B. aufgrund gesetzlicher Vorschriften, verpflichtet ist.

Bei Deponien sind für die Eröffnungsbilanzierung die zu erwartenden Gesamtkosten für die Rekultivierung und Nachsorge, bezogen auf den Zeitpunkt der Durchführung der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, zu ermitteln. Dabei kann sich die Bewertung der Rückstellung an dem Verteilungsschlüssel „Verfüllmengenanteil der einzelnen Nutzungsjahre“ orientieren. Auf der Grundlage der bisherigen Verfüllmenge ergibt sich der Wert der Rückstellung zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanzierung.

1.1.6.3 Instandhaltungsrückstellungen

Bei jeder erstmaligen Bilanzierung stellt sich das Problem, inwiefern bestimmte Sachverhalte als wertmindernde Faktoren bei der Vermögensbewertung anzusehen sind oder die Kriterien eines eigenständig zu bilanzierenden Passivums erfüllen. Mindern diese den Wertansatz des Grundstücks oder ist eine Rückstellung für diesen Sachverhalt zu bilden? Beide Vorgehensweisen würden zunächst zum gleichen Ansatz des Eigenkapitals führen. Neben dem u.U. unterschiedlichen Informationswert der jeweiligen Vorgehensweise ergeben sich Auswirkungen insbesondere hinsichtlich der Abschreibungsbemessungsbasis bei abnutzbaren Vermögensgegenständen und der Buchung der späteren Aufwendungen für die tatsächliche Beseitigung der unterlassenen Instandhaltung.

Da die Beseitigung von unterlassenen Instandhaltungen, die Vermögensgegenständen anhaften auch bei dem handelsrechtlich anzuwendenden Verfahren vollständig aufwandswirksam werden, würden sie auch bei der Beurteilung des „Haushaltsausgleichs“ vollständig in einem Jahr Berücksichtigung finden. Dies könnte zu kontraproduktiven Steuerungseffekten führen. Ökonomisch und/oder ökologisch sinnvolle Maßnahmen könnten dadurch, dass sie aus bewertungstechnischen Gründen zu einem einmaligen außergewöhnlich hohen Aufwand führen würden, verschoben oder unterlassen werden. Es bietet sich daher an, die unterlassene Instandhaltung des Vermögensgegenstandes gesondert zu erfassen und als Korrekturposten zu dem in voller Höhe (d.h. ohne Berücksichtigung der Belastung) aktivierten Vermögensgegenstand zu passivieren. Eine solche Passivierung ist nur zulässig, wenn die Beseitigung der Belastung hinreichend konkret beabsichtigt ist und die Beseitigung der Belastung als bisher unterlassen i.S.d. § 249 Abs. 1 HGB aufzufassen ist.

Ausreichend erscheint die Aufnahme in einen mittelfristigen Maßnahmen- oder Investitionsplan. Die Durchführung darf aber nicht für die Zeit nach dem dritten auf die Eröffnungsbilanz folgenden Abschlussstichtag eingeplant sein. Die vorzunehmenden Maßnahmen müssen einzeln beschrieben und wertmäßig beziffert sein. Insbesondere ist sicherzustellen, dass als Inanspruchnahme der gebildeten Rückstellungen auch nur tatsächlich diese Positionen betreffende Vorgänge und nicht etwa laufende Schönheitsreparaturen bebucht werden. Aus dem Anhang muss hervorgehen, welche Posten des Anlagevermögens mit welchen Rückstellungen „belastet“ sind, damit die Vergleichbarkeit zum handelsrechtlichen Abschluss für den Leser gewährleistet bleibt (vgl. auch Erläuterungen zu § 36 Abs. 3 GemHVO).

1.1.6.4 Sonstige Rückstellungen

Unter diesem Bilanzposten werden die Rückstellungen für andere ungewisse Verbindlichkeiten, z.B. Rückstellungen für nicht beanspruchten Urlaub, Rückstellungen für geleistete Überstunden sowie Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ausgewiesen (vgl. dazu auch Erläuterungen zu § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO).

Diese Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung können z.B. erfüllt sein, wenn eine Gemeinde nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes verpflichtet ist, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer abgegebenen Beamtin oder eines abgegebenen Beamten zu beteiligen (vgl. auch Erläuterungen zu Nummer 1.1.1.6.1 und zu § 36 Abs. 1 und 4 GemHVO). Eine solche Rückstellungsbildung entfällt nur dann, wenn die Erstattungsverpflichtung des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem neuen Dienstherrn durch eine einmalige Leistung abgegolten worden sind. Bestehen solche Verpflichtungen, sind sie nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“, sondern als „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen. Dies gilt dann nicht, wenn z.B. die Erstattungsverpflichtung betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit festgelegt worden ist. In diesem Fall ist die Verpflichtung nicht mehr den Rückstellungen zuzuordnen, sondern unter Verbindlichkeiten anzusetzen.

1.1.7 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten):

1.1.7.1 Bilanzausweis

Der Bilanzausweis der Verbindlichkeiten orientiert sich im Wesentlichen an den Arten der Verbindlichkeiten, z.B. aus Krediten für Investitionen und zur Liquiditätssicherung, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, und verlangt bei den Krediten für Investitionen eine weitere Gliederung nach Gläubigern. Die Bilanz ist wie folgt zu gliedern:

4. Verbindlichkeiten,
 - 4.1 Anleihen,
 - 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
 - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
 - 4.2.2 von Beteiligungen,
 - 4.2.3 von Sondervermögen,
 - 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
 - 4.2.5 vom privaten Kreditmarkt,
 - 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
 - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
 - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,

Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz ist zu berücksichtigen, dass die Bestände an Verbindlichkeiten im kameralistischen Rechnungswesen als nicht für doppelische Zwecke geeignet erfasst sind. Zum Zeitpunkt der kameralen Einbuchung einer Verbindlichkeit entsteht eine Soll-Stellung, und diese Soll-Stellung ist nicht identisch mit der doppelischen Verbindlichkeit. Die Soll-Stellung entspricht eher dem „schwebenden Geschäft“ aus dem Handelsrecht und dieses ist nicht zu buchen. Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist es erforderlich, die Verbindlichkeiten aus dem kameralen Rechnungswesen in das doppelische Rechnungswesen zu übertragen.

1.1.7.2 Ermittlung des Bestandes an Verbindlichkeiten:

Die direkte Einzelerfassung der am Stichtag noch offenen Rechnungen, Zahlungsbescheide u.ä. erscheint besonders für Gemeinden geeignet, bei denen ein eher geringes Volumen an Verbindlichkeiten besteht. Es besteht aber auch die Möglichkeit, während eines von der Gemeinde individuell festzulegenden Zeitraumes vor dem Stichtag der doppelischen Gesamteinführung (z.B. 3 Monate) parallel zur Kameralistik bereits eine doppelische Verbuchung in der Kreditorenbuchhaltung vorzunehmen. Dieses Verfahren führt dazu, dass das letzte kameral Buchungsjahr noch kameral abgeschlossen wird, und andererseits im folgenden Jahr der doppelische Verbindlichkeitenbestand zur Verfügung steht.

Nach den Erfahrungen der Modellkommunen nehmen die Verbindlichkeiten im Vergleich zu den Forderungen von der Anzahl her ein eher geringeres Volumen ein. Die Anzahl kann insbesondere dadurch gering gehalten werden, dass im alten Haushaltsjahr möglichst noch alle Rechnungen etc. bezahlt werden bzw. ggf. Bestellungen erst im neuen Haushaltsjahr aufgegeben werden. Sollte es dennoch am Stichtag noch offene Rechnungen, Zahlungsbescheide u.ä. geben, sind diese durch direkte Einzelerfassung in das doppelische System zu übernehmen. Auch bei dem Ansatz von Verbindlichkeiten in der Eröffnungsbilanz sind die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für Kommunen zu beachten.

1.1.8 Zu Nummer 5 (Passive Rechnungsabgrenzung):

Auszuweisen sind unter diesem Bilanzposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, z.B. die Friedhofsbewirtschaftung, bei der die Mietzahlung für eine Grabstelle für mehrere Jahre im voraus zu leisten ist. Der Teil der Zahlung für die Folgeperioden wird durch die Einstellung in den passiven Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt und im Zeitverlauf anteilmäßig aufgelöst.

1.2 Anhang

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang zur Eröffnungsbilanz die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzpositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen. In den Anhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Absatz 1). Gleichzeitig sind im Anhang die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung der Eröffnungsbilanz eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen.

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen der Eröffnungsbilanz und ihrer Gliederung stehen. Bei der Erarbeitung ist der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen. Um das zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen, sollen dem Anhang ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitenspiegel, der z.B. auch die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse, z.B. Bürgschaftsverpflichtungen, enthält, beigelegt werden. Zu weiteren Erläuterungen zum Anhang wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

1.3 Forderungsspiegel

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Forderungsspiegel den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher entsprechend § 41 Abs. 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Bilanzstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am Ende des vorherigen Haushaltsjahres anzugeben. Die Gemeinde kann dazu Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen. Zu weiteren Erläuterungen zum Forderungsspiegel wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

1.4 Verbindlichkeitenspiegel

Der Verbindlichkeitenspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab. Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten detailliert nach. Um die Änderungen nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Bilanzstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am Ende des vorherigen Haushaltsjahres anzugeben. Der Verbindlichkeitenspiegel ist nach Gläubigern gegliedert, um die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitenspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen. Zum Verbindlichkeitenspiegel kann die Gemeinde Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen. Zu weiteren Erläuterungen zum Verbindlichkeitenspiegel wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

1.5 Lagebericht

Der Lagebericht soll einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse aus der Aufstellung der Eröffnungsbilanz geben und so gefasst werden, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt wird. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Eröffnungsbilanz

und der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu enthalten. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

Bei der Erstellung des Lageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen und als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet werden. Deshalb wird eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht verlangt (Grundsatz der Richtigkeit). Für die umfassende Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens- und Schuldenlage, müssen alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden (Grundsatz der Vollständigkeit). Durch prägnante verständliche und übersichtliche Informationen wird dem Grundsatz der Klarheit Rechnung getragen. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, wie darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde stützen. Dabei muss auch die Flut der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden (Grundsatz der Informationsabstufung). Damit dem Grundsatz der Vergleichbarkeit nachgekommen wird, sind die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beizubehalten. Weiterhin findet auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Vorsicht (Vorbeugung einer zu optimistischen Darstellung) Anwendung.

1.2 Zu Absatz 2:

1.2.1 Allgemeines

Die Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik zur Doppik wird wie der Beginn der Geschäftstätigkeit der Gemeinde bewertet. Daher muss – wie auch im Handelsrecht für den Kaufmann vorgesehen – der Aufstellung der Eröffnungsbilanz eine Inventur durch die Gemeinde vorausgehen. Das Ergebnis daraus ist das Inventar als Darstellung aller durch die Inventur aufgenommenen Vermögensgegenstände und Schulden nach Menge, Art und Wert, soweit diese nach den Vorschriften zu erfassen sind. Da eine solche Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres durchzuführen ist, reicht in den Vorschriften zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz die Verweisung auf die Vorschriften über die Inventur und das Inventar in § 28 und 29 GemHVO aus.

Auch bei der Inventur für die Eröffnungsbilanz sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. Die Inventurunterlagen und das Inventar sind Bestandteile der Rechnungslegung. Die Inventur muss die gleichen formalen Grundsätze erfüllen wie das übrige Rechnungswesen, auf das die im NKF entwickelten GoB-K Anwendung finden. Für die Planung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Inventur sind daher die folgenden Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
- Richtigkeit der Bestandsaufnahme
- Einzelerfassung der Bestände
- Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

1.2.2 Vollständigkeit der Bestandsaufnahme

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden. Für den Bereich der Schulden ist insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sicherzustellen.

1.2.3 Richtigkeit der Bestandsaufnahme

Bei allen Inventurverfahren sind Art, Menge und Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei festzustellen. Welches Inventurverfahren Anwendung findet, hängt im wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt. Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren sind in Einzelfällen anwendbar. Bei der Inventur findet daher auch das Vier-Augen-Prinzip Anwendung.

1.2.3.1 Körperliche Inventur

Materiell vorhandene Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Die Erfassung der Mengen ist durch Zählen, Messen oder Wiegen vorzunehmen. Der Wert bestimmt sich durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit, Qualität und Zustand. Voraussetzung für die Bestimmung der Art der einzelnen Vermögensgegenstände ist eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden. Zu jeder Zeit muss es einem sachverständigen Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen. Sofern die körperliche Inventur als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen wird, muss abgewogen werden, ob die Bestände von Vermögensgegenständen aus Belegen entnommen werden kann. Auf die grundsätzliche Inaugenscheinnahme darf aber, insbesondere aus Gründen der Bewertung, z.B. Feststellung des Instandhaltungsbedarfs zur Abwertung oder Rückstellungsbildung nicht verzichtet werden (vgl. auch unter Nr. 1.3).

1.2.3.2 Beleginventur

Bei der Beleginventur wird Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände und Schulden über die vorhandenen Aufzeichnungen ermittelt. Grundlage hierfür können die in den Kommunen geführten Bestandsverzeichnisse und Anlagennachweise sein, soweit es sich nicht um physisch erfassbare Vermögensgegenstände handelt. Hierzu gehören z.B. Bankguthaben und Forderungen. Für die Erfassung können hier Buchungsbelege, Verträge oder Urkunden herangezogen werden. Die Beleginventur wird auch zur Erfassung der Schulden angewandt.

Für den Bereich des Sachanlagevermögens ist eine Buchinventur für die Eröffnungsbilanz grundsätzlich nicht zugelassen worden, denn die Gemeinden sollten diesen Zeitpunkt nutzen, eine tatsächliche Überprüfung ihrer Vermögensgegenstände und Schulden vorzunehmen. Die Durchführung einer Buchinventur setzt nämlich voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände eine Anlagenkartei geführt wird. Dies kann ggf. bei einem Bestandskatalog einer Bibliothek gegeben sein, wenn dieser gepflegt wird, also alle Zu- und Abgänge ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sind. Am Inventurstichtag könnte der buchmäßige Endbestand anhand des Bestandskataloges ermittelt und in die Inventarlisten vorgetragen werden. Aus den Erfahrungen des Modellprojekts hat es sich aber gezeigt, dass auf eine tatsächliche Inaugenscheinnahme und Überprüfung bei der ersten Inventur nicht verzichtet werden kann. Nur dadurch kann der vorhandene Bestand in Menge und Wert auch bestätigt werden.

1.2.4 Einzelerfassung der Bestände

Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert zu erfassen. Stichprobeninventur, Festbewertung und Gruppenbewertung sind nur ausnahmsweise möglich. Diese Inventur- und Bewertungsverfahren und die sie betreffenden Vermögensgegenstände und Schulden werden im Folgenden aufgezeigt.

1.2.4.1 Stichprobeninventur

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Aussagewert muss daher

demjenigen einer vollständigen Aufnahme gleichkommen. Der mit der Stichprobeninventur verbundene Vorbereitungsaufwand kann dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung nicht vorhanden und ein Einsatz deshalb nicht sinnvoll ist.

1.2.4.2 Festbewertung

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Waren möglich. Bei der Festbewertung handelt es sich um eine Erleichterung, da eine Ausnahme von der Pflicht zur jährlichen Bestandsaufnahme eingeräumt wird. Für die erstmalige Bildung eines Festwertes im Bereich des Sachanlagevermögens sowie der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und der Waren ist eine Inventur (ggf. auf der Basis von Schlüsselgrößen) durchzuführen.

1.2.4.3 Gruppenbewertung

Die Gruppenbewertung kann auf gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren) angewandt werden. Darüber hinaus ist eine Gruppenbewertung für den Bereich des beweglichen Anlagevermögens, Umlaufvermögens sowie der Schulden möglich, wenn eine Gleichartigkeit oder eine annähernde Gleichwertigkeit vorliegt. Die Gruppenbewertung stellt eine Vereinfachung bei der Bewertung dar. Die zusammengefassten Gruppen dürfen mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Die gruppenweise Zusammenfassung ist auch im Inventar und bereits bei der Inventur möglich.

1.2.5 Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme

Die Vorgehensweise der Inventur ist im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können. Hieraus ergibt sich, dass die Unterlagen über die Inventur und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur ist auf mindestens 6 Jahre festgesetzt; die für das Inventar auf 10 Jahre.

1.2.6 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen (z.B. verlegte oder laufende Inventur für die Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung des Stichtages), Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung (z.B. Festbewertung) und Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit (z.B. Grundsatz der Vollständigkeit) sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen. Prüfungskriterium ist die Wesentlichkeit der betreffenden Bestände und das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehenden Abweichungsrisiko.

1.3 Inventurverfahren

Das Inventurverfahren für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist davon abhängig, ob der Vermögensgegenstand physisch erfassbar ist oder nicht. Die physisch erfassbaren Vermögensgegenstände sind grundsätzlich durch eine körperliche Inventur aufzunehmen, d.h. diese Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Dabei ist insbesondere wegen möglicher vorhandener Beschädigungen oder anderen wertmindernden Verhältnissen auch eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände zu machen. Diese Inaugenscheinnahme ist erforderlich, damit nur Vermögensgegenstände, die tatsächlich vorhanden sind, in das Inventar aufgenommen werden. Diese Informationen über gemeindliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar. Allerdings ist dies nur bei materiellen Vermögensgegenstände möglich (vgl.

Erläuterungen zu § 28 GemHVO), denn immaterielle Vermögensgegenstände, Forderungen, Bankguthaben und Verbindlichkeiten lassen sich nicht durch eine körperliche Inventur erfassen.

Vor diesem Hintergrund ist für die Inventur für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz bestimmt worden, dass § 29 Abs. 1 GemHVO, der eine alleinige Buch- oder Beleginventur auch für physisch erfassbare Vermögensgegenstände zulässt, keine Anwendung findet. Dies hat grundsätzlich zur Folge, dass das Inventar für die Eröffnungsbilanz nicht allein auf der Grundlage vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen oder anhand von Bestandskonten (kamerale Anlagenachweise) aufgestellt werden darf. Damit wird ausgeschlossen, dass die erste Inventur der Gemeinde als ausschließliche Beleginventur oder Buchinventur durchgeführt wird. Eine solche Inventur ist auch dann nicht zulässig, wenn gesichert sein sollte, dass im Inventar die tatsächlichen Verhältnisse über die Vermögensgegenstände der Gemeinde zutreffend darstellt werden. Die Gemeinden haben jedoch bisher lediglich Bestandsverzeichnisse über Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und bewegliche Sachen (§ 37 GemHVO) und Nachweise über Forderungen aus Geldanlagen und Darlehen sowie über Beteiligungen und Wertpapiere (§ 38 GemHVO) führen müssen. Daher wird davon ausgegangen, dass sie über keine aktuellen Unterlagen über ihre Vermögensgegenstände verfügen, aus denen für jeden Vermögensgegenstand die Bezeichnung, der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Abschreibungen, der jeweilige Stichtagswert und ein eventueller Abgang ersichtlich sind. Selbst wenn derartige Unterlagen bei einzelnen Gemeinden vorhanden wären, könnte wegen der besonderen Bedeutung dieser ersten Inventur für die Gemeinden nicht auf eine Überprüfung des Vorhandenseins der Vermögensgegenstände und eine Feststellung von vorgenommenen Veränderungen, von vorhandenen Beschädigungen oder Mängel an diesen Gegenständen (Inaugenscheinnahme) verzichtet werden. Dies hat sich auch bei den Inventurarbeiten der Modellkommunen bestätigt.

Bei der Inventur der Gemeinde für die Eröffnungsbilanz soll grundsätzlich eine körperliche Inventur für alle physisch erfassbaren Vermögensgegenstände erfolgen. Eine solche Inventur ist wegen der Wirkungen der Eröffnungsbilanz auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinden auch geboten. Auch bei dieser Inventur können die zulässigen Inventurvereinfachungsverfahren zur Anwendung kommen. Der Aufwand für die Inventur (Form und Umfang der Inventurarbeiten) ist zudem von den örtlich Grundlagen, z.B. von den vorhandenen Bestandsverzeichnissen und Nachweisen der Gemeinde, abhängig. Die erste Inventur der Gemeinde darf jedoch auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit auf eine ausschließliche Beleg- oder Buchinventur „vereinfacht“ bzw. reduziert werden. Die der Gemeinde vorliegenden Belege bzw. Bestandsverzeichnisse und Nachweise sollen möglichst die Ausgangsgrundlage und die Basis für die erste Inventur bilden. Dafür muss die Vollständigkeit und Richtigkeit der vorhandenen Daten im Rahmen dieser Inventur überprüft werden. Die Inventur muss daher neben dem Erfassen der Vermögensgegenstände (Bestandsprüfung) auch deren Inaugenscheinnahme beinhalten. Sie muss aber nicht zwingend immer in Form von Zählen und Messen, z.B. bei Gebäuden und Straßen, oder Wiegen, z.B. bei Vorräten, vorgenommen werden. Insbesondere, wenn die Inaugenscheinnahme auch unter fachtechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt, kann vielfach auf das übliche Messen und Wiegen oder Ähnliches verzichtet werden. Dadurch kann sich eine besondere Form einer Inventur herausbilden, die systematisch zwischen einer handelsrechtlichen körperlichen Inventur und einer Beleginventur einzuordnen wäre. Diese besondere Art der gemeindlichen Inventur für die Eröffnungsbilanz steht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur (GoI) in Einklang und wird als eine Kombination zwischen den Grundformen der Inventurverfahren durchgeführt.

Für das Inventurverfahren werden den Gemeinden notwendige Gestaltungsspielräume eröffnet, sowohl in Form von Vereinfachungen als auch bei der zeitlichen Gestaltung der Inventur. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist dabei immer einzubeziehen. So können durch eine örtliche Abwägung unter Beachtung der §§ 29 und 56 GemHVO bereits eine Vielzahl von Verfahrensvereinfachungen angewandt werden. Insofern wird auf die dortigen Erläuterungen und auf die kaufmännische Literatur zur Inventur verwiesen. Es ist aber vor jeder Vereinfachung eine Abwägung zwischen der Gesamtbedeutung und der Erheblichkeit der vorgesehenen Vereinfachung vorzunehmen.

Insbesondere bei der Inventur vor der Eröffnungsbilanz ist auf die Festlegung der zeitlichen Ausgestaltung der Inventur verzichtet worden. Schon allein die Übergangsfrist, in der eine schrittweise Umstellung des gemeindlichen Rechnungswesens möglich ist, erfordert, dass die Inventur für die Eröffnungsbilanz auch stückweise erstellt werden kann, bedingt aber auch, dass stichtagsbezogenen eine vorherige Überprüfung stattfinden muss. Die Inventur kann also laufend aufgebaut werden. Nur so wird es überhaupt vielen Gemeinden möglich sein, alle Vermögensgegenstände sachgerecht zu erfassen und zu bewerten. Es ist vor Ort jedoch sicherzustellen, dass zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nur Vermögensgegenstände bewertet werden, die zu diesem Zeitpunkt auch noch vorhanden sind. Es dürfen also auch durch eine „laufende“ Inventur keine

Abweichungen zwischen der tatsächlichen Bestandsaufnahme und dem zum Bilanzstichtag vorliegenden Buchbestand entstehen.

Zu weiteren Erläuterungen zur Inventur und den Vereinfachungsverfahren wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

§ 54 Ermittlung der Wertansätze

(1) Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch geeignete Verfahren vorzunehmen. Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden finden die §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 entsprechende Anwendung, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 zu verfahren ist. Dabei ist bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Restnutzungsdauer festzulegen.

(2) Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen dürfen Sachverhalte, für die Rückstellungen nach § 36 gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden.

Zu § 54:

1. Wertermittlung

Die an das kaufmännische Recht angelehnten allgemeinen Bewertungsanforderungen, die auch für den Dauerbetrieb gelten (Einzelbewertung, Vorsichtsprinzip), bedürfen für die Eröffnungsbilanz keiner nochmaligen eingehenden Darstellung. Es reicht dafür die Festlegung aus, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden die §§ 32 bis 36 und §§ 41 bis 43 der Gemeindehaushaltsverordnung eine entsprechende Anwendung finden, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 der gleichen Verordnung zu verfahren ist. Das Gleiche gilt für die Regelung in Absatz 1 Satz 3. Durch Absatz 2 wird ergänzend klargestellt, dass Rückstellungen nicht zu einer Verringerung des Wertansatzes bei Vermögensgegenständen führen dürfen.

Diese Regelungen erhalten den Gemeinden trotz ihres Umfangs und der notwendigen Beachtung der GoB sowie der Bewertungsvereinfachungen nach § 56 einen ausreichenden Spielraum für die Einbeziehung und Berücksichtigung örtlicher Gegebenheiten in die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz.

2. Anwendung der §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43

2.1 Anwendung des § 32 (Allgemeine Bewertungsanforderungen):

Diese Regelung bestimmt die Anforderungen, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu stellen sind. Es wird - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch in der Doppik die Bilanzkontinuität (Absatz 1 Nummer 1), die Einzelbewertung (Absatz 1 Nummer 2), das Vorsichtsprinzip (Absatz 1 Nummer 3) mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips (*Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.*), des Imparitätsprinzips (*alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen*), das Prinzip der Wertaufhellung (*selbst wenn diese – Verlustgefahren – erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind*), die Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs (Absatz 1 Nummer 4) und die Bewertungsstetigkeit (Absatz 1 Nummer 5) als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben. Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die vorhandene Literatur verwiesen.

2.2 Anwendung des § 33 (Wertansätze für Vermögensgegenstände):

Die Vorschrift bestimmt in Absatz 1, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist.

Die GoB gehen von wirtschaftlichen Tatbeständen aus. Hieraus kann sich ergeben, dass das zivilrechtliche Eigentum nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum übereinstimmt (vgl. § 39 Abs. 2 Abgabenordnung). Zudem gilt, dass Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ anzusetzen sind (§ 91 Abs. 2 GO). Bei der Frage der Bewertung geht es darum, mit welchen Werten in Geldeinheiten die Bilanzposten anzusetzen sind.

2.3 Anwendung des § 34 (Bewertungsvereinfachungsverfahren):

Ergänzend zu den §§ 32 und 33 werden Bewertungsvereinfachungsverfahren entsprechend den Regelungen des Handelsgesetzbuches zugelassen. Insbesondere wird die Bildung von Festwerten auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe beschränkt, die geringen Veränderungen unterliegen und wertmäßig nachrangig für die Gemeinde sind. Außerdem soll den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen werden, so dass für den Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren mit einer Revision nach zehn Jahren und einer Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks nach 20 Jahren angewendet werden kann. Als Vereinfachung wird auch die Gruppenbewertung zugelassen, die für gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in Betracht kommt, sowie für andere Vermögensgegenstände, wenn sie annähernd gleichwertig sind.

Die Voraussetzungen für die Anwendung der beiden Bewertungsvereinfachungsverfahren werden genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen. Zu weiteren Erläuterungen zu den Bewertungsvereinfachungsverfahren wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

2.4 Anwendung des § 35 (Abschreibungen):

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht widerspiegelt werden. Die Darstellung der Wertminderung des Sachanlagevermögens erhält die Aussagekraft der Eröffnungsbilanz. Die Berechnung des bisherigen Werteverzehrs muss den GoB entsprechen. Zu weiteren Erläuterungen zur Thematik der Abschreibungen wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Investitionsgüter bilden die Obergrenze für den Wertansatz der Vermögensgegenstände. Die jährliche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes wird durch die zu Grunde gelegte zeitlich begrenzte Nutzungsdauer aus gemeindlichen Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und durch die Abschreibungsmethode (in der Regel lineare Abschreibung) bestimmt.

Solche planmäßigen Abschreibungen beziehen sich daher nicht auf Grundstücke und Finanzanlagen. Bei bebauten Grundstücken ist daher eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich, denn nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung. Daraus folgt, dass der Wert des Grund und Bodens – soweit nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen – unverändert fortgeführt, d.h. nicht abgeschrieben wird.

In der Wahl der Abschreibungsmethode ist die Gemeinde nicht frei. In der Regel ist eine Zeitabschreibung vorzunehmen, mit der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. Die degressive Abschreibung wird als weitere Möglichkeiten zugelassen, wenn durch sie in Einzelfällen der Nutzungsverlauf nachweislich besser abgebildet wird als durch die lineare Abschreibung. Dies gilt entsprechend für die Leistungsabschreibung, bei der sich die jährliche Wertminderung nach der Nutzung bzw. der Inanspruchnahme des Vermögensgegenstandes richtet. Entsprechend dem kaufmännischen Rechnungswesen dienen auch bei den Gemeinden die zulässigen Abschreibungsmethoden dazu, den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr zutreffend darzustellen. Zusätzlich soll die Möglichkeit, willkürliche Entscheidungen zu treffen, verhindert werden. Die Regelung trägt dem Ziel Rechnung, durch eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft eine unzulässige Belastung nachfolgender Generationen zu vermeiden.

Der Landesgesetzgeber hat aber durch die Regelung des § 54 Abs. 1 GemHVO die Ermittlung der Wertminderung wegen Alters die beim Sachwertverfahren üblichen Berechnungsmethoden nicht eingeschränkt, denn durch den in § 54 Abs. 1 enthaltenen Zusatz „soweit nicht nach den §§ 55 und 56 zu verfahren ist“ stellt der § 54 Abs. 1 GemHVO eine Spezialregelung für die Bewertung von kommunal-nutzungsorientierten Gebäuden dar.

Unabhängig von den Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu. Die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes wird durch die technische Nutzungsdauer begrenzt. Die technische Nutzungsdauer ist der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand technisch abnutzt. Sie bestimmt zudem die Abschreibungsdauer und damit die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten mit. Um im gemeindlichen Bereich eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen, ist eine Standardisierung und die verbindliche Vorgabe von Nutzungsdauern, im Gegensatz zum Handelsrecht, das bislang auf eine Normierung der Nutzungsdauern verzichtet, geboten. Sie verhindert, dass die Gemeinde durch „Abschreibungspolitik“ verfälschende Ergebnisse erzielen kann. Daher werden die Abschreibungszeiträume im NKF durch eine vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle weitestgehend festgelegt (vgl. Anlage E 13).

2.5 Anwendung des § 36 (Rückstellungen):

Rückstellungen sind für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde in der kommunalen Eröffnungsbilanz anzusetzen, soweit diese am Bilanzstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss. Rückstellungen stellen kein Eigenkapital dar, sie sind vielmehr dem in der kommunalen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Unter Beachtung des § 88 GO und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die Zwecke Rückstellungen bilden, die in dieser Vorschrift bestimmt und in diesen benannt werden. Zu weiteren Erläuterungen zur Thematik der Rückstellungen wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

2.5.1 (Pensionsrückstellungen):

Die Beamten einer Gemeinden erwerben, beginnend mit dem Zeitpunkt ihres Diensteintritts, während ihrer Dienstzeit Versorgungsansprüche gegenüber ihrem Dienstherrn, die in der kommunalen Bilanz als Rückstellungen anzusetzen sind. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinden, für alle ihre unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen die erforderlichen Rückstellungen in der Bilanz anzusetzen. Wegen vergleichbarer Verhältnisse und um die einheitliche Ermittlung dieser Rückstellungen durch die Gemeinden zu gewährleisten, ist sowohl das Verfahren der Ermittlung als auch der Rechnungszinsfuß festgelegt worden. Die Gemeinden sind verpflichtet, unter diesem Bilanzposten neben den Rückstellungen für bestehende Pensionsansprüche auch Rückstellungen für sämtliche Pensionsanwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche von Personen nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen, jedoch keine Ansprüche einer anderen Körperschaft, wenn an diese Beamtinnen oder Beamte abgegeben worden sind (vgl. Erläuterungen unter den Nummern 1.1.1.6.1 und 1.1.1.6.4).

2.5.2 (Rekultivierung und Nachsorge von Deponien):

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. So lange nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie etwas anderes nahe legen, soll sich die Berechnung der Rückstellung am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisherigen Verfüllmenge orientieren. Dies gilt entsprechend für die vergleichbare Verpflichtung der Gemeinde, vorhandene Altlasten zu sanieren.

2.5.3 (Instandhaltungsrückstellungen):

Um den Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen von den Gemeinden Rückstellungen zu bilden. Dazu ist durch die Vorschrift - abweichend vom Handelsrecht – keine Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung festgelegt, sondern zur Ansatzbildung bestimmt worden „soweit die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss“. Dies erfordert von den Gemeinden, dass sie am Bilanzstichtag die über das folgende Haushaltsjahr hinausgehenden vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen sowie deren Umsetzung vorgesehen sein muss, um dafür eine Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Dies setzt aber eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, voraus. Dabei kommt der Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten eine besondere Bedeutung zu, weil nur auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann.

Das Ansetzen von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen bedarf aber gleichzeitig einer konkreten Umsetzungsplanung in der Gemeinde, denn allein die Ermittlung und die Entscheidung zur Bildung von Rückstellungen für diesen Instandhaltungsbedarf sind nicht ausreichend. Bereits mit dem Ansetzen dieser Rückstellungen in der Bilanz wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde sichtbar gemacht, der beinhaltet, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Dies muss durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden, die grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen sollte, im Einzelfall ggf. einmal einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen darf. Die Planungsrechnung sollte jährlich aktualisiert und fortgeschrieben werden. Aus ihr muss erkennbar sein, welche Maßnahmen abgeschlossen, neu eingebracht oder auch gestrichen wurden. Mit einer solchen Planungsrechnung wird einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungen entgegen gewirkt.

2.5.4 (Sonstige Rückstellungen):

Auch für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, sollen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Dabei muss es hinreichend wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig tatsächlich entsteht und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich tatsächlich erfolgen wird. Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen. Rückstellungen sind entsprechend in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren zu bilden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig für die Gemeinde sein wird (Absatz 5).

2.5.5 (Abschließende Aufzählung der Rückstellungen):

In diesem Gesamtzusammenhang wird durch die ergänzende Vorschrift in § 36 Abs. 6 klargestellt, dass die Bildung von Rückstellungen unzulässig ist, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Es könnte Bedarf bestehen, für bestimmte kommunale Sachverhalte eine Rückstellungsbildung durch fachgesetzliche Vorschriften, also außerhalb der Gemeindehaushaltsverordnung, den Gemeinden vorzuschreiben. Das Verbot, Rückstellungen zu bilden, ist somit nachrangig gegenüber speziellen Regelungen in Verordnungen und Gesetzen, die die Bildung von weiteren Rückstellungen zulassen. Abschließend ist im Einklang mit dem Handelsrecht bestimmt worden, dass Rückstellungen aufzulösen sind, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

2.6 Anwendung des § 41 (Bilanz):

Die Eröffnungsbilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Bilanzstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems. Sie enthält Informationen, die es bisher in der kameraleen Jahresrechnung nicht gab. Die Bilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Daher sind die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“,

Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ für jede gemeindliche Bilanz festgelegt worden (vgl. Erläuterungen zu § 53 Abs. 1).

Die Eröffnungsbilanz ist als Bruttorechnung zu führen. Durch Saldierung von Posten der Eröffnungsbilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher dürfen Posten auf der Aktivseite nicht mit Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Zudem verstieße eine Verrechnung gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Das Verrechnungsverbot verhindert somit eine Bilanzverschleierung.

Die Gliederung der Aktivseite der Bilanz gibt die Vermögensarten der Gemeinde wieder. Dabei wird den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung getragen. Die Posten der Bilanz sind in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt worden (vgl. Anlage F 21). Außerdem sind deren Inhalte durch einen kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Anlage E 15). Es müssen vorgegebene Posten nicht abgebildet werden, wenn keine Werte anzusetzen sind. Auch können Posten zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Darstellung klarer wird.

2.7 Anwendung des § 42 (Rechnungsabgrenzungsposten):

Die Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz sind Korrekturposten, die dazu dienen, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen, um eine haushaltsjahrbezogene Ergebnisermittlung zu gewährleisten. Sie entstehen immer dann, wenn die einem Haushaltsjahr nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit zuzurechnende Aufwendungen oder Erträge und die dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Die Notwendigkeit zur Rechnungsabgrenzung ergibt sich also immer, wenn die zu den haushaltsjahrbezogenen Aufwendungen und Erträge gehörenden Zahlungen nicht im gleichen Haushaltsjahr erfolgen. Dabei ist zwischen einer aktiven Rechnungsabgrenzung und einer passiven Rechnungsabgrenzung zu unterscheiden. Zu weiteren Erläuterungen zur Thematik der Rechnungsabgrenzungsposten wird auf die Erläuterungen zu § 53 Abs. 1 und auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

2.8 Anwendung des § 43 (Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten):

2.8.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter nicht entgeltlich erworben werden, entstehen lediglich innerbetriebliche Aufwendungen und keine aktivierungsfähigen Leistungen. Daher dürfen für unentgeltlich erworbene bzw. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, z.B. Patente, Erfindungen, DV-Programme, Urheberrechte, keine Wertansätze in der Bilanz gebildet werden.

2.8.2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen):

Bei der Gewährung von Zuwendungen werden i.d.R. neben den finanziellen Leistungen auch der Verwendungszweck und die Gegenleistungsverpflichtung von der Gemeinde festgelegt. Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung gehört daher die vorherige Prüfung, ob die Gemeinde an dem mit Hilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand das wirtschaftliche Eigentum inne hat. Liegt dies vor, ist es geboten, dass die Gemeinde den geförderten Vermögensgegenstand aktiviert, auch dann, wenn der geförderte Dritte rechtlicher Eigentümer ist. Bei der Gewährung von Zuwendungen besteht aber auch oftmals eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten als Zuwendungsempfänger. Diese ist dann als eine Vermögensposition der Gemeinde zu bewerten und als Rechnungsabgrenzung zu aktivieren, wenn nicht der geförderte Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist. Die Vermögensposition ist entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen.

2.8.3 (Sonderrücklage):

Zuwendungen, die Gemeinden lediglich für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne besondere Zweckbestimmungen erhalten, sind als allgemeine „Anschubfinanzierung“ zu bewerten, mit der Folge, dass deren ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen ist bzw. weil der Zuwendungsgeber sie ausgeschlossen hat. Vergleichbar mit der handels- und der steuerrechtlichen Regelung sollen diese, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in der Bilanz in einer Sonderrücklage im Eigenkapital angesetzt werden.

Es ist geboten, gleichzeitig den Gemeinden zu ermöglichen, auch aus eigenem Bedürfnis heraus die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Sind die Vermögensgegenstände betriebsbereit, ist davon auszugehen, dass die Mittel der Sonderrücklage dem Zweck entsprechend verwandt wurden. Daher ist die Sonderrücklage spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt vorliegt, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

Der Satz 3 stellt klar, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichssystems geboten. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Auch außerhalb dieser Verordnung könnte durch gesetzliche Vorschriften bestimmt werden, dass für bestimmte gemeindliche Sachverhalte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

2.8.4 (Sonderposten):

Es sind erhaltene Zuwendungen als Sonderposten zu passivieren, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen vom Zuwendungsgeber bewilligt bzw. gezahlt werden und von der Gemeinde nicht frei verwendet werden dürfen. Der Sonderposten wird regelmäßig über die Nutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Gegenstandes erfolgswirksam aufgelöst. Bei nicht abschreibbaren Anlagegütern (Grund und Boden) bleibt der Sonderposten in der Bilanz bestehen, solange die Gemeinde den Vermögensgegenstand hat. Die im Handelsrecht mögliche Absetzung der Zuwendung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes kommt dabei nicht in Betracht, weil bei den Gemeindehaushalten die Finanzquelle offengelegt und der Ressourcenverbrauch nachvollziehbar dargestellt werden soll.

2.8.5 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):

Da Gemeinden nach § 6 KAG verpflichtet sind, Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen in die Gebührenkalkulation der folgenden drei Jahre einzustellen, müssen entstandene Kostenüberdeckungen auch in der Bilanz angesetzt werden. Hierfür wird auf der Passivseite der Bilanz ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet. Kostenunterdeckungen sind nicht in der Bilanz anzusetzen. Das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip stehen einem solchen Ansatz entgegen. Eine entstandene Kostenunterdeckung ist im Anhang anzugeben.

2.8.6 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):

Ist das gesamte Eigenkapital aufgezehrt und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Diese ergänzende Gliederungsregel ist auch für die Gemeinden sachgerecht.

§ 55

Besondere Bewertungsvorschriften

(1) Bei bebauten Grundstücken, die für die in § 107 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung vom 10. Februar 1998 (GV. NRW. 1998 S. 122) und im Rettungsgesetz vom 24. November 1992 (GV. NRW. 1992 S. 458) benannten Aufgabenbereiche genutzt werden, sollen die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens bewertet werden. Dabei sind in der Regel die aktuellen Normalherstellungskosten zu Grunde zu legen, sofern nicht ausnahmsweise besser geeignete örtliche Grundlagen für die Wertermittlung verfügbar sind. Insbesondere Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile, die in marktvergleichender Weise genutzt werden, können abweichend von Satz 2 anhand des Ertragswertverfahrens bewertet werden. Der Grund und Boden nach Satz 1 ist mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen.

(2) Grund und Boden von Infrastrukturvermögen im planungsrechtlichen Innenbereich der Gemeinde ist mit 10 v.H. des nach § 13 Abs. 1 der Verordnung über die Gutachterausschüsse für Grundstückswerte abgeleiteten gebietstypischen Wertes für das Gemeindegebiet für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage anzusetzen. Grund und Boden von Infrastrukturvermögen im planungsrechtlichen Außenbereich ist mit 10 v.H. des Bodenrichtwertes für Ackerland anzusetzen, sofern nicht wegen der umliegenden Grundstücke andere Bodenrichtwerte gelten, mindestens jedoch mit einem Euro pro Quadratmeter anzusetzen.

(3) Für die Kulturpflege bedeutsame bewegliche Vermögensgegenstände sollen, wenn sie auf Dauer versichert sind, mit ihrem Versicherungswert, andernfalls mit dem einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert angesetzt werden. Sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

(4) Baudenkmäler, die nicht als Gebäude oder als Teil eines Gebäudes genutzt werden, und Bodendenkmäler sind mit einem Erinnerungswert anzusetzen.

(5) Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht vorzunehmen. Wertmindernde Umstände sind zu berücksichtigen.

(6) Beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, findet Absatz 7 entsprechende Anwendung. Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 der Gemeindeordnung nicht in den Gesamtabschluss einbezogen zu werden brauchen, sowie Sondervermögen und Stiftungen können mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden. Die übrigen Beteiligungen an Unternehmen sollen unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. Dabei darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.

(7) Wertpapiere, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, sind mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag anzusetzen; andere Wertpapiere mit ihren historischen Anschaffungskosten. Wertpapiere sind als Anlagevermögen zu aktivieren. Sie sind nur dann als Umlaufvermögen anzusetzen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

(8) Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen findet § 35 Abs. 3 entsprechende Anwendung.

(9) Die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden sowie die Zuordnung der ermittelten Wertansätze zu den Posten der Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage der vom Innenministerium bekannt gegebenen Bewertungsrichtlinie vorzunehmen.

Zu § 55:

Die Einzelregelungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz sind in besonderem Maße mit der kommunalen Aufgabenwahrnehmung verknüpft und sollen zudem eine möglichst

gleiche Vorgehensweise in den einzelnen Gemeinden sicherstellen. Daher sind für einzelne Arten von Vermögensgegenständen Sonderregelungen getroffen worden.

Die Grundsätze der Bewertung des kommunalen Vermögens wurden von den Modellkommunen im Rahmen des Modellprojekts erarbeitet und in der Dokumentation des Modellprojektes ausführlich dargestellt. Für die noch offenen Fragen erarbeiteten Vertreter der Modellkommunen, der Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in NRW (AGVGA NRW), des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), des Gemeinschaftsprojekts der Kreissparkasse Köln sowie des Innenministeriums im Einvernehmen Lösungen, die sich insbesondere in den Regelungstexten der Absätze 1 und 6 widerspiegeln.

1. Zu Absatz 1:

Die Bewertung von bebauten Grundstücken orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung und, wenn vorhanden, an den Festlegungen des Bebauungsplans. Dabei soll als Vereinfachung für die Bewertung von Gebäuden, die für kommunale Aufgaben genutzt werden, i.d.R. das Sachwertverfahren unter Einbeziehung der aktuellen Normalherstellungskosten Anwendung finden. Eine Anwendung der Normalherstellungskosten 1913 bzw. der mit diesen weitgehend identischen Versicherungswerten 1914 wird damit ausgeschlossen, da diese als ungeeignet angesehen werden. Das Sachwertverfahren stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke dar, bei dem insbesondere die Herstellungskosten, die Wertminderung wegen Alters sowie Baumängel und Bauschäden unter Berücksichtigung der sonstigen wertbeeinflussenden Umstände zu ermitteln sind. Der Sachwert setzt sich daher zusammen aus dem Bodenwert, dem Wert der baulichen Anlagen (Gebäude) und dem Wert der sonstigen Anlagen. Dazu sind geregelte Vorgehensweisen bestimmt.

Durch die Aufzählung in Satz 1 der Vorschrift erfolgt die Abgrenzung der kommunal-nutzungsorientierten Gebäude, deren Besonderheit darin liegt, dass für sie kein Markt besteht. Hierzu zählen beispielsweise Gebäude aus den Bereichen Schulen und Kindertageseinrichtungen, nicht jedoch das Rathaus als Verwaltungsgebäude, das am Markt als Bürogebäude eingestuft wird.

Bei der Bewertung vor Ort muss aber berücksichtigt werden, dass möglicherweise wesentliche Gebäudeteile von kommunal genutzten Gebäuden in marktvergleichender Weise genutzt werden. In diesen Fällen kommt für diese Gebäudeteile die Anwendung des Ertragswertverfahrens in Betracht, da davon ausgegangen werden kann, dass für solche Gebäudeteile, z.B. für Geschäftsräume, Wohnräume u.a., vor Ort Marktstrukturen vorhanden sind. Beim Ertragswertverfahren wird ausgehend von erzielbaren Nutzungserlösen je Bezugsgröße, z.B. Miete pro Quadratmeter, zunächst der periodenbezogene Rohertrag ermittelt, aus dem nach Abzug der Bewirtschaftungskosten der Reinertrag errechnet wird. Die dafür benötigten Größen können vielfach aus den grundstücksbezogenen Daten vergleichbarer Grundstücke in die Wertermittlung eingeführt werden.

Unter Berücksichtigung der kommunalen Nutzungsorientierung ist daher bestimmt worden, dass die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens zu bewerten sind. Das Sachwertverfahren (3. Abschnitt der Wertermittlungsverordnung, WertV) stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke auf der Grundlage von Herstellungskosten dar. Dabei ist der Herstellungswert vorrangig auf der Grundlage von Normalherstellungskosten (Kosten je Raum- oder Flächeneinheit) zu ermitteln. Unter Verwendung des vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen herausgegebenen Baukostenkataloges „Normalherstellungskosten 1995/2000“ können die Normalherstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden.

Bei der Wertermittlung sind neben den Wertminderungen wegen Alters auch die Wertminderungen aus der tatsächlichen Abnutzung des Gebäudes (Bauschäden), auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll, von den Normalherstellungskosten abzusetzen. Bei der Bewertung von Gebäuden muss der auf der Grundlage der Normalherstellungskosten ermittelte Gebäudewert um die altersbedingten Abnutzungen für den Zeitraum von der Herstellung bis zum Bewertungsstichtag gemindert werden. Zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung sind deshalb die Rest- und Gesamtnutzungsdauer sowie der konkrete Wertverlauf der altersbedingten Abnutzungen entscheidend.

Die Restnutzungsdauer wird anhand der vorgefundenen Bausubstanz geschätzt. Dabei sind die in § 16 Abs. 4 WertV beschriebenen Faktoren zugrunde zu legen. Die Wertminderung wegen Alters ergibt sich dann aus dem Verhältnis zwischen der Restnutzungsdauer und für die Immobilie übliche wirtschaftlich anzusetzende Gesamtnutzungsdauer. Vorschläge für die Dauer der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer finden sich im

Baukostenkatalog NHK 2000 oder in der „NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauern für kommunale Vermögensgegenstände“. Entsprechend des Gesamtnutzungszeitraums und der möglichen Restnutzungsdauer, die vom individuellen Gebäudezustand abhängig ist, kommt es bei u.U. vorangegangenen Sanierungsmaßnahmen zu einem fiktiven Herstellungszeitpunkt.

Die zur Wertminderung wegen Alters erforderliche Schätzung von Rest- und Gesamtnutzungsdauer kann ein zentrales Problem bei der Wertermittlung kommunal-nutzungsorientierter Immobilien darstellen, denn einerseits hat die Festlegung der Rest- und Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes direkte Wirkungen auf die Eröffnungsbilanz, andererseits wird bereits dadurch die Höhe der künftigen Abschreibung wesentlich bestimmt. Zur Feststellung der altersbedingten Wertminderung sind verschiedene Wertverläufe bei den kommunal-nutzungsorientierten Immobilien denkbar und möglich. Nach den baurechtlichen Vorgaben kann bei der Bestimmung der altersbedingten Wertminderung von einer gleichmäßigen Wertminderung oder von einer mit zunehmenden Alter sich verändernden Wertminderung ausgegangen werden. Eine sich verändernde Wertminderung kann sich - je nach Immobilie - progressiv, aber auch degressiv darstellen. Alle Wertverläufe sind baurechtlich zulässig. Der Ansatz unterschiedlicher Wertverläufe ist für die altersbedingte Wertminderung von Immobilien im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz rechtlich zulässig.

Davon abzugrenzen ist aber der Werteverzehr, der bilanziell nach der Eröffnungsbilanz zu erfassen ist. Dieser Werteverzehr ist nach NKFG NRW verpflichtend als lineare Abschreibung anzusetzen. Auch wenn der Wertminderung wegen Alters in der Regel ein linearer Wertverlauf zugrunde liegen wird, sind Ziele und Zwecke der Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz nicht identisch mit den Zielen und Zwecken der Erfassung und Abbildung des Abnutzungsverlaufs (Werteverzehr) im Rahmen der kommunalen Haushaltswirtschaft. Es besteht sachlich und rechtlich also kein Anlass, den Wertverlauf zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung vor der Eröffnungsbilanz zwingend nur in linearer Form vorzunehmen.

Als weitere Vereinfachung für die Bewertung von kommunal genutzten Gebäuden soll der nicht abzuschreibende Grund und Boden mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage angesetzt werden. Diese Vereinfachung für die Ermittlung des Bodenwertes soll sowohl im Sachwertverfahren als auch im Ertragswertverfahren Anwendung finden.

2. Zu Absatz 2:

Die Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens soll vereinfacht erfolgen, auch deshalb, weil oftmals nur eine sehr eingeschränkte Veräußerungsmöglichkeit von Infrastrukturvermögen besteht. Aus diesem Grund muss der Wertansatz nicht mit dem vollen Bodenwert erfolgen.

Im planungsrechtlichen Innenbereich ist dem Wertansatz von 10 v.H. der von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte abgeleitete gebietstypische Wert für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage, bezogen auf das Gemeindegebiet, zu Grunde zu legen. Diese Werte finden sich im jeweiligen örtlichen Grundstücksmarktbericht und stehen den Gemeinden somit flächendeckend zur Verfügung.

Im planungsrechtlichen Außenbereich soll der Wertansatz mit 10 v.H. des Bodenrichtwertes für Ackerland erfolgen. Sofern für die umliegenden Grundstücke nicht andere Bodenrichtwerte, z.B. für forstwirtschaftlich genutzte Flächen, gelten, sind diese zu Grunde zu legen. Aus Vereinfachungsgründen soll mindestens ein Euro pro Quadratmeter angesetzt werden.

3. Zu Absatz 3:

Da es vielfach nur durch besondere und oftmals aufwändige Sachverständigengutachten möglich ist, einen Zeitwert für bedeutsame Vermögensgegenstände der Kulturpflege zu ermitteln, ist es zur Vermeidung möglicher stiller Reserven der Gemeinde, zur ihrer Aufwandsreduzierung und zur Vereinfachung vertretbar, in der Eröffnungsbilanz den Versicherungswert der Kunstgegenstände anzusetzen, wenn diese Vermögensgegenstände auf Dauer versichert sind, andernfalls den einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert. Zur Erleichterung der Wertermittlung wird aber zugelassen, dass sonstige Kunstgegenstände,

Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte mit einem Erinnerungswert angesetzt werden können.

4. Zu Absatz 4:

Die Regelung, dass Baudenkmäler, die nicht als Gebäude oder als Teil eines Gebäudes genutzt werden, und Bodendenkmäler mit einem Erinnerungswert anzusetzen sind, dient der Erleichterung der Bewertung.

5. Zu Absatz 5:

Durch die Vorschrift wird ermöglicht - wie für den „Dauerbetrieb“ vorgesehen -, dass auch in der Eröffnungsbilanz die Werte für Anlagen im Bau als „Gesamtposten“ angesetzt und nicht nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens gegliedert auszuweisen sind. Sie dient daher der Vereinfachung.

6. Zu Absatz 6:

Da in der Eröffnungsbilanz das Vermögen der Gemeinde zum Zeitwert anzusetzen ist, kann beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, keine abweichende Regelung von der Bewertung von Wertpapieren zugelassen werden, um Verzerrungen zu vermeiden und valide Wertansätze sicherzustellen (Satz 1).

Den Gemeinden wird aber durch Satz 2 erlaubt, bei Unternehmen, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, die vereinfachte Unternehmensbewertung nach dem anteiligen Wert des Eigenkapitals vorzunehmen (Eigenkapital-Spiegelbildmethode). Damit wird davon ausgegangen, dass bei den nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip bilanzierenden Unternehmen der Saldo aus dem Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden (Eigenkapital) für die Eröffnungsbilanz übernommen werden kann.

Auch wenn Sondervermögen in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen werden, ist es aus Vereinfachungsgründen vertretbar, sie in der Eröffnungsbilanz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals anzusetzen. Gleiches gilt bei der Bewertung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen, da der Bewertungsaufwand gering gehalten werden soll (Satz 2).

Für die übrigen Beteiligungen an einem Unternehmen, die in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind, kommt abhängig von der Aufgabe und dem Charakter dieses Unternehmens (Erfüllung von finanziellen Zielen oder Zielen der Leistungserstellung) das Ertragswertverfahren oder das Substanzwertverfahren in Betracht (Satz 3). Beim Ertragswertverfahren ergibt sich der Wert des Unternehmens grundsätzlich auf Grund der finanziellen Überschüsse des Unternehmens und der Veräußerung etwaigen nicht betriebsnotwendigen Vermögens (Zukunftserfolgswert). Bei Sachwertverfahren für die Bewertung von sachzielbezogenen Beteiligungen sind für die wesentlichen Vermögensgegenstände des Unternehmens Zeitwerte zu ermitteln und die Schulden abzuziehen. Durch eine solche Neubewertung werden zudem stille Reserven aufgedeckt, die bei ihrer Realisierung aber noch der Steuerpflicht unterliegen, so dass eine latente Steuerlast wertmindernd zu berücksichtigen ist.

Wegen des Aufwandes für die Ermittlung eines Unternehmenswertes wird als Vereinfachung eine Wertermittlung zugelassen, bei der die Wertableitung auf alle wesentlichen wertbildenden Faktoren beschränkt werden kann. In geeigneten Umfang sollen dabei zur Vereinfachung vorhandene Planungsrechnungen berücksichtigt werden (Satz 4).

7. Zu Absatz 7:

Wegen der möglichen erheblichen und kurzfristigen Wertänderungen von Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, ist es für diese Wertpapiere, die i.d.R. auch von der Gemeinde über längere Zeit gehalten werden, sachgerecht, ihren in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Wert aus einer Zeitraumbetrachtung zu ermitteln. Die Vorschrift sieht deshalb vor, diese Wertpapiere mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Eröffnungsbilanzstichtag anzusetzen.

Gemäß ihrer Zweckbestimmung ist es erforderlich, die Wertpapiere entweder dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Wertpapiere sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

8. Zu Absatz 8:

Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen finden die gesetzlichen Regelungen für den „Dauerbetrieb“ (§ 35 Abs. 2) grundsätzlich auch für die in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände Anwendung. Da jedoch zum Zeitpunkt der Aufstellung der Eröffnungsbilanz bereits viele abnutzbare Vermögensgegenstände im Gebrauch der Gemeinde sind, wird durch diese Vorschrift klargestellt, dass auf der Grundlage dieser Regelung die Restnutzungsdauern dieser Vermögensgegenstände zu ermitteln sind. Dies bereitet nur in Einzelfällen Schwierigkeiten, wenn Gebäude mehrfach umgebaut und saniert sowie seit Generationen genutzt werden und eine weitere Nutzung vorgesehen ist.

9. Zu Absatz 9:

Gerade für die erstmalige Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz ist es von herausragender Bedeutung, nachvollziehbare Wertansätze zu sichern und ein hohes Maß an interkommunaler Vergleichbarkeit zu erreichen. Daher ist es aus gemeindeübergreifender Sicht sachgerecht, bei Bedarf die Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz durch einen Bewertungsleitfaden konkretisieren zu können. Bisher ist davon abgesehen worden, zusätzlich zu den spezifischen Vorschriften zur Eröffnungsbilanz weitergehende Vorschriften auf der Grundlage des § 55 Abs. 9 GemHVO zu erlassen, denn zur Zeit ist dafür kein gemeindeübergreifendes Erfordernis erkennbar.

§ 56

Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen

- (1) Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen nicht angesetzt werden. Sie können mit ihrem Zeitwert, wenn sie noch länger als ein Jahr genutzt werden, oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.
- (2) Am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen sind mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen.
- (3) Eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen kann unterbleiben, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. Dies gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).
- (4) Zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände können übernommen werden.
- (5) Für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Vermögensgegenstände kann der Vom-Hundert-Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten

des geförderten Vermögensgegenstandes mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren pauschal ermittelt werden. Dieser Vom-Hundert-Anteil ist der Ermittlung des ansetzbaren Wertes der Sonderposten unter Berücksichtigung des angesetzten Zeitwertes des Vermögensgegenstandes zu Grunde zu legen.

Zu § 56:

Für die Eröffnungsbilanz werden in der Vorschrift ergänzend zu den Vereinfachungen bei der Inventur besondere Vereinfachungen bei der Bewertung zugelassen, um die Umstellung von der Kameralistik auf das neue doppische Rechnungswesen zu erleichtern, aber auch weil die Aufstellung der Eröffnungsbilanz unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu betrachten und zu bewerten ist.

Neben den bestehenden Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen des kaufmännischen Rechnungswesens kommen für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz die in dieser Vorschrift genannten zusätzlichen Vereinfachungen für das NKF zur Anwendung.

1. Zu Absatz 1:

Durch die Vorschrift wird zugelassen, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, nicht angesetzt werden müssen. Da vielfach aber eine Erfassung und Aktivierung auch solcher Vermögensgegenstände von der Gemeinde gewünscht wird, ist ergänzend bestimmt worden, dass Vermögensgegenstände, die noch länger als ein Jahr genutzt werden, mit ihrem Zeitwert oder mit einem Erinnerungswert in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden können.

2. Zu Absatz 2:

Zu Vereinfachung und Reduzierung des Aufwands bzw. wegen der Darstellung der Beträge in der Eröffnungsbilanz ist bestimmt worden, dass am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen sind.

3. Zu Absatz 3:

Es ist bestimmt worden, dass eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen unterbleiben kann, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. Dies ist außer beim Infrastrukturvermögen möglich und es gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).

4. Zu Absatz 4:

Zu Vereinfachung und Reduzierung des Aufwands bzw. für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist bestimmt worden, dass vorhandene, zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte, Wertansätze für Vermögensgegenstände übernommen werden können.

5. Zu Absatz 5:

Auch auf der Passivseite sind Besonderheiten bei Ermittlung der Rücklagen/Sonderrücklagen sowie dem erstmaligen Ansatz und der Bewertung von Rückstellungen, Sonderposten und Verbindlichkeiten in der

Eröffnungsbilanz zu berücksichtigen. So kann für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Vermögensgegenstände der Vom-Hundert-Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten des geförderten Vermögensgegenstandes mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren pauschal ermittelt werden. Sonderposten können damit neben einer Einzelwertermittlung auch je Vermögensart pauschaliert ermittelt werden.

§ 57

Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

(1) Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden

1. mit einem zu niedrigen Wert,
2. mit einem zu hohen Wert,
3. zu Unrecht oder
4. zu Unrecht nicht

angesetzt worden sind, so ist in der später aufzustellenden Bilanz der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. Eine Berichtigungspflicht besteht auch, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.

(2) Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben. Eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist nicht zulässig.

Zu § 57:

Die Vorschrift hat den Zweck, ergänzend zu und unter Beachtung des § 92 der Gemeindeordnung, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass die Berichtigung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde .

Im kaufmännischen Bereich ist die Änderung von Form und Inhalt eines bereits festgestellten Jahresabschlusses unter bestimmten Bedingungen möglich bzw. erforderlich. Die Änderungen können sich dabei sowohl auf fehlerfreie als auch auf fehlerhafte Bilanzansätze beziehen. Für kaufmännische Eröffnungsbilanzen gibt es eine gesetzliche Regelung im DM-Bilanzgesetz. In Anlehnung an den § 36 des DM-Bilanzgesetzes ist im NKF die Änderung fehlerhafter Ansätze (Bilanzberichtigung) der Eröffnungsbilanz vorgesehen. Fehlerhaft sind Ansätze, bei denen ein Verstoß gegen die gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die Eröffnungsbilanz oder gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorliegen. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die am Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Zur Vereinfachung erfolgt die Berichtigung im aktuellen, noch nicht festgestellten Jahresabschluss.

Die Notwendigkeit der Berichtigung fehlerhafter Ansätze ergibt sich aus dem Ziel, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Daher sind alle wesentlichen Fehler zu korrigieren. Die unwesentlichen Fehler bleiben dabei unberücksichtigt. Aufgrund der Tatsache, dass nur fehlerhafte Ansätze zu korrigieren sind, ist eine nachträgliche Ausübung von Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen nicht zulässig. Da die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nicht mit der Ermittlung eines Gewinns oder Verlustes verbunden ist, ist es konsequent, dass die Berichtigung der Eröffnungsbilanzwerte ebenfalls nicht ergebniswirksam gebucht wird. Daher soll die Ergebnisrechnung durch eine Berichtigung nicht berührt werden. Dies vermeidet auch die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung aufgrund von ergebnispolitischen Motiven. Zudem ist nicht zu erwarten, dass nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren noch Korrekturen erforderlich werden, die zwingend auf Fehler in der Eröffnungsbilanz als

Ausgangsgrundlage zurückzuführen sind. Daher ist die Möglichkeit der Bilanzberichtigung auf vier Jahre nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beschränkt worden.

Neunter Abschnitt Schlussvorschriften

§ 58

Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

(1) Die Gemeinde ist verpflichtet, die Bücher, die Unterlagen über die Inventur, die Jahresabschlüsse, die dazu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen, die Buchungsbelege und die Unterlagen über den Zahlungsverkehr sowie die Eröffnungsbilanz geordnet und sicher aufzubewahren.

(2) Die Jahresabschlüsse und die Eröffnungsbilanz sind dauernd aufzubewahren. Die Bücher sind zehn Jahre, die Belege und die sonstigen Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren. Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

(3) Bei der Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger muss insbesondere sichergestellt sein, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger mit den Originalen übereinstimmt, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar und maschinell auswertbar ist und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden kann.

(4) Werden automatisierte Verfahren, in denen Bücher und Belege gespeichert sind, geändert oder abgelöst, muss die maschinelle Auswertung der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes System gewährleistet sein.

Zu § 58:

Mit Abschluss des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Sie muss die für den Jahresabschluss und die örtliche und überörtliche Prüfung erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern und später auch Auskünfte über das Vermögen und die Schulden sowie die Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten zur Verfügung stellen. Wie bisher sind daher Vorschriften erforderlich, in denen die Aufbewahrung von Büchern und Belegen sowie sonstigen Unterlagen mit den Aufbewahrungsfristen näher bestimmt wird.

1. Zu Absatz 1:

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihre Eröffnungsbilanz, ihre Jahresabschlüsse, die Bücher, die Unterlagen über die Inventur, die ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen, die Buchungsbelege sowie die Unterlagen über den Zahlungsverkehr aufzubewahren, dient dem Zweck, diese Unterlagen jederzeit für Kontrollzwecke verfügbar zu halten und eine Einsichtnahme zu ermöglichen. Diese gemeindlichen Dokumente sind daher gegen Einwirkungen jeglicher Art zu schützen. Sie haben zudem eine Beweis- und Kontrollfunktion über das Handeln der Gemeinde und sind daher zu sammeln, zu ordnen und gesichert aufzubewahren. Dadurch wird die Nachvollziehbarkeit und die Nachprüfbarkeit gewährleistet. Das schließt nicht aus, dass diese Unterlagen zum Zwecke der Prüfung vorübergehend den dafür zuständigen Stellen übergeben werden.

2. Zu Absatz 2:

Diese Vorschrift bestimmt die Fristen für die Aufbewahrung der Eröffnungsbilanz, der Jahresabschlüsse, der Bücher, Belege und sonstigen Unterlagen sowie der ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen. Die festgelegten Fristen haben sich seit Jahren – auch im kaufmännischen Bereich - bewährt. Sie beginnen - wie bisher - am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden

Haushaltsjahres zu laufen. Maßgebend für die Laufzeit der Aufbewahrungsfristen ist der Tag, an dem der Rat den Beschluss tatsächlich gefasst hat.

Zu beachten ist auch, dass nach § 31 Abs. 2 der Bürgermeister das Nähere zur Ausführung dieser Vorschrift über die Aufbewahrung von Untertagen festlegen und daher auch die zuständige Stelle für die Aufbewahrung der Unterlagen bestimmen muss. Außerdem ist in der örtlichen Vorschrift festzulegen, wie im Falle einer Stundung von Ansprüchen der Gemeinde oder in anderen Fällen einer längerfristigen Bindung der Gemeinde mit den Büchern und weiteren Unterlagen umzugehen ist.

3. Zu Absatz 3:

Wird in der Gemeinde die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung durchgeführt, muss bei der Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger gewährleistet sein, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger mit den Originalen übereinstimmt, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar ist und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden kann. Durch diese Übernahme der gemeindlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger dürfen der Wert und die Aussagekraft der übertragenen Unterlagen nicht beeinträchtigt werden. Ist dies unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sichergestellt, wird eine zusätzliche Aufbewahrung dieser Unterlagen insoweit entbehrlich. Auch die Möglichkeit für die Gemeinden, den Handschriftzug des Beschäftigten durch elektronische Signaturen zu ersetzen, erfordert, dass diese Berechtigung des Beschäftigten zur Unterschriftsleistung während der Dauer der maßgeblichen Aufbewahrungsfristen nachprüfbar bleiben muss. Die getroffene Vorschrift dient somit der Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit des Handelns der Gemeinde sowie der Datensicherheit.

4. Zu Absatz 4:

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden automatisierte Verfahren zur Bewirtschaftung des Haushalts, zur Buchführung und zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs, zur Ermittlung von Ansprüchen der Gemeinde sowie zur Aufbewahrung von Büchern und Belegen eingesetzt. Es ist daher ergänzend zur gesicherten und einer geordneten Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen bestimmt worden, dass in den Fällen, in denen in der Gemeinde eingesetzte automatisierte Verfahren geändert oder abgelöst werden, maschinelle Auswertungen der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes System gewährleistet sein müssen. Durch diese Ergänzung wird sichergestellt, dass bis zum Ende der Aufbewahrungsfristen der Inhalt der gespeicherten Unterlagen im Bedarfsfalle jederzeit lesbar wiedergegeben werden kann.

§ 59

Sondervermögen, Treuhandvermögen

Soweit auf Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde gesetzliche Vorschriften über die Haushaltswirtschaft Anwendung finden, gilt diese Verordnung sinngemäß.

Zu § 59:

Wie bisher ist es erforderlich, die Geltung der Gemeindehaushaltsverordnung auf die Sondervermögen und Treuhandvermögen auszudehnen, soweit für diese nach Maßgabe der Gemeindeordnung die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde anzuwenden sind.

Die Regeln für den Übergang zur Doppik

1. Das NKF - Einführungsgesetz

Nach dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens wird das NKF in allen Gemeinden und Gemeindeverbänden des Landes Nordrhein-Westfalen flächendeckend eingeführt. Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs erfordern für die Gemeinden und Gemeindeverbänden eine Übergangszeit, die vier Jahre beträgt. Nach dieser Zeit sollen dann alle Gemeinden über ein Rechnungswesen auf der Basis der doppelten Buchführung verfügen und eine Eröffnungsbilanz aufgestellt haben. Mit einer weiteren Übergangszeit von zwei Jahren wird die Einführung und die Vorbereitung auf einen Gesamtabchluss der Gemeinde ermöglicht, durch den der Gesamtüberblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde und Gemeindeverbände erreicht bzw. zurückgewonnen wird. Durch den Gesamtabchluss werden auch die verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde und Gemeindeverbände erfasst. Dieser Zeitplan ist realistisch, da das NKF - Gesetz aus der Praxis heraus erarbeitete Regelungen enthält. Zudem werden diese gesetzlichen Regelungen nach einem Erfahrungszeitraum von vier Jahren auf ihre Praxistauglichkeit überprüft.

Die Einführung eines Rechnungswesens auf der Basis der doppelten Buchführung und die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz erfordert bei vielen Gemeinden und Gemeindeverbänden eine mehrjährige Vorbereitung. Auch wenn vielfach mit den Vorbereitungen schon vor dem In-Kraft-Treten des NKF-Gesetzes begonnen wurde, muss trotzdem den Gemeinden und Gemeindeverbänden, vor allem den großen Städten, eine Übergangszeit eingeräumt werden. Um den Einstieg und die Umstellung auf das doppelte Rechnungswesen zu erleichtern ist durch das Einführungsgesetz zugelassen worden, dass die Gemeinden und Gemeindeverbände in ihrer Verwaltung das neue Rechnungswesen auch schrittweise einführen können. Sie können die Umstellung mit einem oder mehreren Aufgabenbereichen beginnen, jährlich eine Erweiterung vornehmen, müssen aber wie bei der einmaligen Umstellung spätestens mit dem Haushaltsjahr 2009 ihre Haushaltswirtschaft auf der Basis der doppelten Buchführung führen.

Bei einer schrittweisen Umstellung gilt für die Haushaltswirtschaft weiterhin die Kameralistik. Daran knüpfen sich in dieser Umstellungszeit noch die Bestimmungen zum Haushaltsausgleich und die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes an. Erst mit der vollständigen Umstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf das doppelte Rechnungswesen erfolgt der Umstieg von einem Geldverbrauchskonzept zu einem Ressourcenverbrauchskonzept.

Um den Gemeinden und Gemeindeverbänden bei einer schrittweisen Umstellung den Umstieg zu erleichtern, müssen die umgestellten Aufgabenbereiche im jährlichen kameralen Haushaltsplan nicht mehr vollständig abgebildet werden. Sie werden vergleichbar einer kommunalen Ausgliederung behandelt, so dass für diese Aufgabenbereiche ein doppischer Haushaltsplan, produktorientiert gegliedert in Ergebnisplan und Finanzplan aufzustellen ist und im kameralen Haushaltsplan lediglich der ggf. erforderliche Zuschuss bzw. Überschuss auszuweisen ist. Dadurch entsteht in der Umstellungszeit in der Gemeinde und den Gemeindeverbänden ein doppisch/kameraler Haushalt, bei dem sowohl die Regelungen für das doppelte Rechnungswesen als auch für das kameraler Rechnungswesen Anwendung finden. Die dafür notwendigen Übergangsregelungen sind in den §§ 4 bis 8 näher bestimmt worden. Diese werden durch den § 9 ergänzt, durch den die bisherigen kameralen Vorschriften solange noch Geltung entfalten, bis von der Gemeinde und dem Gemeindeverband eine vollständige Umstellung auf das doppelte Rechnungswesen vorgenommen wurde bzw. bis zum Abschluss der letzten Jahres der kameralen Haushaltswirtschaft einschließlich der Prüfung und Beschlussfassung des Rates über die letzte kameraler Jahresrechnung. Die durch die genannten Vorschriften vorgegebene Handlungsweise für die Gemeinden und Gemeindeverbände ist im Rahmen des Modellprojekts bei den Modellkommunen zur Anwendung gekommen und hat in dieser Zeit den Erfordernissen beider Rechnungssysteme in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Sie sind daher für die flächendeckende Anwendung übernommen worden. Ergänzend dazu werden Anregungen zur Überleitung von kameralen Haushaltsdaten ins NKF gegeben (vgl. Anlage H 34).

2. Gesetzliche Regelungen mit Erläuterungen

§ 1

Umstellung auf die doppelte Buchführung, Eröffnungsbilanzstichtag

(1) Gemeinden und Gemeindeverbände haben spätestens ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 1. Januar 2009 eine Eröffnungsbilanz nach § 92 Abs. 1 bis 3 der Gemeindeordnung aufzustellen.

(2) In der Zeit vom In-Kraft-Treten dieses Gesetzes bis zum Stichtag 1. Januar 2009 können Gemeinden und Gemeindeverbände jeweils mit Beginn eines Haushaltsjahres mit der Erfassung der Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung beginnen. Zu diesem Stichtag ist eine Eröffnungsbilanz aufzustellen.

(3) Gemeinden und Gemeindeverbände können bis zum Stichtag nach Absatz 2 Satz 1 schrittweise in einzelnen Aufgabenbereichen die Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfassen. Wird nur in einzelnen Aufgabenbereichen begonnen, ist für diese eine Vermögens- und Schuldenübersicht nach § 5 aufzustellen.

Zu § 1:

1. Zu Absatz 1:

1.1 Beginn des doppischen Rechnungswesens:

Die Einführung eines Rechnungswesens auf der Basis der doppelten Buchführung erfordert bei vielen Gemeinden eine mehrjährige Vorbereitung. Auch wenn vielfach mit den Vorbereitungen schon vor dem In-Kraft-Treten des NKF-Gesetzes begonnen wurde, ist den Gemeinden und Gemeindeverbänden eine Übergangszeit eingeräumt worden. Um den Einstieg und die Umstellung auf das doppische Rechnungswesen zu erleichtern ist deshalb durch das Einführungsgesetz zugelassen worden, dass die Gemeinden in der Übergangszeit, also mit dem Haushaltsjahr 2005, 2006 oder 2007, spätestens aber mit Beginn des Haushaltsjahres 2009 die Haushaltswirtschaft auf der Basis der doppelten Buchführung führen müssen.

Daraus folgt, dass die Gemeinden das vorherige kamerale Haushaltsjahr mit der bisherigen Jahresrechnung abschließen müssen und ggf. wegen der Kontinuität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und insbesondere wegen der Fortsetzung der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Investitionstätigkeit eine Überleitung von kameralem Haushaltsdaten aus dem Geldverbrauchskonzept in das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF), d.h. in das doppische Rechnungswesen unter Beachtung des Ressourcenverbrauchskonzepts vornehmen müssen. In der kameralem Haushaltswirtschaft werden bisher Instrumente und Verfahrensweisen genutzt, die letztmalig in der Jahresrechnung für das Haushaltsjahr vor dem Stichtag der örtlichen Eröffnungsbilanz der Gemeinde Anwendung finden. Die Ergebnisse daraus müssen, soweit sie in die Haushaltsjahre nach dem Eröffnungsbilanzstichtag hineinwirken, in die im NKF vorhandenen Haushaltskomponenten „Ergebnisrechnung“, „Finanzrechnung“ und „Bilanz“ unter Berücksichtigung des neuen Rechnungsstils der doppelten Buchführung übergeleitet werden. Dabei ergeben sich auch Auswirkungen auf die Eröffnungsbilanz.

Ausgehend von der praktischen Arbeit in den Kommunen sind in einem Arbeitspapier (Anlage 27) die kameralem haushaltswirtschaftlichen Instrumente und Verfahrensweisen, getrennt für Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt, sowie weitere kamerale Rechnungsinhalte bzw. Sachverhalte aufgeführt und die daraus ggf. vorzunehmende Überleitung ins NKF bzw. die Auswirkungen auf die Eröffnungsbilanz, den Ergebnisplan und den Finanzplan im NKF aufgezeigt worden. Diese Ausführungen dazu stellen keine abschließenden Erläuterungen dar, sondern sollen vielmehr Anlass sein, sich für die praktische Überleitung der örtlichen kameralem Haushaltsdaten ins NKF die dazu notwendigen Kenntnisse zu verschaffen.

1.2 Eröffnungsbilanz:

Die Eröffnungsbilanz bildet einen wesentlichen Bestandteil des neuen Rechnungswesens für die Gemeinden und Gemeindeverbände. Sie wird sowohl für die Gemeinden und Gemeindeverbände als auch für ihre Bürgerinnen und Bürger eine erhebliche Bedeutung haben. Erstmals wird im kommunalen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Kommunen erkennbar ist. Hierbei werden die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu Grunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten der kommunalen Haushaltswirtschaft Abweichungen davon erforderlich machen.

Die Vorschrift begründet die Pflicht für die Gemeinden und Gemeindeverbände, spätestens zum Stichtag 1. Januar 2009 die Eröffnungsbilanz aufzustellen. Um eine zügige und einheitliche Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik bei den Gemeinden und Gemeindeverbänden zu gewährleisten, ist dieser Stichtag gesetzlich festgelegt worden. Dies erfordert, dass die Gemeinden und Gemeindeverbände - wie es handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes vorgeschrieben ist -, vor Beginn des Haushaltsjahres 2009 ihr Vermögen und ihre Schulden erfassen und bewerten. Da dies aber während des laufenden kameralen Geschäftsbetriebes erfolgen muss, kommt dies der Situation nahe, die zur Normierung des D-Mark-Bilanzgesetzes im Jahre 1990 Anlass bot. Danach galt entsprechend, dass zum Zeitpunkt der vollständigen Umstellung eine Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Aus diesem Grund ist die Regelung für die Gemeinden und Gemeindeverbände diesem Gesetz entlehnt.

2. Zu Absatz 2:

Um im Rahmen der Reform des kommunalen Haushaltsrechts auch eine zügige örtliche Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik bei den Gemeinden und Gemeindeverbänden zu gewährleisten, wird es den Gemeinden und Gemeindeverbänden ermöglicht, bis zum Stichtag 1. Januar 2009 jeweils mit Beginn eines Haushaltsjahres, also zum 1. Januar 2005, 2006 oder 2007, mit der Erfassung der Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu beginnen. Die Gemeinden und Gemeindeverbände erhalten damit die Möglichkeit, bereits unmittelbar nach dem In-Kraft-Treten des Gesetzes über die Reform des Haushaltsrechts ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen. Dies ist vertretbar, weil viele Gemeinden und Gemeindeverbände bereits mit den Vorbereitungen zur Umstellung auf das neue Haushaltsrecht begonnen haben. Um aber dabei die Kontinuität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu wahren, ist - wie bei Änderungen des Haushaltsrechts in der Vergangenheit - bestimmt worden, dass dies jeweils nur zu Beginn eines von den Gemeinden und Gemeindeverbänden selbst gewählten Haushaltsjahres erfolgen kann, der zwischen dem Tag des In-Kraft-Tretens des Gesetzes und dem gesetzlich bestimmten Stichtag nach Absatz 1 liegt. Damit wird den Gemeinden und Gemeindeverbänden ein erforderlicher Gestaltungsfreiraum gegeben.

Dieses erfordert aber auch, dass die Gemeinden und Gemeindeverbände dann auch zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfassen, eine Eröffnungsbilanz aufstellen.

3. Zu Absatz 3:

Den Gemeinden und Gemeindeverbänden wird durch diese Vorschrift die Möglichkeit gegeben, in der vorgesehenen Übergangszeit ihre Haushaltswirtschaft in mehreren Schritten umzustellen, um die Kontinuität ihrer Haushaltswirtschaft besser zu wahren. Die Gemeinden und Gemeindeverbände, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, sollen nicht nur die Geschäftsvorfälle der umgestellten Aufgabenbereiche vollständig nach dem System der doppelten Buchführung erfassen, sondern auch das diesen Aufgabenbereichen zugeordneten Vermögen und ihre Schulden erfassen und bewerten. Nur so wird der Einstieg in das neue Rechnungswesen nachvollziehbar, wenn auch bei einer schrittweisen Umstellung eine Übersicht über die jeweils im Teilbereich bestehende Vermögens- und Schuldenlage erstellt und Auskunft darüber wie bei einer Eröffnungsbilanz gegeben wird. Daher ist die Festlegung für die Gemeinden und Gemeindeverbände erfolgt, dass von ihnen bei einer schrittweisen Umstellung ihrer Haushaltswirtschaft jeweils zum 1. Januar eines Haushaltsjahres eine Vermögens- und Schuldenübersicht nach § 5 als Vorstufe zur vollständigen Eröffnungsbilanz aufzustellen ist.

§ 2

Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses

- (1) Gemeinden und Gemeindeverbände haben spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2010 den ersten Gesamtabschluss nach § 116 der Gemeindeordnung aufzustellen. In der Zeit vom In-Kraft-Treten dieses Gesetzes bis zum Stichtag nach Satz 1 kann ein Gesamtabschluss jeweils zum Schluss eines Haushaltsjahres aufgestellt werden, wenn bereits ein Jahresabschluss nach § 95 der Gemeindeordnung aufgestellt wird.
- (2) Bei der Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses brauchen keine Vorjahreszahlen angegeben zu werden.

Zu § 2:

1. Zu Absatz 1:

Durch den Gesamtabschluss wird die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinden und Gemeindeverbände im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Er trägt gleichzeitig zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten bei. Seine Funktion besteht in der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde bzw. des Gemeindeverbandes.

Die Vorschrift begründet die Pflicht für die Gemeinden und Gemeindeverbände, spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2010 den ersten Gesamtabschluss aufzustellen. Um eine zügige und einheitliche Erstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinden und Gemeindeverbände zu gewährleisten, ist dieser Stichtag gesetzlich festgelegt worden. Außerdem erhalten die Gemeinden und Gemeindeverbände die Möglichkeit, in der Zeit vom In-Kraft-Treten des Gesetzes bis zum Stichtag 31. Dezember 2010 jeweils zum Schluss eines Haushaltsjahres ihren ersten Gesamtabschluss aufzustellen. Dies ist vertretbar, weil viele Gemeinden und Gemeindeverbände bereits mit den Vorbereitungen zur Umstellung auf das neue Haushaltsrecht begonnen haben. Um aber dabei die Kontinuität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu wahren, ist - wie bei Änderungen des Haushaltsrechts in der Vergangenheit - bestimmt worden, dass dieser erste Gesamtabschluss jeweils nur zum Schluss eines von den Gemeinden und Gemeindeverbänden selbst gewählten Haushaltsjahres erfolgen kann. Damit wird den Gemeinden und Gemeindeverbänden ein erforderlicher Gestaltungsfreiraum gegeben.

2. Zu Absatz 2:

Zur Klarstellung ist vergleichbar mit dem Handelsrecht für die Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses bestimmt worden, dass bei diesem Gesamtabschlusses keine Vorjahreszahlen angegeben werden müssen.

§ 3

Aufstellung des neuen Beteiligungsberichts

- (1) Gemeinden und Gemeindeverbände haben spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2010 einen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung und § 52 der Gemeindehaushaltsverordnung NRW aufzustellen. In der Zeit vom In-Kraft-Treten dieses Gesetzes bis zum Stichtag nach Satz 1 kann der Beteiligungsbericht nach den Vorschriften des Satzes 1 jeweils zum Schluss eines Haushaltsjahres aufgestellt werden.
- (2) Gemeinden und Gemeindeverbände haben vom In-Kraft-Treten dieses Gesetzes bis zum Stichtag nach Absatz 1 Satz 1 einen Beteiligungsbericht nach § 112 Abs. 3 der Gemeindeordnung in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung zu erstellen, wenn sie keinen Beteiligungsbericht nach Absatz 1 erstellen.

Zu § 3:

1. Zu Absatz 1:

Die bisherige Vorschrift über die Erstellung eines Beteiligungsberichtes ist angepasst und dem Gesamtabchluss zugeordnet worden (§ 117). Dadurch soll die Gesamtübersicht über die Betätigungen der Gemeinde hergestellt und die Informationslücke zum Gesamtlagebericht geschlossen werden. Wie bisher steht im Beteiligungsbericht die Lage eines jeden verselbstständigten Aufgabenbereiches (Beteiligung) im Blickpunkt und nicht die Gesamtlage der Gemeinde.

Der neue Beteiligungsbericht gibt über alle verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde und deren Leistungsspektrum eine bessere Auskunft als bisher. Im Bericht soll eine differenzierte Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde durch die Abbildung der Daten der einzelnen Beteiligungen erfolgen, und zwar unabhängig davon, ob die Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss angehören. Der Bericht enthält daher Pflichtbestandteile, die gesondert anzugeben und zu erläutern sind, um die Entwicklungsfähigkeit der Beteiligungen besser nachvollziehen zu können. So wird bestimmt, dass die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst, abzubilden sind. Dazu werden auch Vereinfachungen zugelassen, ohne die Erreichung der Informationsziele zu gefährden.

Im Beteiligungsbericht sollen gesondert angegeben und erläutert werden:

1. Die Ziele der Beteiligung,
2. die Erfüllung des öffentlichen Zwecks,
3. die Beteiligungsverhältnisse,
4. die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der letzten drei Abschlussstichtage,
5. die Leistungen der Beteiligungen, bei wesentlichen Beteiligungen mit Hilfe von Kennzahlen,
6. die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Beteiligungen untereinander und mit der Gemeinde,
7. die Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen,
8. der Personalbestand jeder Beteiligung.

Diese Gliederung des Beteiligungsberichts und die Angaben zu den einzelnen Beteiligungen ermöglichen, dass eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden Aufgaben hergestellt werden kann. Dies ermöglicht durch den Vergleich der Leistungen mit den Aufgaben auch die Feststellung, ob die der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde durch die verschiedenen Organisationsformen nachhaltig gewährleistet ist. Dieser Bericht unterstützt zudem eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der Aufbauorganisation der Gemeinde insgesamt.

Entsprechend den Vorgaben über die Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses durch die Gemeinden und Gemeindeverbände ist es daher geboten, auch für den ersten Beteiligungsbericht in der neuen Form diesen bestimmten Stichtag gesetzlich festzulegen. Die Gemeinden und Gemeindeverbände können aber auch den neuen Beteiligungsbericht erstmals zu einem von ihnen gewählten Ende eines früheren Haushaltsjahres aufstellen, das zwischen dem Tag des In-Kraft-Treten des Gesetzes und dem gesetzlich bestimmten Stichtag liegt. Die Vorschrift lässt daher den Gemeinden und Gemeindeverbänden den notwendigen Gestaltungsfreiraum.

2. Zu Absatz 2:

Für die Übergangszeit bis zum Stichtag 31. Dezember 2010 muss die Fortführung der bisherigen Berichtspflicht der Gemeinden und Gemeindeverbände erhalten bleiben. Sie sind daher gesetzlich verpflichtet worden, in diesem Zeitraum weiterhin einen Beteiligungsbericht nach der bisherigen Vorschrift zu erstellen, damit sie ihren Informationspflichten gegenüber dem Rat und Einwohnern nachkommen. Die Vorschrift schränkt aber den Gestaltungsfreiraum der Gemeinden und Gemeindeverbände nach Absatz 1 nicht ein, da die Berichtspflicht nur in ihrer alten Form weiter geführt wird. Die Gemeinden und Gemeindeverbände haben jederzeit die Möglichkeit, diese Berichtsform zu der neuen Berichtsform umzugestalten.

§ 4

Umstellung von Aufgabenbereichen

Die Umstellung von einzelnen Aufgabenbereichen der Gemeinde oder des Gemeindeverbandes vom kameralen Rechnungswesen auf eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung ist nach § 1 jeweils zum 1. Januar eines Haushaltsjahres vorzunehmen. Für den dann ab diesem Haushaltsjahr aufzustellenden doppischen/kameralen Haushalt gelten die jeweiligen haushaltsrechtlichen Vorschriften, soweit in den §§ 6 bis 9 keine anderen Regelungen getroffen werden.

Zu § 4:

Die geordnete Haushaltswirtschaft erfordert die Festlegung eines Stichtages für die Umstellung einzelner Aufgabenbereiche, wenn die Gemeinde nicht insgesamt zu einem Stichtag auf das neue Rechnungswesen umsteigt. Für diese Umstellung ist festgelegt worden, dass die Gemeinden und Gemeindeverbände, die ihre Haushaltswirtschaft in mehreren Schritten umstellen wollen, im Zeitraum bis zur vollständigen Umstellung grundsätzlich die haushaltsrechtlichen Vorschriften desjenigen Rechnungssystems zu beachten haben, nach dem der jeweilige Aufgabenbereich bewirtschaftet wird. Dies zeigt sich vielfach auch dadurch, dass der Haushaltsplan für die Jahre der Umstellung in einen doppischen und einen kameralen Teil gegliedert oder getrennt aufgestellt und dem Rat zugeleitet wird. Dieser ist aber vom Rat insgesamt zu beschließen, denn die Einheit des Haushaltsplans als Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist auch in der Übergangszeit zu wahren.

Somit findet in dieser Umstellungszeit zweierlei Recht nebeneinander Anwendung. Die Sonderregelungen, die in den §§ 5 bis 9 enthalten sind, sind aus den Umstellungserfahrungen der Modellkommunen entwickelt worden und sind bei der praktischen Erprobung der Modellkommunen (Phase II des Modellprojektes) im Rahmen von zugelassenen Ausnahmen von haushaltsrechtlichen Vorschriften gem. § 126 GO zur praktischen Anwendung gekommen. Die getroffenen Regelungen haben sich bei den Modellkommunen insgesamt bewährt und sind daher für die Einführung bei allen Gemeinden und Gemeindeverbänden übernommen worden. Sie beseitigen Abgrenzungsprobleme, die sich aus der Anwendung von zweierlei Recht während der Umstellungszeit für die Gemeinde ergeben können.

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen, denn auch das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen kommunalen Haushalt weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Im Zentrum der Haushaltsplanung steht künftig der Ergebnisplan. Er beinhaltet Aufwendungen und Erträge. Gegenüber dem kameralen Rechnungssystem wird der Ressourcenverbrauch vollständig und periodengerecht erfasst. Vollständig heißt vor allem, einschließlich der Abschreibungen und einschließlich der erst später zahlungswirksam werdenden Belastungen (z.B. einschließlich der Rückstellungen für später zu leistende Pensionszahlungen). Periodengerecht bedeutet, dass nicht mehr der Zeitpunkt der Zahlung über die Zuordnung zum Haushaltsjahr entscheidet, sondern der Zeitraum, in dem der Ressourcenverbrauch durch die Verwaltungstätigkeit tatsächlich anfällt. Im Ergebnisplan werden künftig insbesondere die geplanten Positionen der laufenden Verwaltungstätigkeit und die Abschreibungen auf die abnutzbaren Vermögensgegenstände ausgewiesen.

Der Finanzplan ist der zweite Bestandteil des Haushaltsplans. Da im Ergebnisplan nur die jährlichen Abschreibungen für die Vermögensgegenstände (z.B. Schulgebäude oder Fahrzeuge) enthalten sind, nicht aber die im Jahr der Anschaffung zu leistenden Investitionszahlungen, bedarf es einer ergänzenden Komponente. Im neuen Haushaltswesen soll deshalb neben dem Ergebnisplan für jedes Haushaltsjahr ein Finanzplan aufgestellt werden. In diesem werden vor allem die investiven Zahlungen ausgewiesen und durch den Rat ermächtigt. Der Finanzplan dient auch der Finanzierungsplanung, da er daneben auch die Finanzbedarfe der laufenden Verwaltungstätigkeit und Finanzierungstätigkeit (Kreditaufnahme, Tilgung von Krediten für Investitionen) ausweist.

Die wichtigste Funktion des Haushaltsplans ist nach wie vor die sachliche Mittelfestlegung durch den Rat. Sie wird im Haushaltsplan dadurch ausgewiesen, dass neben dem Ergebnis- und Finanzplan für die Gemeinde produktorientiert gegliederte Teilpläne aufgestellt werden. In den Teilergebnisplänen werden die produktbezogenen Erträge und Aufwendungen und in den Teilfinanzplänen werden die bedeutenden Investitionsvorhaben maßnahmenscharf ausgewiesen. Außerdem führt die Integration der Leistungsvorgaben

(Outputorientierung) in das System der Steuerung und Rechenschaft zu weiteren inhaltlichen Ergänzungen der Planungsinstrumente. Die nähere Ausgestaltung bleibt der Gemeinde überlassen.

Im kameralen Teil des Haushaltsplans werden in der Umstellungszeit - wie bisher - die Einnahmen und Ausgaben im Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt untergliedert nach Aufgabenbereichen und Zahlungsarten veranschlagt. Auch der Haushaltsausgleich richtet sich nach den bisherigen Vorschriften und zwar so lange, bis der Haushalt vollständig auf das neue Rechnungswesen umgestellt worden ist. Dies zeigt sich auch daran, dass in diesem kameralen Teil des Haushaltsplans für die umgestellten Aufgabenbereiche der Gemeinde weiterhin der Bedarf, jetzt jedoch nur noch in Form eines Zuschusses oder Überschusses auszuweisen ist. Die detailliertere Darstellung für diese Aufgabenbereiche befindet sich nämlich im doppischen Teil des Haushaltsplans.

§ 5

Vermögens- und Schuldenübersicht

(1) Zu Beginn der Rechnungsführung nach § 1 ist nach den Regeln der doppelten Buchführung für die umgestellten Aufgabenbereiche eine Vermögens- und Schuldenübersicht unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der allgemein anerkannten kaufmännischen Regeln aufzustellen.

(2) In der ersten Vermögens- und Schuldenübersicht und in den nachfolgenden erweiterten Vermögens- und Schuldenübersichten ist die Vermögens- und Finanzsituation der umgestellten Aufgabenbereiche jeweils zum Stichtag 1. Januar eines Haushaltsjahres bis zur Erstellung der Eröffnungsbilanz darzustellen. Dazu sind die Vermögenswerte den Finanzierungsmitteln gegenüberzustellen, soweit diese den Aufgabenbereichen zugeordnet werden können.

(3) Jeweils zum Stichtag 1. Januar eines Haushaltsjahres sind die dem jeweiligen Aufgabenbereich zugeordneten Vermögensteile sowie die zugeordneten Finanzierungsmittel zu erfassen, nach den Vorschriften über die Bewertung von Vermögen und Schulden zu bewerten und in die Vermögens- und Schuldenübersicht zu übernehmen.

(4) Zur jeweiligen Vermögens- und Schuldenübersicht sind in einem Anhang unter Angabe der jeweiligen Posten die verwendeten Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Posten beurteilen können. Dazu sind anzugeben, die Datengrundlagen, die verwendeten Wertindizes und die Grundlagen, auf der die vorsichtig geschätzten Zeitwerte der Posten ermittelt worden sind.

(5) Die Vermögens- und Schuldenübersicht ist dem Rat vorzulegen. Sie bedarf nicht eines Bestätigungsvermerks des Rechnungsprüfungsausschusses.

Zu § 5:

Die Bilanz ist ein neues Element in der Haushaltswirtschaft der Gemeinden und Gemeindeverbände. Sie enthält Informationen, die es bisher in der kameralen Jahresrechnung nicht gab. Zudem ist sie zukünftig als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinden und Gemeindeverbände zum Abschlussstichtag das zentrale Element des doppischen Rechnungssystems. Daher sollen die Gemeinden und Gemeindeverbände, die die Umstellung auf das neue Rechnungswesen in Teilschritten vollziehen, dieses neue Element von Anfang an mit aufstellen und ausfüllen, auch wenn die Eröffnungsbilanz erst zum Stichtag der vollständigen Umstellung auf das doppische Rechnungswesen aufzustellen ist.

1. Zu Absatz 1:

Da eine Eröffnungsbilanz aber erst aufgestellt ist, wenn die Gemeinden und Gemeindeverbände jeweils ihr Vermögen und ihre Schulden vollständig erfasst und bewertet haben, ist es erforderlich und angemessen, für die Übergangszeit eine reduzierte Übersicht in Form einer Vermögens- und Schuldenübersicht zu verlangen, die

schrittweise zu einer Eröffnungsbilanz weiterzuentwickeln ist. Diese Übersicht ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der allgemein anerkannten kaufmännischen Regeln aufzustellen. In dieser Vorschrift ist daher für die Übergangszeit bestimmt worden, dass

- zu Beginn der Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung für die umgestellten Aufgabenbereiche eine Vermögens- und Schuldenübersicht aufzustellen ist,
- in den Vermögens- und Schuldenübersichten jeweils zum Stichtag die Vermögenswerte den Finanzierungsmitteln gegenüberzustellen sind, soweit diese den Aufgabenbereichen zugeordnet werden können,
- die dem jeweiligen Aufgabenbereich zugeordneten Vermögensteile sowie die zugeordneten Finanzierungsmitteln zu erfassen, zu bewerten und in die Übersicht aufzunehmen sind,
- in einem Anhang unter Angabe der jeweiligen Posten die verwendeten Bewertungsmethoden anzugeben und unter Angabe der Datengrundlagen zu erläutern sind,
- die Vermögens- und Schuldenübersicht dem Rat vorzulegen ist, sie aber keines Bestätigungsvermerks des Rechnungsprüfungsausschusses bedarf.

Dies zeigt den Gemeinden und Gemeindeverbände dann jeweils den aktuellen Stand auf und erleichtert die weiteren Arbeiten zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz.

2. Zu den Absätzen 2 und 3:

Die Vorschrift bestimmt, dass in der Vermögens- und Schuldenübersicht die Vermögens- und Finanzsituation der umgestellten Aufgabenbereiche aufbauend von der ersten Übersicht bis zur Erstellung der Eröffnungsbilanz darzustellen ist und die Vermögenswerte den Finanzierungsmitteln gegenüberzustellen sind, soweit diese den Aufgabenbereichen zugeordnet werden können.

Die Gemeinden sollen sich daher bei der Aufstellung der Vermögens- und Schuldenübersicht und ihren Erweiterungen an der künftigen Bilanzgliederung orientieren, die im NKF - Modellprojekt von den Modellkommunen erarbeitet worden ist:

Bilanzgliederungsschema	
<u>Aktiva</u>	<u>Passiva</u>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Anlagevermögen <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen 2. Umlaufvermögen <ol style="list-style-type: none"> 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eigenkapital <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung

Diese Gliederung orientiert sich größtenteils an den Vorschriften des kaufmännischen Rechnungswesens unter Einbeziehung der kommunalen Besonderheiten. Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit muss die Bezeichnung und der rechtlichen Begriffsinhalte der einzelnen Posten klar und verständlich sein. Jeder Posten soll mit dem dazugehörigen in Ziffern ausgedrückten Betrag eine eigene Zeile erhalten und die Posten in der Bilanz sollen in sinnvoller Weise aufeinander folgen und untereinander gesetzt werden.

Auf der „Aktivseite“ wird das Vermögen der Gemeinde mit den ermittelten Werten angesetzt. Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der „Passivseite“ werden die Schulden der Gemeinde gezeigt. Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Wie bei der künftigen Bilanz soll die Gliederung auf beiden Seiten nach Fristigkeiten erfolgen. So ist auf der Aktivseite zwischen Anlagevermögen (langfristig) und Umlaufvermögen (kurzfristig) zu unterscheiden. Auf der Passivseite wird zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital (Schulden) gezeigt. Auch auf dieser Seite gilt das Prinzip der Fristigkeit, denn das Eigenkapital und die Kredite für Investitionen stehen vor den Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. Anlage F 21).

Die Vermögens- und Schuldenübersicht ist wie die Bilanz als Bruttorechnung zu führen. Durch Saldierung von Posten der Bilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher dürfen die Posten auf der Aktivseite nicht mit den Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Zudem verstieße eine Verrechnung gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Die Posten der Vermögens- und Schuldenübersicht stellen daher in sinnvoller Weise jeweils zum Stichtag ein aktuelles Gesamtbild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde hinsichtlich der umgestellten Aufgabenbereiche dar.

Jeweils zum Stichtag 1. Januar eines Haushaltsjahres sind daher die dem jeweiligen Aufgabenbereich zugeordneten Vermögensteile sowie die zugeordneten Finanzierungsmittel zu erfassen und zu bewerten und in die Vermögens- und Schuldenübersicht zu übernehmen.

3. Zu Absatz 4:

Für die Gemeinden ist bestimmt worden, dass sie zur jeweiligen Vermögens- und Schuldenübersicht in einem Anhang unter Angabe der jeweiligen Posten die verwendeten Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern haben, dass sachverständige Dritte die Posten beurteilen können. Dazu sollen sie auch die Datengrundlagen, die verwendeten Wertindizes und die Grundlagen, auf der die vorsichtig geschätzten Zeitwerte der Posten ermittelt worden sind, angeben. Der Anhang ist damit ein Element, das künftig zu jedem Jahresabschluss gehört, und hier erstmals bei den Gemeinden zur Anwendung kommt.

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Posten der Vermögens- und Schuldenübersicht, die neben der Beschreibung eine Ergänzung bezwecken und die Interpretation unterstützen sollen. In den Anhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Anhang die Zusatzinformationen anzugeben, die eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen. Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit der Vermögens- und Schuldenübersicht und ihrer Gliederung stehen. Bei der Erarbeitung ist der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen.

Zu weiteren Erläuterungen zum Anhang wird auf die vorhandene kaufmännische Literatur verwiesen.

4. Zu Absatz 5:

Aus der Regelung des § 62, die festlegt, dass der Bürgermeister die Ratsbeschlüsse unter Kontrolle des Rates und ihm gegenüber durchführt, ergibt sich für den Rat die Notwendigkeit, nach Abschluss des Haushaltsjahres, die Ausführung des Haushaltsplans, soweit sie sich im Jahresabschluss niederschlägt, zu überprüfen und über das Ergebnis einen Beschluss zu fassen. Da die Vermögens- und Schuldenübersicht aber nur eine Vorstufe zur späteren Eröffnungsbilanz darstellt und bis zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz noch erheblichen Veränderungen unterliegen kann, ist diese zwar jährlich mit dem Jahresabschluss dem Rat vorzulegen, bedarf jedoch keiner Beschlussfassung (Feststellung) durch den Rat.

Grundsätzlich muss der Beschlussfassung und der Entlastung des Bürgermeisters durch den Rat eine Prüfung des Jahresabschlusses vorausgehen. Die Vermögens- und Schuldenübersicht ist zwar in diese Prüfung einzubeziehen, sie bedarf aber, weil sie nur eine Vorstufe zur späteren Eröffnungsbilanz darstellt, nicht eines förmlichen Bestätigungsvermerks des Rechnungsprüfungsausschusses.

§ 6

Aufstellung des doppischen/kameralen Haushaltsplans

(1) In den einzelnen Bestimmungen der Haushaltssatzung sind entsprechend den umgestellten Aufgabenbereichen die Gesamtbeträge der Erträge und der Aufwendungen sowie der Einzahlungen und der Auszahlungen zusätzlich zu den dort auszuweisenden Gesamtbeträgen der Einnahmen und der Ausgaben auszuweisen.

(2) Der Haushaltsplan ist in einen doppischen und einen kameralen Planbereich zu gliedern. Im doppischen Teil ist für jeden einzelnen Aufgaben-/Produktbereich ein produktorientierter Teilplan gem. § 4 der Gemeindehaushaltsverordnung NRW aufzustellen. Ein Ergebnis- und ein Finanzplan ist aufzustellen, wenn mehrere Teilpläne aufzustellen sind. Die nicht umgestellten Aufgabenbereiche sind im kameralen Teil auszuweisen, in dem zusätzlich der Überschuss bzw. Zuschuss für die umgestellten Aufgabenbereiche, entsprechend seiner Verwendung als Zuschuss für die laufende Verwaltungstätigkeit oder als Investitionszuschuss zu veranschlagen ist, der im Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam wird.

(3) Die Vorschriften über den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 der Gemeindeordnung i.V.m. § 22 der Gemeindehaushaltsverordnung gelten in der bis zum In-Kraft-Treten dieses Gesetzes geltenden Fassung mit der Maßgabe fort, dass der Feststellung des Haushaltsausgleichs die jahresbezogenen kameralen Einnahmen und Ausgaben zu Grunde zu legen sind, solange nicht sämtliche Aufgabenbereiche auf eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung umgestellt worden sind. Die Vorschriften über die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 der Gemeindeordnung bleiben unberührt.

Zu § 6:

Der Haushaltsplan ist die Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, der politischen Planungen und Entscheidungen sowie der Kontrollen. Auch das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der gemeindlichen Planung und Rechenschaft. Allerdings ergeben sich Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten.

Die Regelungen stellen sicher, dass in der Zeit der Umstellung im Haushaltsplan erkennbar wird, wieweit die Umstellung fortgeschritten ist. Außerdem werden Abgrenzungsprobleme aus der Anwendung von zweierlei Recht nebeneinander vermieden. Es ist deshalb sachgerecht und angemessen, bei einer Umstellung in mehreren Schritten besondere Anforderungen an den Haushaltsplan in dieser Zeit zu stellen. Für die Übergangszeit sollen daher

- die kameralen Vorschriften über den Haushaltsausgleich sowie das Haushaltssicherungskonzept gelten, solange nicht sämtliche Aufgabenbereiche auf eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung umgestellt worden sind,
- in den einzelnen Bestimmungen der Haushaltssatzung entsprechend den umgestellten Aufgabenbereichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen zusätzlich zu den Einnahmen und Ausgaben ausgewiesen werden,
- der Haushaltsplan in einen doppischen und einen kameralen Planbereich gegliedert, entsprechend den geltenden Bestimmungen untergliedert und im kameralen Teil für die entsprechenden umgestellten Aufgabenbereiche zusätzlich der Überschuss bzw. Zuschuss für diese Aufgabenbereiche, jeweils getrennt als Zuschuss für die laufende Verwaltungstätigkeit oder für die Investitionstätigkeit veranschlagt werden.

Dies zeigt den Gemeinden und Gemeindeverbände dann jeweils den aktuellen Stand der Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik auf und erleichtert die weiteren Arbeiten der Umstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die jährliche Haushaltssatzung muss entsprechend Festsetzungen und Regelungen sowohl für den neuen doppischen Teil als auch für den kameralen Teil des Haushaltsplans enthalten (vgl. Anlage I 40).

1. Zu Absatz 1:

Der Haushaltsplan der Gemeinde bildet für sich allein noch keine ausreichende Rechtsgrundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Er erhält seine Rechtsverbindlichkeit dadurch, dass er durch eine Haushaltssatzung, die jährlich vom Rat zu beschließen ist, festgesetzt wird. Dadurch stellt der Haushaltsplan der Gemeinde für gemeindliche Verwaltung eine bindende Norm dar. Die Haushaltssatzung geht in ihrer rechtlichen Wirkung aber noch über den Haushaltsplan hinaus, weil sie eine Reihe anderer Inhalte und Grundlagen, die Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, bestimmt.

Die Haushaltssatzung hat in erster Linie eine Wirkung für die Verwaltung der Gemeinde, denn diese wird dadurch ermächtigt, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in

Anspruch zu nehmen, Verpflichtungen einzugehen und Kredite aufzunehmen. Eine unmittelbar Wirkung für den Bürger hat die Haushaltssatzung nur in einem eingeschränkten Umfang, z.B. dadurch, dass eine Festsetzung der Steuersätze für die Steuerarten, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, erfolgt.

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs erfordert in der Umstellungszeit eine Veränderung der Haushaltssatzung, denn diese muss nun neben den Einnahmen und Ausgaben mindestens auch die Erträge und Aufwendungen für die umgestellten Aufgabenbereiche festsetzen.

2. Zu Absatz 2:

In der Umstellungszeit ist bei der schrittweisen Umstellung der Haushaltsplan in einen doppischen und einen kameralen Planbereich zu gliedern.

2.1 Doppischer Planbereich:

Im doppischen Teil ist für jeden einzelnen Aufgaben-/Produktbereich ein produktorientierter Teilplan gem. § 4 der Gemeindehaushaltsverordnung aufzustellen. Diese Regelung ermöglicht die Bildung von Teilplänen

- nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen, mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte,
- nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) oder nach Produkten; auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche sind dabei mindestens die Summen der untergliederten Teilpläne anzugeben,
- nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte; auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche sind dabei mindestens die Summen der untergliederten Teilpläne anzugeben.

Auch wenn der Haushaltsplan in allen Gliederungsformen gegenüber der heutigen Haushaltsgliederung wesentlich gestrafft wird und eine erhebliche Gestaltungsfreiheit für die Gemeinden besteht, bilden die einheitlichen Produktbereiche die gemeinsame Grundlage, an die sich die weitere örtliche Gestaltung anschließt. Dies erfordert, möglichst auch bereits in der Umstellungszeit mit der Bildung von Zielen im Sinne einer Zielhierarchie zu beginnen. Zudem ist eine Darstellung von Zielen und Kennzahlen ausschließlich auf der untersten gewählten Ebene des Haushalts nicht ausreichend im Sinne eines ganzheitlichen Systems unter Einbeziehung der neuen Steuerungsmöglichkeiten. Daher sollen auf allen Ebenen, z.B. von den Produkten bis zu den Produktbereichen, die örtlichen Ziele und, soweit es möglich ist, auch Kennzahlen abgebildet werden, die im Sinne einer Zielhierarchie oder eines Zielsystems ineinander greifen und die strategische Ausrichtung der Planung im Neuen Kommunalen Finanzmanagement noch weiter verstärken.

Eine detaillierte Vorgabe des Inhaltes und des Aufbaus des Teilergebnisplans (vgl. Anlage B 6) entsteht durch die Verweisung auf den Ergebnisplan. Um später bei der vollständigen Umstellung aus der Summe der Teilergebnispläne die Beträge im Ergebnisplan zu ermitteln, muss dann ein besonderer Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ im Haushalt der Gemeinde gebildet werden. Diesem besonderen Bereich sind bestimmte allgemeine Erträge oder Erträge, die die Gemeinde insgesamt erhält, z.B. Steuern, Schlüsselzuweisungen, zuzuordnen.

Der Inhalt des Teilfinanzplans besteht im Wesentlichen aus den Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen darzustellen. Nach dem Satz 2 hat der Rat die Wertgrenzen festzulegen, oberhalb derer die Investitionen als Einzelmaßnahmen auszuweisen sind. Die Regelung stellt sicher, dass die erforderlichen Informationen über die einzelnen Investitionen im Haushaltsplan unmittelbar erkennbar sind. Nach der Vorschrift sind bei jeder einzelnen im Teilfinanzplan darzustellenden Investitionsmaßnahme zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Jahresbeträgen auch die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben.

Der Teilfinanzplan besteht daher aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne

Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden (vgl. Anlage B 7 A). Der Teil B enthält die Planung der einzelnen Investitionsmaßnahmen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen (vgl. Anlage B 7 B).

Ein Ergebnis- und ein Finanzplan ist aufzustellen, wenn mehrere Teilpläne aufzustellen sind. Die nicht umgestellten Aufgabenbereiche sind im kamerale Teil auszuweisen, in dem zusätzlich der Überschuss bzw. Zuschuss für die umgestellten Aufgabenbereiche, entsprechend seiner Verwendung als Zuschuss für die laufende Verwaltungstätigkeit oder als Investitionszuschuss zu veranschlagen ist, der im Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam wird.

2.2 Kameraler Planbereich:

Da die einschlägigen Regelungen über die kamerale Haushaltswirtschaft als bekannt vorausgesetzt werden können, wird dazu auf eine weitergehende Erläuterung verzichtet und auf die Erläuterungen zu den nachfolgenden Paragraphen sowie auf die vorhandene Literatur und die Erlasse des Innenministeriums verwiesen.

2.3 Anlagen zum Haushaltsplan:

Um dem Rat der Gemeinde eine Gesamtübersicht über Inhalt und Umfang der jährlichen Haushaltswirtschaft zu ermöglichen, müssen ihm und seinen Ausschüssen auch in der Umstellungszeit neben der Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan weitere Unterlagen zur Beratung und Entscheidung über den Entwurf vorgelegt werden. Der Haushaltsplan mit seinen Anlagen muss darüber hinaus auch für eine Unterrichtung der Bürger und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde geeignet sein. Die wichtigsten bisherigen und zukünftigen Anlagen zum Haushaltsplan, die für eine Gesamtübersicht unverzichtbar sind, werden nachfolgend aufgeführt. Den Gemeinden bleibt es aber freigestellt, nach den örtlichen Bedürfnissen dem Haushaltsplan noch weitere oder detailliertere Unterlagen beizufügen.

2.3.1 Vorbericht:

Der Vorbericht zum Haushaltsplan gibt einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft und erläutert die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen. Daher ist dieser wie bisher dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen.

2.3.2 Stellenplan:

Der Stellenplan, der sämtliche Stellen für die Beschäftigten unabhängig von ihrer Besetzung und untergliedert nach Beschäftigungsverhältnissen, ausweist, ist wie bisher dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. Anlagen C 8 und 9).

2.3.3 Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen:

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, soll wie bisher dem Haushaltsplan beigelegt werden. Es ist notwendig, darin die voraussichtlichen Auszahlungen anzugeben, für die Verpflichtungen im neuen Haushaltsjahr eingegangen werden sowie die jeweiligen aus früheren Jahren (vgl. Anlage D 12).

2.3.4 Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen:

In der Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen sind für jede Fraktion sowohl die Geldleistungen als auch die geldwerten Leistungen getrennt anzugeben. Dies ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung (§ 56 Abs. 3). Da diese Regelung unabhängig vom Rechnungsstil ist, hat es keinen Anlass zu Änderungen gegenüber dem Bisherigen gegeben (vgl. Anlage D 10).

2.3.5 Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten (Schulden) zu Beginn des Haushaltsjahres):

Den Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die kommunale Haushaltswirtschaft zu, so dass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans als Anlage zum Haushaltsplan nicht verzichtet werden kann. Um deren mögliche Entwicklung aufzuzeigen, ist in der Übersicht der Stand am Ende des Vorjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres aufzuzeigen (vgl. Anlage D 11).

2.3.6 Unterlagen der Sondervermögen, Unternehmen und Einrichtungen:

Die Übersicht über die Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung ist nicht vollständig, wenn nicht auch die Unterlagen über Sondervermögen und der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist, für die Haushaltsplanberatungen dem Rat vorgelegt werden. Die Gemeinden bedienen sich vielfach Dritter zur Erledigung der gemeindlichen Aufgaben, deren Wirtschaftsführung aber außerhalb des gemeindlichen Haushaltsplans abgewickelt wird. Aus diesem Grunde ist es geboten, dem Haushaltsplan die genannten Unterlagen beizufügen.

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschriften über den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 der Gemeindeordnung i.V.m. § 22 der Gemeindehaushaltsverordnung müssen in der bis zum In-Kraft-Treten dieses Gesetzes geltenden Fassung fortgelten, denn in der Umstellungsphase muss die grundsätzliche Einheitlichkeit des gemeindlichen Haushalts gewahrt werden. Nur wenn dieser vollständig auf das doppelte Rechnungswesen umgestellt worden ist, kann die neue Einheitlichkeit ansetzen. Daher ist bestimmt worden, dass der Feststellung des Haushaltsausgleichs die jahresbezogenen kameralen Einnahmen und Ausgaben zu Grunde zu legen sind, solange nicht sämtliche Aufgabenbereiche auf eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung umgestellt worden sind. Dies hat dann auch zur Folge, dass die Vorschriften über die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach dem bisherigen § 76 der Gemeindeordnung Anwendung finden.

Da die einschlägigen Regelungen über die kameralen Haushaltswirtschaft als bekannt vorausgesetzt werden können, wird dazu auf eine weitergehende Erläuterung verzichtet und auf die vorhandene Literatur und die Erlasse des Innenministeriums verwiesen.

§ 7

Ausführung des doppelten/kameralen Haushalts

Für die Ausführung des Haushalts in den nicht auf die doppelte Buchführung umgestellten Aufgabenbereichen sind die Vorschriften der Gemeindeordnung, der Gemeindehaushaltsverordnung und der Gemeindekassenverordnung entsprechend § 9 zu beachten.

Zu § 7:

Die Vorschrift stellt klar, dass bei der schrittweisen Umstellung für die nicht umgestellten Aufgabenbereiche der Gemeinden und Gemeindeverbände die kamerale haushaltswirtschaftlichen Regelungen weiterhin anzuwenden sind. Wie bei der Planung wird bei den Gemeinden und Gemeindeverbänden dann jeweils nach dem aktuellen Stand der Umstellung die Haushaltswirtschaft ausgeführt. Die Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik wird besser nachvollziehbar und die weiteren Arbeiten der Umstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erleichtert. Außerdem wird sichergestellt, dass die Kontinuität der Haushaltswirtschaft der Gemeinden gewahrt bleibt.

Da die einschlägigen Regelungen über die kamerale Haushaltswirtschaft als bekannt vorausgesetzt werden können, wird dazu auf eine weitergehende Erläuterung verzichtet und auf die vorhandene Literatur und die Erlasse des Innenministeriums verwiesen.

§ 8

Rechnungslegung über den doppelten/kameralen Haushalt

(1) Für die Aufstellung der Jahresrechnung, die die kamerale Teile des Haushalts umfasst, findet § 9 entsprechende Anwendung. Zusätzlich ist im kamerale Teil der Überschuss bzw. Zuschuss als Zahlung an die umgestellten Aufgabenbereiche, entsprechend seiner Verwendung als Zuschuss für die laufende Verwaltungstätigkeit oder als Investitionszuschuss auszuweisen.

(2) Für die auf die Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung umgestellten Aufgabenbereiche sind produktorientierte Teilrechnungen gem. § 40 der Gemeindehaushaltsverordnung NRW zu führen. Eine Ergebnis- und eine Finanzrechnung ist aufzustellen, wenn mehrere Teilrechnungen aufgestellt werden.

(3) Zum Abschluss des Haushaltsjahres sind ergänzend zur Jahresrechnung die Posten der Vermögens- und Schuldenübersicht zum Stichtag 31. Dezember eines Haushaltsjahres abzubilden und um die Werte für die hinzugekommenen umgestellten Aufgabenbereiche zu erweitern.

Zu § 8:

Die Vorschrift regelt die Anwendung des jeweiligen Rechts für die Rechnungslegung der Gemeinden und Gemeindeverbände bei einer schrittweisen Umstellung ihrer Haushaltswirtschaft auf das neue Rechnungswesen. Es wird dazu deshalb klargestellt, dass

- für die Aufstellung der Jahresrechnung, die die kamerale Teile des Haushalts umfasst, die kamerale Regelungen und der besondere Überschuss- bzw. Zuschussausweis Anwendung finden,
- für umgestellte Aufgabenbereiche produktorientierte Teilrechnungen aufzustellen sind,
- ergänzend zur Jahresrechnung die Posten der Vermögens- und Schuldenübersicht abzubilden und ggf. um Werte der neu umgestellten Aufgabenbereiche zu erweitern sind.

Soweit bei der Planung die Haushaltswirtschaft von der Kameralistik auf die Doppik umgestellt wurde, wird im Jahresabschluss die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres auch entsprechend abgerechnet. Sie wird dadurch nachvollziehbar und die weiteren Arbeiten der Umstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden erleichtert.

§ 9

Weitergeltung von Vorschriften

Für Gemeinden und Gemeindeverbände, die ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in der Zeit vom Inkrafttreten dieses Gesetzes bis zum Beginn des Haushaltsjahres nach Aufstellung der Eröffnungsbilanz nach § 1 Abs. 3 in Teilschritten erfassen, finden für die nicht umgestellten Aufgabenbereiche die Vorschriften der Gemeindeordnung, der Gemeindehaushaltsverordnung und der Gemeindekassenverordnung in der bis zum 31. Dezember 2004 geltenden Fassung weiterhin Anwendung.

Zu § 9:

Die Umstellung einzelner Aufgabenbereiche der Gemeinden und Gemeindeverbände vom kameralen Rechnungswesen auf eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung ist jeweils zum Beginn eines neuen Haushaltsjahres vorzunehmen. Für den dann ab diesem Haushaltsjahr aufzustellenden doppischen Haushalt gelten dann die neuen haushaltsrechtlichen Vorschriften.

Für die nicht umgestellten Aufgabenbereiche müssen die haushalts- und kassenrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung, der Gemeindehaushaltsverordnung, jeweils in ihrer alten Fassung, und die kassenrechtlichen Vorschriften der aufgehobenen Gemeindekassenverordnung weiterhin im erforderlichen Umfang örtlich Anwendung finden, auch wenn im Einführungsgesetz nicht ausdrücklich auf mögliche betroffene Einzelvorschriften verwiesen wird. Der Verweis auf die genannten bisherigen Vorschriften in ihrer haushaltsrechtlichen und kassenrechtlichen Gesamtheit reicht aus. Er stellt zudem sicher, dass in der Übergangszeit der Gemeinden und Gemeindeverbände keine Unklarheiten über die Anwendung des jeweiligen Rechts bestehen.

§ 10

Überprüfung der Auswirkungen dieses Gesetzes

(1) Die Auswirkungen dieses Gesetzes mit den darin enthaltenen Vorschriften über eine Haushaltswirtschaft nach den Regeln der doppelten Buchführung werden nach einem Erfahrungszeitraum von vier Jahren nach Inkraft-Treten des Gesetzes durch die Landesregierung unter Mitwirkung der Spitzenverbände der Kommunen und der Fachverbände überprüft.

(2) Die Landesregierung unterrichtet den Landtag über das Ergebnis der Überprüfung, insbesondere über den Stand der Umsetzung und den Änderungsbedarf bei den für die Haushaltswirtschaft getroffenen Regelungen.

Zu § 10:

Die Auswirkungen des ersten Schrittes der Reform des Haushaltsrechts in den Gemeinden des Landes bedürfen einer umfassenden Überprüfung, da erst nach der vollständigen Umstellung aller Gemeinden in Nordrhein-Westfalen örtliche Daten vorhanden sind, die Anwendbarkeit der getroffenen gesetzlichen Regelungen bewertet werden kann und erste haushaltsmäßige Auswirkungen erkennbar sein werden. Dies hat die Bestimmung erfordert, dass nach einem angemessenen Erfahrungszeitraum eine Beurteilung über den Stand und die Auswirkungen der Umsetzung durch die Gemeinden und Gemeindeverbände durch die Landesregierung vorzunehmen ist. Bei dieser Überprüfung soll auch ein Änderungsbedarf bei den für die Haushaltswirtschaft getroffenen Regelungen ermittelt und die notwendige Novellierung aufgezeigt werden. Für diese Beurteilung wird ein Zeitraum von vier Jahren als sachgerecht angesehen. Die Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände der Gemeinden und Gemeindeverbände und der Fachverbände als Expertenkreis ermöglicht, die Erfahrungen aus der flächendeckenden Umsetzung der Reform zu nutzen und das beschlossene neue kommunale Haushaltsrecht gegebenenfalls zu optimieren. Damit wird zudem sichergestellt, dass die Überprüfung auf einer breiten Erkenntnisgrundlage aufbaut.

Die neuen finanzstatistischen Anforderungen

Im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) steht der jährliche Haushalt im Zentrum der gemeindlichen Planung und Rechenschaft. Der Haushaltsplan bleibt – wie bisher - die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Auch wenn sich Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten ergeben, so wird die Rolle des Haushaltsplans und dessen detaillierte Ausgestaltung stärker als bisher an den örtlichen Erfordernissen der Steuerung der Gemeinde ausgerichtet. Dies lässt zu, dass zur Gestaltung der Gliederung des Haushaltsplans auch die Anforderungen der Finanzstatistiken als Hilfestellung herangezogen werden können. Bei alledem bleibt aber das gesetzliche Erfordernis, die finanzstatistischen Anforderungen zu erfüllen, bestehen.

Die Finanzstatistiken sind daher zukünftig ein notwendiger Teil des Berichtswesens der Gemeinde. Mit einem solchen Berichtsteil können die Anforderungen der Finanzstatistiken erfüllt und den Informationsbedürfnissen ihrer Nutzer Rechnung getragen werden. Außerdem sollen die Gemeinden die notwendigen Daten für die Finanzstatistiken möglichst aus ihrem neuen Haushalt bzw. aus ihrem gemeindlichen Buchungssystem heraus bereitstellen können. Dies erfordert, dass für die Finanzstatistik Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen für Investitionsmaßnahmen aus dem neuen doppischen Rechnungswesen der Gemeinden meldepflichtig werden müssen.

1. Die gesetzliche Grundlage der kommunalen Finanzstatistiken

Nach dem Finanz- und Personalstatistikgesetz (FPStatG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.03.2000 (BGBl. I S. 206) sind die Gemeinden zur Abgabe von Meldungen über ihre Finanzwirtschaft und das Personal verpflichtet. Durch das Gesetz ist die Ratsverordnung vom 25. Juni 1996 (Verordnung (EG) Nr. 2223/96 des Rates), in der die Einführung und Anwendung des Europäischen Systems Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen 1995 (ESVG 95) verbindlich festgelegt wurde, Rechnung getragen worden, da die Finanzstatistiken als Basisstatistiken für den Nachweis der Staatsfinanzen in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen von grundlegender Bedeutung sind und das ESGV 95 die Abgrenzung des Staatssektors definiert.

Die auf der Grundlage dieses Gesetzes durchgeführten Statistiken zur öffentlichen Finanzwirtschaft sind wichtige Entscheidungshilfen für die einzelnen Bereiche der Politik, vor allem für die Wirtschafts- und Finanzpolitik. Das Gesetz hat sich in seinen Grundzügen bewährt. Die Statistiken der öffentlichen Finanzen, die einen zusammenhängenden Komplex mit weitgehend deckungsgleichem Kreis der Erhebungseinheiten bilden, werden gemeinsam in diesem Gesetz geregelt. Damit bleibt die enge Verknüpfung zwischen den verschiedenen Ebenen, die öffentliche Aufgaben durchführen, erhalten. Das Gesetz bedarf jedoch einer Anpassung, damit die aktuellen Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen darin einbezogen werden können. Diese Novellierung des Gesetzes soll bis Mitte 2005 abgeschlossen sein, so dass die vorgenommenen Änderungen mit Beginn eines noch festzulegenden Haushaltsjahres gelten können.

2. Die Novelle zum Finanz- und Personalstatistikgesetz in 2005

2.1 Anforderungen der EU

Mit der vorliegenden Novelle zum Finanz- und Personalstatistikgesetz werden vor allem die statistischen Anforderungen der Europäischen Union (EU) zur Erfassung des Finanzvermögens (Finanzaktiva und Finanzpassiva) mit Angaben der finanziellen Transaktionen und Bestände des Staates in nationales Recht umgesetzt. Außerdem werden auf Grund der zunehmenden Ausgliederungen aus den öffentlichen Haushalten im Gesetz Vorkehrungen getroffen, um die Finanzstatistiken als aussagefähige Basisstatistiken für den detaillierten Datenbedarf der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen des Bundes und der Länder (Staatskonto, Verteilungsrechnung) zu sichern. Auch die Reformbestrebungen der staatlichen und der kommunalen Ebene, für

ihre öffentlichen Verwaltungen ein neues Rechnungswesen auf der Basis der doppelten Buchführung einzuführen, werden in dieser Novelle berücksichtigt. Dabei ist es unerlässlich, zeitgleich auch mögliche Straffungen der Erhebungsprogramme, insbesondere für die Kommunen, umzusetzen.

In die von der EU geforderte Berichterstattung über die finanziellen Transaktionen und Bestände des Staates muss ab dem Haushaltsjahr 2004 auch die kommunale Ebene hinsichtlich des Vermögensnachweises einbezogen werden. Dies erfordert die Einführung einer jährlichen Erhebung der Finanzaktiva. Die Gesetzesnovelle enthält daher - ergänzend zu den vierteljährlichen Erhebungen der Schulden - bei allen Erhebungseinheiten, die nach den Regeln des ESVG 95 dem Sektor Staat zuzurechnen sind, die notwendigen Regelungen, damit das Finanzvermögen am Ende eines Haushaltsjahres nach Arten mit den vorgenommenen Veränderungen und Berichtigungen im Laufe des Haushaltsjahres erhoben werden kann. Zu diesen Regelungen sind Begriffsbestimmungen für den kommunalen Bereich vorgenommen worden, da sich die Inhalte der meldepflichtigen Finanzaktiva nach den im ESVG 95 festgelegten Definitionen richten, die europaweit geprägt sind. Die von der EU gewünschten vierteljährlichen Daten sollen derzeit nicht gesondert erhoben, sondern auf der Basis der ermittelten jährlichen Ergebnisse über das öffentliche Finanzvermögen statistisch geschätzt werden.

2.2 Anforderungen aus dem öffentlichen Rechnungswesen

Mit der Novellierung des Finanz- und Personalstatistikgesetzes wird aber auch den neuen Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen, für die der kommunale Bereich eine Vorreiterrolle übernommen hat, Rechnung getragen. Bisher erfolgt die finanzstatistische Erfassung der Einnahmen und Ausgaben der öffentlichen Haushalte ausschließlich in einer Differenzierung, die dem gemeinsamen haushaltssystematischen Rahmen auf kameraler Basis von Bund und Ländern einerseits sowie den Gemeinden andererseits entspricht. Diese Bindung stellte sicher, dass die finanzstatistischen Daten unmittelbar aus den öffentlichen Haushalts-, Kassen- und Rechnungsunterlagen entnommen werden konnten.

Durch den Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003, dem Bestrebungen zur Flexibilisierung des öffentlichen Haushaltswesens, insbesondere in Form von Modellversuchen zu einem neuen doppischen Rechnungswesen vorausgegangen sind, wird es in den einzelnen Ländern zukünftig vielfach keine unmittelbare Verknüpfung der Gliederung der gemeindlichen Haushalte mit den finanzstatistischen Anforderungen in Form der bisherigen kommunalen Haushaltssystematik mehr geben. Die Rolle des Haushaltsplans und dessen detaillierte Ausgestaltung ist nämlich stärker als bisher an den örtlichen Erfordernissen der Steuerung der Gemeinde ausgerichtet. Gleichwohl sollen aus dem neuen doppischen Rechnungssystem auch künftig die Belange der Finanzstatistiken erfüllt werden können. Abgestellt auf den länderübergreifend für den kommunalen Bereich abgestimmten finanzstatistischen Kontenrahmen und Produktrahmen sollen die Daten über die kommunalen Haushalte aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz nach Arten sowie aufgabenbezogen nach Produktgruppen erhoben werden können. Die Erfüllung der statistischen Meldepflichten durch die Gemeinden soll durch die Einbeziehung der Erhebungsmerkmale in das System des doppischen Rechnungswesens, das auf dem Kontenrahmen aufbaut, gesichert werden. Daher werden in der ersten Stufe der Veränderung die Gemeinden unter Berücksichtigung des örtlichen Rechnungssystems zur „Statistik der Finanzaufwendungen (Zahlungsartenstatistik)“ und zur „Statistik über die Verbindlichkeiten und Finanzaktiva (Vermögensstatistik)“ meldepflichtig sein. Wann und wie in einer zweiten Stufe auch eine „Statistik der Erträge und Aufwendungen (Ertrags- und Aufwandsstatistik)“ eingeführt wird, auf Grund derer dann in der Zahlungsartenstatistik die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nicht mehr nach Arten, sondern nur noch als Summe erfasst werden (vgl. Kontengruppe 77), muss derzeit offen bleiben.

2.3 Sonstige Anpassungen

Die anhaltende Ausgliederung von öffentlichen Einrichtungen aus den Kernhaushalten von Bund, Ländern und Gemeinden erfordert dringend eine Anpassung der Berichterstattung, um das notwendige statistische Gesamtbild über die öffentlichen Finanzen und den Sektor Staat in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen nach den Regeln des ESVG 95 zu sichern. Die entstandenen Berichtslücken sollen durch die vierteljährliche Erfassung der Erträge, Aufwendungen und Investitionen der ausgegliederten Einheiten des Staatssektors geschlossen werden. Die vierteljährliche Berichterstattung wird durch die Anpassung künftig den Anforderungen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen - insbesondere zur Ermittlung des EU - Stabilitätskriteriums Staatsdefizit - in

terminlicher, inhaltlicher und qualitativer Hinsicht voll gerecht. Zudem werden erstmals zeitnah Informationen über die Abgrenzung des Berichtskreises der ausgegliederten Einheiten, die zum Staatssektor gehören, zur Verfügung stehen. Die Straffung von Teilen des Erhebungsprogramms soll zu Einsparungen und Entlastungen bei den Berichtspflichtigen führen und kann teilweise auch die Belastung der statistischen Ämter durch den oben genannten Mehrbedarf kompensieren. Wie sich die Belastung der Gemeinde verändern wird, ist bisher noch nicht Teil der Betrachtung.

Die Novelle sieht den Verzicht auf die Erhebungen zur Finanzplanungsstatistik und die Einführung einer flexiblen Abschneidegrenze bei der Gemeindegröße im Rahmen der kommunalen Haushaltsansatzstatistik vor. Dieses ist für den kommunalen Bereich nicht ausreichend, zumal bei der dieser Ansatzstatistik kaum ein Nachfragebedarf besteht. Sie wird meistens nicht eigenständig genutzt, sondern dient eher als ein Kontrollinstrument, um die Ergebnisse aus anderen selbst entwickelten statistischen Berechnungsmethoden, mit denen die Haushaltslage der Gemeinden eingeschätzt werden soll, zu überprüfen. Außerdem werden voraussichtlich die gesetzlichen Regelungen im Land Baden-Württemberg und im Land Hessen keinen Ausweis der Ein- und Auszahlungsansätze nach Zahlungsarten im Finanzplan der Gemeinde mehr verlangen. In diesen beiden Ländern ist vielmehr die Abbildung einer Kapitalflussrechnung vorgesehen, die vom Jahresergebnis der Ergebnisrechnung ausgeht und den geplanten Finanzmittelfluss insgesamt ausweisen soll. Im Land Nordrhein-Westfalen werden im Finanzplan zwar noch Haushaltspositionen nach Zahlungsarten ausgewiesen, jedoch zusammengefasst auf insgesamt 27 Positionen. Andere Länder werden die Modelle der drei Länder übernehmen, so dass eine bundesweite kommunale Haushaltsansatzstatistik, die auf gleichen Datengrundlagen in allen Ländern aufbaut, nicht mehr möglich ist.

Mit der Regelung zur elektronischen Datenübermittlung wird eine weitere wichtige Voraussetzung zur Entlastung der Auskunft gebenden Stellen geschaffen. Sie ermöglicht die Umsetzung der im Rahmen der E - Government - Initiative der statistischen Ämter angestrebten medienbruchfreien Integration der Produktionsprozesse von der Datenerhebung bis zur Informationsverbreitung.

2.5 Gesetzgebungsverfahren

Die Bundesregierung hat im Februar 2005 einen Gesetzentwurf zur Änderung des Finanz- und Personalstatistikgesetzes (FPStatG) dem Bundesrat zur Stellungnahme zugeleitet (vgl. Anlage G 34). Die Empfehlungen des Bundesrates fließen in das Gesetzgebungsverfahren des Bundestages ein. Das Land Nordrhein-Westfalen hat dazu im Innenausschuss beantragt, in diesem Gesetz die Möglichkeit zu eröffnen, dass die Gemeinden bei Anwendung des kommunal doppischen Rechnungswesens an Stelle der Ein- und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit künftig Erträge und Aufwendungen als Erhebungsmerkmale für die Finanzstatistik melden können - wie dies im Gesetzentwurf für die Hochschulen vorgesehen ist. Dann kann von Anfang an bei den anstehenden Programmierungen zur Festlegung der Erhebungsmerkmale für die gemeindlichen Daten darauf abgestellt und späterer erheblicher Verwaltungsmehraufwand vermieden werden. Eine entsprechende Gesetzesergänzung ist auch von den kommunalen Spitzenverbänden gefordert worden.

Der Vorschlag des Landes Nordrhein-Westfalen hat jedoch im März 2005 in den zuständigen Ausschüssen des Bundesrates keine Mehrheit gefunden. Es ist lediglich der Wegfall der Haushaltsansatzstatistik (§ 3 Abs. 2 FPStatG) und der vierteljährlichen Kassenstatistik bei Zweckverbänden (§ 3 Abs. 3 FPStatG) mitgetragen worden. Mindestens in der Umstellungsphase der Kommunen in Nordrhein-Westfalen sind daher auch Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit als finanzstatistische Daten meldepflichtig. Diese gewünschten weiteren Schritte der Reform des kommunalen Haushaltsrechts werden daher erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

Der vom Bundestag zu beschließende Gesetzentwurf bedarf der Zustimmung des Bundesrates. In diesem Gremium beraten die Länder insbesondere über die im Gesetzentwurf enthaltenen neuen finanzstatistischen Anforderungen. Die Übersichten zur Finanzstatistik, die als Anlagen in Band 2 enthalten sind, bilden daher nur den vorläufigen Stand vom April 2005 ab. Die weiteren Beratungen im Gesetzgebungsverfahren bleiben abzuwarten, auch wenn der Bundestag am 21. April 2005 die Änderungen des FPStatG beschlossen hat. Nach der noch erforderlichen Zustimmung der Länder im Bundesrat werden dann durch das Innenministerium die neuen finanzstatistischen Merkmale bekannt gegeben und der Zeitpunkt ihrer Umsetzung bestimmt.

3. Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen im neuen Rechnungswesen

Die Finanzstatistiken sind einerseits aus ökonomischen und finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten nach Zahlungsarten und andererseits aufgabenbezogen bzw. produktorientiert nach Produktgruppen gegliedert. Der neue kommunale Haushalt ist aber auf die Rechengrößen „Ertrag und Aufwand“ ausgerichtet, um das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. Darauf baut die haushaltsmäßige Steuerung der Gemeinde sowie die Kontrolle der Aufsichtsbehörde auf. Zusätzlich werden die Zahlungen der Gemeinde als Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan veranschlagt und in der Finanzrechnung nachgewiesen, wobei den Zahlungen aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit eine besondere Bedeutung zukommt. Da der Haushaltsplan nunmehr produktorientiert zu gliedern ist (mindestens nach Produktbereichen), sind der statistischen Darstellung und Abbildung der kommunalen Aufgaben aus den Produktbereichen abgeleitete Produktgruppen zu Grunde gelegt worden.

Die gemeindlichen Finanzdaten werden daher zukünftig in der Systematik des Produktrahmens und des Kontenrahmens erfasst und ausgewertet. Daher grundsätzlich besteht die Möglichkeit, die notwendigen Daten aus laufender Verwaltungstätigkeit in einer Statistik der Erträge und Aufwendungen und die Daten aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit als Statistik der Finanzauszahlungen der Gemeinden zu erfassen. Eine ressourcenorientierte Statistik ist zur Beurteilung des kommunalen Haushalts unerlässlich und steht zudem den Erfordernissen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen wesentlich näher, denn die Erfassung von Einzahlungen und Auszahlungen erfordert entsprechende Umrechnungen. Am Anfang der Umstellungsphase auf das neue doppische Rechnungswesen sollten daher entsprechende Möglichkeiten für eine Ertrags- und Aufwandsstatistik geschaffen und den Kommunen sowie den statistischen Ämtern in gegenseitiger Abstimmung deren Etablierung eröffnet werden.

3.1 Finanzstatistik nach Arten

Voraussichtlich wird vorerst die kommunale Finanzstatistik aus der „Zahlungsartenstatistik“ mit Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitions- und aus Finanzierungstätigkeit der Gemeinde bestehen. Das Finanz- und Personalstatistikgesetz enthält dafür die rechtliche Grundlage bzw. wird entsprechend angepasst, wie es von den Ländern gefordert wird. Die einzelnen Zahlungsarten als Erfassungsmerkmale werden dann zwischen den Ländern und dem statistischen Bundesamt abgestimmt, d.h. hier wird die für die Finanzstatistik maßgebliche Systematik festgelegt. Zusätzlich sind die Bestandsarten zu bestimmen, die im Rahmen der Vermögensstatistik den EU-Anforderungen genügen müssen.

3.1.1 Zahlungsartenstatistik

In der Zahlungsartenstatistik werden jährlich die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten gegliedert als Finanzergebnisse aus der Finanzrechnung des doppelischen Jahresabschlusses der Gemeinden erfasst (vgl. Anlage H 31). In den Meldungen der Gemeinden sind sie den im finanzstatistischen Produktrahmen für den kommunalen Bereich ausgewiesenen Produktgruppen zugeordnet anzugeben. Da Erträge und Aufwendungen vielfach zahlungswirksam sind und es zukünftig geboten ist, die Zahlungsartenstatistik für Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit in eine Ertrags- und Aufwandsstatistik zu überführen, ist diese als Anlage G 30 beigefügt.

In der Zahlungsartenstatistik werden vierteljährlich zum Quartalsende die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten entsprechend der finanzstatistischen Systematik erfasst. Zusätzlich werden die Finanzauszahlungen für Baumaßnahmen und die Finanzauszahlungen für die Soziale Sicherung aus ausgewählten Leistungsbereichen erfasst. Die in dieser Statistik auszuweisenden Leistungsbereiche entsprechen den Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen für den kommunalen Bereich. Die Festlegung der abzubildenden Produktgruppen, z.B. Soziale Hilfen, Kinder-, Jugend- und Familienhilfe, Grundsicherung für Arbeitsuchende, erfolgt länderübergreifend.

3.1.2 Produktorientierung

Die finanzstatistischen Produktgruppen sind auf der Grundlage der 16 Produktbereiche des Produktrahmens entwickelt worden. Auf diesen vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Der - gegenüber den bisherigen Gliederungsvorschriften deutlich gestraffte - Produktrahmen zur Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen ist maßgeblich aus dem Vorschlag der NKF - Modellkommunen entwickelt worden. Die Gemeinden sind verpflichtet, bei ihrer Haushaltsgliederung diese Produktbereiche, die das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information widerspiegeln, zu beachten. Damit besteht sowohl für den Haushalt der Gemeinden als auch für ihre finanzstatistischen Meldepflichten die gleiche Ausgangsgrundlage (vgl. Anlagen G 25 und 26).

3.2 Vermögensstatistik

In der Statistik über die Finanzaktiva und die Verbindlichkeiten (Vermögensstatistik nach § 5 FPStatG) werden jährlich zum 31. Dezember (Abschlussstichtag) auf der Grundlage der gemeindlichen Bilanz das gemeindliche Finanzvermögen und die gemeindlichen Finanzverbindlichkeiten erfasst, das unter die Definitionen im Anhang A der Verordnung (EG) Nr. 2223/96 in der jeweils geltenden Fassung fällt und dem Sektor Staat zugerechnet werden kann (vgl. Anlage G 29).

Zum gemeindlichen Finanzvermögen zählen u.a.

- Anteilsrechte an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sonstige,
- Ausleihungen,
- Wertpapiere,
- Forderungen aus Zahlungsleistungen, Übrige Forderungen,
- Liquide Mittel in Form von Sichteinlagen und Bargeld.

Zu den gemeindlichen Finanzverbindlichkeiten zählen u.a.

- Pensionsrückstellungen,
- Anleihen
- Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, aus Krediten zur Liquiditätssicherung, aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen und sonstige Verbindlichkeiten.

3.3 Bereichsabgrenzung

Da nicht nur der Bestand an Finanzvermögen und an Verbindlichkeiten, sondern auch deren Herkunft und Verbleib sowie die sonstigen Veränderungen des Bestandes im Laufe des Haushaltsjahres erfasst werden sollen, bedarf es einer erheblichen weiteren Differenzierung. Dies wird dadurch erreicht, dass eine mehrstufige Bereichsabgrenzung eingeführt wird, mit deren Hilfe u.a. Laufzeiten und Währungen der Kredite, Zu- und Abgänge, Tilgungen und Umschuldungen gesondert dargestellt werden können. Diese Bereichsabgrenzung ist so aufgebaut, dass sie sowohl bei der Vermögensstatistik sowie bei der Ertrags- und Aufwandsstatistik als auch bei der Zahlungsartenstatistik Anwendung finden kann. Gleichwohl können noch Sonderangaben erforderlich werden, z.B. über den Stand der Bürgschaften, den Betrag an Krediten nach Fälligkeiten in bestimmten Jahren und andere Angaben. Die neue Bereichsabgrenzung lässt aber auch zu, dass einzelne Länder noch zusätzliche Abgrenzungen vornehmen und auf dieser erweiterten Grundlage dann die Daten von den meldepflichtigen Gemeinden erheben können (vgl. Anlage G 32).

Zusätzlich wird bei den Gemeinden im Rahmen dieser Vermögensstatistik - wie bisher bei der Schuldenstandsstatistik - vierteljährlich zum Quartalsende der Schuldenstand nach Schuldarten erhoben.

3.4 Die neue finanzstatistische Kennziffer

Mit der vollständigen Umstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf das doppische Rechnungswesen erfolgt der Umstieg von einem Geldverbrauchskonzept zu einem Ressourcenverbrauchskonzept. Ab diesem Zeitpunkt wird die Haushaltswirtschaft auf der Basis der doppelten Buchführung das führende Element. Die bisherigen Anforderungen aus dem kameralistischen Haushaltsrecht entfallen vollständig. Daraus folgt, dass es dann die Gemeinden ermöglicht werden muss, die finanzstatistischen Anforderungen auf dieser neuen Basis erfüllen zu können.

Die Grundlage des neuen finanzstatistischen Erhebungsmerkmals bildet zukünftig eine Kennziffer, die auf der Basis der Gliederung des Kontenrahmens in Konten gebildet wird. Die Konten im Kontenrahmen werden sowohl für die allgemeine und differenzierte Bewirtschaftung als auch für die finanzstatistischen Anforderungen genutzt. Die neue finanzstatistische Kennziffer ist daher wie die Kontennummer vierstellig.

Diese neue Kennziffer setzt sich zudem aus einem Basisbereich und einem Fachbereich als einzelfallorientierte Ergänzung des Basisbereichs zusammen und umfasst mindestens vier Ziffern. Sie ist für alle finanzstatistischen Merkmale verwendbar, die im Rahmen des Kontenrahmens festgelegt werden, und lässt auch Zusammenfassungen auf höherer Ebene zu.

Der **Basisbereich** der Kennziffer besteht aus den ersten drei Ziffern, die den Kontenrahmen in seiner länderübergreifenden Gliederung widerspiegeln:

1. Die erste Ziffer bildet die Kontenklasse,
2. die zweite Ziffer die Kontengruppe und
3. die dritte Ziffer die Kontenart ab.

Die einzelfallorientierte Ergänzung des Basisbereichs durch den **Fachbereich** der Kennziffer beginnt bei der vierten Ziffer. Auf dieser Gliederungsebene des Kontenrahmens wird die Kontenebene abgebildet, so dass mit einer vierstelligen Kennziffer sowohl ein Bewirtschaftungskonto für den Haushalt als auch ein „statistisches Fachkonto“ ausgewiesen werden kann. Beim Fachkonto wird zudem bei bestimmten Leistungsströmen durch eine Differenzierung der vierten Stelle eine Bereichsabgrenzung vorgenommen.

Beispiele zum Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“:

Haushaltsmäßiges Konto					
3	7	0	1	---	---

0 Sonstige Verbindlichkeiten
7 = Sonstige Verbindlichkeiten
3 = Verbindlichkeiten

Finanzstatistisches Konto					
3	7	1	7	---	---

7 = gegenüber einem Kreditinstitut
1 = Sonstige Wertpapierschulden
7 = Sonstige Verbindlichkeiten
3 = Verbindlichkeiten

Da auch wegen der EU-Anforderungen zukünftig nicht nur die Zahlungsströme aus Kredit- und Zinsgeschäften, sondern auch Vermögens- und Schuldenstände in der Systematik des Kontenrahmens erfasst werden, ist es notwendig, die Bereichsabgrenzung zu erweitern. Dies erfordert mindestens eine Ergänzung der Kontennummer

um eine fünfte Stelle und ggf., z.B. bei der Aufnahme von Krediten in ausländischer Währung, auch eine sechste Stelle. Zu beachten ist dabei auch, dass diese Erweiterungen der Kontennummer wiederum Möglichkeiten zur Erfassung von weiteren Daten aus einem besonderen Landesinteresse heraus eröffnet. Dazu zählt z.B. eine Trennung der kommunalen Tilgungsleistungen in eine ordentliche und eine außerordentliche Tilgung.

Der Fachbereich der Kennziffer umfasst daher die vierte bis sechste Stelle:

1. Die vierte Ziffer ist grundsätzlich artenbezogen ausgeprägt und wird bei einer notwendigen Abgrenzung nach „Bereichen“ durch die festgelegten Ziffern der Bereichsabgrenzung A ersetzt.
2. Bei bestimmten Leistungsarten wird abhängig vom statistischen Bedarf die vierte Ziffer durch die Bereichsabgrenzung B ersetzt, die dann einzelfallbezogen um die Bereichsabgrenzungen C und D zu ergänzen ist.

Beispiel:

(anhand der Gliederung des Kontenrahmens und der Bereichsabgrenzungen)

Finanzstatische Kennziffer					
3	7	1	7	3	0

- 0= Euro
- 3 = Laufzeit mehr als fünf Jahre
- 7 = gegenüber einem Kreditinstitut
- 1 = Sonstige Wertpapierschulden
- 7 = Sonstige Verbindlichkeit
- 3 = Verbindlichkeiten

Die Umsetzung des neuen finanzstatistischen Systems lässt zu, dass wie bisher die Kennziffer einen unterschiedlichen Ziffernbestand haben kann. Es sollte jedoch noch geprüft werden, ob die finanzstatistische Kennziffer nicht grundsätzlich sechsstellig sein soll. In diesem Fall müssen nicht genutzte Stellen der Kennziffer mit einer Füllziffer belegt werden (vgl. Anlagen G 28 und G 33).

4. Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen in der Umstellungszeit

Die Einführung eines Rechnungswesens auf der Basis der doppelten Buchführung und die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz erfordert bei vielen Gemeinden und Gemeindeverbänden eine mehrjährige Vorbereitung. Auch wenn vielfach mit den Vorbereitungen schon vor dem In-Kraft-Treten des NKF-Gesetzes begonnen wurde, muss trotzdem den Gemeinden und Gemeindeverbänden, vor allem den großen Städten, eine mehrjährige Übergangszeit eingeräumt werden. Um den Einstieg und die Umstellung auf das doppelte Rechnungswesen zu erleichtern ist durch das NKF-Einführungsgesetz zugelassen worden, dass die Gemeinden in ihrer Verwaltung das neue Rechnungswesen auch schrittweise einführen können. Sie können die Umstellung mit einem oder mehreren Aufgabenbereichen beginnen, jährlich eine Erweiterung vornehmen, müssen aber wie bei einer einmaligen Umstellung spätestens im Haushaltsjahr 2009 ihre Haushaltswirtschaft auf der Basis der doppelten Buchführung führen.

Um den Gemeinden bei einer schrittweisen Umstellung den Umstieg zu erleichtern, müssen die umgestellten Aufgabenbereiche im jährlichen kameralen Haushaltsplan nicht mehr vollständig abgebildet werden. Sie werden vergleichbar einer kommunalen Ausgliederung behandelt, so dass für diese Aufgabenbereiche ein doppischer Haushaltsplan, produktorientiert gegliedert in Ergebnisplan und Finanzplan, aufzustellen ist, und im kameralen Haushaltsplan lediglich der ggf. erforderliche Zuschuss bzw. Überschuss auszuweisen ist. Dadurch entsteht in der Umstellungszeit in der Gemeinde und den Gemeindeverbänden ein doppisch/kameraler Haushalt, bei dem sowohl die Regelungen für das doppelte Rechnungswesen als auch für das kamerale Rechnungswesen Anwendung finden.

Diese Doppelgleisigkeit wirkt sich auch auf die Bedienung der finanzstatistischen Anforderungen aus und erfordert, dass in der Umstellungszeit zwei notwendigen finanzstatistische Systeme parallel betrieben werden müssen. Soweit die Gemeinden ihre Haushalte schrittweise umstellen, wird der gemeindliche Haushalt weiterhin auf der Basis des kameralistischen Haushaltsrechts aufgestellt, so dass sie ihre Finanzaufwendungen grundsätzlich noch als Einnahmen und Ausgaben auf der Basis des o.a. Erlasses für die Finanzstatistiken melden können. Es ist aber zugelassen worden, dass Finanzaufwendungen aus Teilen des gemeindlichen Haushalts, die schon auf das doppische Rechnungswesen umgestellt worden sind, bereits nach den Anforderungen der doppischen Zahlungsartenstatistik gemeldet werden können, ggf. auch bereits gemeindliche Erträge und Aufwendungen für die Ertrags- und Aufwandsstatistik.

4.1 Statistik der Einnahmen und Ausgaben

Die bisherige Finanzstatistik ist eine Statistik der Einnahmen und Ausgaben (in der Zahlungsartenstatistik nach § 3 FPStatG enthalten), die einerseits nach ökonomischen und finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten und andererseits nach funktionalen Aufgabenbereichen gegliedert ist. Sie baut auf der länderübergreifend abgestimmten kommunalen Haushaltssystematik auf und ist in ihrer Gliederungstiefe durch die Verwaltungsvorschriften über die Gliederung und Gruppierung der Haushaltspläne der Gemeinden und Gemeindeverbände vom 27.11.1995 - SMBl. NRW. 6300 - für die Gemeinden sowohl für die Gestaltung des jährlichen Haushaltsplans (Ausweis und Bildung von Haushaltsstellen) als auch für die statistischen Meldungen verbindlich.

In der Statistik der kameralen Finanzaufwendungen (Zahlungsartenstatistik nach § 3 FPStatG) werden jährlich aus der kameralen Jahresrechnung als Ist-Einnahmen und Ist-Aufgaben, gegliedert nach Einnahme- und Ausgabearten erfasst. In den Meldungen der Gemeinden sind sie jeweils den im Gliederungsplan für den kommunalen Bereich ausgewiesenen Abschnitten zugeordnet anzugeben.

Vierteljährlich werden zum Quartalsende die Ist-Einnahmen und Ist-Aufgaben jeweils nach Arten, entsprechend der finanzstatistischen Systematik erfasst. Gleichzeitig ist ein Ausweis von Finanzaufwendungen für Baumaßnahmen, zugeordnet auf bestimmte Leistungsbereiche entsprechend den im Gliederungsplan für den kommunalen Bereich ausgewiesenen Abschnitten vorgesehen.

4.2 Kamerales Schuldenstatistik

In der Statistik über die Schulden der Gemeinden werden jährlich zum 31. Dezember als Abschlussstichtag auf der Grundlage des gemeindlichen Haushalts

1. der Stand der Schulden und die Berichtigung des Standes der Schulden nach Schuldarten,
2. der Stand der Schulden am Kreditmarkt nach dem Jahr der Fälligkeit,
3. die Summe der Bürgschaften,
4. die Schuldenaufnahme im Laufe des Jahres nach Laufzeiten und Schuldarten,
5. die Schuldentilgung im Laufe des Jahres nach Schuldarten und
6. die sonstigen Zu- und Abgänge im Laufe des Jahres nach Schuldarten

erfasst. Für diese Statistik haben die Erhebungseinheiten nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 10 (Nummer 3 = Gemeinden), soweit sie nach den Definitionen im Anhang A der Verordnung (EG) Nr. 2223/96 in der jeweils geltenden Fassung dem Sektor Staat zugerechnet werden, vierteljährlich zum Quartalsende den Schuldenstand nach Schuldarten zu melden.

4.3 Meldepflichten der Gemeinden

Bei einer schrittweisen Umstellung ihrer Haushaltswirtschaft auf das doppische Rechnungswesen durch die Gemeinden bleibt bis zu der vollständigen Umstellung die Kameralistik die führenden Elemente der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Beachtung der bisherigen Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, d.h. die Meldepflichten zur Finanzstatistik sind von den Gemeinden nach den VV Gliederung und Gruppierung zu erfüllen, soweit nicht Abweichungen davon durch das Innenministerium zugelassen werden. Erst mit der vollständigen Umstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf das

doppische Rechnungswesen erfolgt auch der Umstieg von einem Geldverbrauchskonzept zu einem Ressourcenverbrauchskonzept und führt spätestens dann auch zu einer Veränderung der finanzstatistischen Meldepflichten der Gemeinden.

In diesem Zusammenhang muss noch einmal darauf hingewiesen werden, dass im neuen kommunalen Haushalt die bisherigen Haushaltsstellen durch erheblich reduzierte Haushaltspositionen und die aufgabenbezogene Gliederung durch eine ebenfalls reduzierte produktorientierte Gliederung ersetzt werden. Für die detaillierte Gestaltung des Haushaltsplans sind zukünftig nicht mehr die Bedürfnisse der Finanzstatistiken allein bestimmend, sondern vorrangig die örtlichen Steuerungserfordernisse. Daher sind im neuen Haushaltsplan nicht mehr Daten auf der Basis der Rechengrößen „Einnahmen und Ausgaben“, sondern künftig auf der Basis der Rechengrößen „Erträge und Aufwendungen“ sowie „Einzahlungen und Auszahlungen“ enthalten. Da dies bundesgesetzlich nicht vollständig für die Finanzstatistik umgesetzt wird, sind von den Gemeinden in den nächsten Jahren Einzahlungen und Auszahlungen in der Systematik des Kontenrahmens und des Produktrahmens für die Bedürfnisse der Finanzstatistik zu erfassen.

4.3.1 Meldepflichten für das Haushaltsjahr 2005

Unabhängig davon, ob die Haushaltswirtschaft der Gemeinden auf der Grundlage der Kameralistik oder der Doppik geführt wird, müssen die finanzstatistischen Anforderungen nach den geltenden Verwaltungsvorschriften „VV Gliederung und Gruppierung“ erfüllt werden. Das In-Kraft-Treten des NKF-Gesetzes sowie des geänderten Finanz- und Personalstatistikgesetzes ab dem Jahre 2005 ermöglicht zwar eine Anpassung der Meldepflichten, jedoch sind insbesondere aus zeitlichen und technischen Gründen sowohl die Meldepflichtigen als auch die Statistischen Landesämter nicht in der Lage, die neuen Anforderungen zu erfüllen. Ggf. soll aber für die Gemeinden, die bereits ab dem Beginn des Haushaltsjahres 2005 ihre Haushaltswirtschaft vollständig auf das NKF umgestellt haben, eine besondere Lösung gefunden werden. Dies jedoch möglicherweise nur insoweit, wie sich diese Gemeinden nicht in der Lage sehen, ihren bisherigen Meldepflichten auf der Basis der Verwaltungsvorschriften „VV Gliederung und Gruppierung“ nachzukommen. Dies erfordert aber, dass die Gemeinden die zuständigen Stellen über den Sachstand informieren, wenn sie den benannten Anforderungen der Haushaltsansatzstatistik, der Vierteljährlichen Kassenstatistik und der Jahresrechnungsstatistik nicht nachkommen können.

4.3.1.1 Haushaltsansatzstatistik 2005

Die Erfüllung der Meldepflichten zur kommunalen Haushaltsansatzstatistik ist noch erforderlich, weil das Finanz- und Personalstatistikgesetz zum Stichtag noch eine Meldepflicht der Gemeinden für diese Statistik enthält. Zudem ist im Entwurf der Novellierung dieses Gesetzes noch die Haushaltsansatzstatistik als kommunale Statistik enthalten, sie dürfte aber auf Vorschlag der Länder, ggf. auch als Kompensation für die neue Vermögensstatistik (nach EU-Anforderungen), entfallen. Dies bietet sich auch an, weil bei dieser Ansatzstatistik kaum ein Nachfragebedarf besteht. Sie wird zudem meistens nicht eigenständig genutzt, sondern dient eher als ein Kontrollinstrument, durch das die Ergebnisse aus anderen selbst entwickelten Berechnungsmethoden überprüft wird, z.B. Daten über die Haushaltslage der Gemeinden. Da außerdem die gesetzlichen Regelungen im Land Baden-Württemberg und im Land Hessen voraussichtlich keinen Ausweis der Ein- und Auszahlungsansätze nach Zahlungsarten im Finanzplan der Gemeinde mehr verlangen, im Land Nordrhein-Westfalen die Haushaltspositionen nach Zahlungsarten nur zusammengefasst ausgewiesen und andere Länder diese Modelle übernehmen werden, ist künftig eine bundesweite kommunale Haushaltsansatzstatistik, die auf gleichen Datengrundlagen in allen Ländern aufbaut, nicht mehr möglich.

Die Gemeinden sind deshalb mit dem Erlass über die Orientierungsdaten über den möglichen Wegfall der Haushaltsansatzstatistik informiert worden. Sollte sich später zeigen, dass für das Haushaltsjahr 2005 die gesetzlichen Grundlagen für diese Statistik noch bestehen und daher eine Meldung zu dieser Statistik abzugeben ist, wird durch einen gesonderten Erlass des Innenministeriums über den neuen Sachstand informiert und eine Frist zur Abgabe der gemeindlichen Meldungen bekannt gegeben.

4.3.1.2 Vierteljährliche Kassenstatistik 2005

Unabhängig davon, auf welcher Basis die Haushaltswirtschaft der Gemeinden geführt wird, müssen die Anforderungen für die Vierteljährliche Kassenstatistik 2005 auf der Basis der geltenden Verwaltungsvorschriften „VV Gliederung und Gruppierung“ erfüllt werden. Die notwendigen Anpassungen der Meldepflichten an die neuen gesetzlichen Grundlagen sind insbesondere aus zeitlichen und technischen Gründen sowohl durch die Meldepflichtigen als auch durch die Statistischen Landesämter für das Jahr 2005 nicht umsetzbar. Ggf. muss es aber den Gemeinden, die bereits ab dem Beginn des Haushaltsjahres 2005 ihre Haushaltswirtschaft auf der Basis der Doppik führen, ermöglicht werden, ihren Meldepflichten zu dieser Finanzstatistik auf der Grundlagen der neuen gesetzlichen Grundlagen nachzukommen.

Dabei ist noch zu berücksichtigen, dass wegen neuerer bundesrechtlicher Bestimmungen, z.B. die Grundsicherung für Arbeitssuchende, einige Anpassungen bei der Vierteljährlichen Kassenstatistik vorzunehmen sind. Dabei muss berücksichtigt werden, ob das Finanz- und Personalstatistikgesetz für die Abbildung der aufgabenbezogenen Leistungen der Gemeinden eine offenere Formulierung enthält als im Entwurf vorgesehen. Die Wünsche der Nutzer kommunalen Statistiken, insbesondere der kommunalen Spitzenverbände ließen sich dann besser erfüllen. Die vierteljährliche Kassenstatistik ist dann zukünftig nicht mehr eine frühere Information über die Zahlungen der Gemeinden, sondern ein Auszug und Zwischenstand aus der Jahresrechnung bzw. dem Jahresabschluss. Jedoch ist derzeit nicht absehbar, wann in dieser Statistik Erträge und Aufwendungen und nicht mehr Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit erfasst werden.

Die örtlichen Daten der Gemeinden für die Vierteljährliche Kassenstatistik 2005 sind daher auf der Grundlage der z.Z. geltenden Verwaltungsvorschriften „VV Gliederung und Gruppierung“, ggf. um Erlassregelungen erweitert, zu melden, d.h. wie bisher nach Zahlungsarten unter Beachtung des Gruppierungsplans und in einigen Kombinationen mit Aufgaben unter Beachtung des Gliederungsplans. Für die Gemeinden, die bekannt gegeben haben, dass sie ihre Haushaltswirtschaft vollständig auf das doppische Rechnungswesen umgestellt haben, wird eine individuelle Lösung in Zusammenarbeit mit dem Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik gefunden werden, soweit diese Gemeinden ihre örtlichen Daten zur Vierteljährlichen Kassenstatistik nicht nach den genannten Vorgaben melden können.

4.3.1.3 Jahresrechnungsstatistik 2005

Unabhängig davon, auf welcher Basis die Haushaltswirtschaft der Gemeinden geführt wird, müssen auch hier die finanzstatistischen Anforderungen nach den geltenden Verwaltungsvorschriften „VV Gliederung und Gruppierung“ erfüllt werden. Die notwendigen Anpassungen der Meldepflichten an die neuen gesetzlichen Grundlagen sind insbesondere aus zeitlichen und technischen Gründen sowohl durch die Meldepflichtigen als auch durch die Statistischen Landesämter – wie bei der Vierteljährlichen Kassenstatistik 2005 - nicht umsetzbar. Daraus folgt, dass die örtlichen Daten der Gemeinden für die Jahresrechnungsstatistik 2005 auf der Grundlage der Verwaltungsvorschriften „VV Gliederung und Gruppierung“, ggf. um Erlassregelungen erweitert, zu melden sind, d.h. wie bisher die Zahlungsarten unter Beachtung des Gruppierungsplans und in Kombination mit den Aufgaben unter Beachtung des Gliederungsplans. Für die Gemeinden, die bekannt gegeben haben, dass sie ihre Haushaltswirtschaft vollständig auf das doppische Rechnungswesen umgestellt haben, wird eine individuelle Lösung in Zusammenarbeit mit dem Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik gefunden werden, soweit diese Gemeinden ihre örtlichen Daten zur zur Jahresrechnungsstatistik nicht nach den genannten Vorgaben melden können. Es ist derzeit nicht absehbar, wann in dieser Statistik Erträge und Aufwendungen und nicht mehr Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit erfasst werden.

4.3.2 Meldepflichten für das Haushaltsjahr 2006

Die schrittweise Umstellung ihrer Haushaltswirtschaft auf das doppische Rechnungswesen durch immer mehr Gemeinden erfordert es zu diesem Zeitpunkt, dass der Reform des Haushaltswesens auch hinsichtlich der finanzstatistischen Meldepflichten im ausreichenden Maße Rechnung getragen wird. Viele Gemeinden werden ab dem Haushaltsjahr einen doppischen oder einen doppisch/kameralen Haushalt haben, bei dem die Regelungen für das doppische Rechnungswesen, aber vielfach auch noch die Regelungen für das kamerale Rechnungswesen Anwendung finden. Diese Doppelgleisigkeit wirkt sich auch auf die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen aus.

Auch im Haushaltsjahr 2006 stellen manche Gemeinden noch Haushalte auf der Basis des kameralistischen Haushaltsrechts auf und müssen daher ihre Finanzaufgaben daraus noch als Einnahmen und Ausgaben für die Finanzstatistiken auf der Grundlage der VV „Gliederung und Gruppierung“ melden können. Gleichzeitig ist es möglich, dass Gemeinden mit einem vollständig auf das doppelte Rechnungswesen umgestellten Haushalt nunmehr ihre Meldungen auf der Grundlage von Kontenrahmen und Produktrahmen abgeben können. Diese Meldungen sind bereits dann möglich, sobald die Gemeinde einige Teile ihres gemeindlichen Haushalts auf das neue Rechnungswesen umgestellt hat. Das heißt, bereits bei einer schrittweisen Umstellung der Reform kann sie Daten aus den umgestellten Aufgabenbereichen bereits auf den neuen Grundlagen melden und damit die statistischen Anforderungen erfüllen. In der Umstellungszeit müssen aber deshalb beide finanzstatistischen Systeme parallel betrieben werden.

4.3.2.1 Haushaltsansatzstatistik 2006

Die Erfüllung der Meldepflichten zur kommunalen Haushaltsansatzstatistik ist davon abhängig, ob das Finanz- und Personalstatistikgesetz nach seinem In-Kraft-Treten noch eine Meldepflicht der Gemeinden für diese Statistik vorsieht (vgl. Erläuterungen zu den Meldepflichten im Haushaltsjahr 2005).

4.3.2.2 Vierteljährliche Kassenstatistik 2006

Die örtlichen Daten der Gemeinden für die Vierteljährliche Kassenstatistik 2006 müssen auf der Grundlage von Zahlungsarten unter Beachtung des Gruppierungsplans und in wenigen Kombinationen mit den Aufgaben unter Beachtung des Gliederungsplans zu dieser Statistik gemeldet werden. Die Gemeinden, die ihre Haushaltswirtschaft vollständig oder schrittweise auf das doppelte Rechnungswesen umgestellt haben, können, soweit sie ihre örtlichen Daten zu dieser Statistik nicht auch nach den genannten Vorgaben melden können, für alle umgestellten Aufgabenbereiche eine Meldung auf der Grundlage der neuen Finanzstatistik abgeben (vgl. Erläuterungen zu den Meldepflichten im Haushaltsjahr 2005).

4.3.2.3 Jahresrechnungsstatistik 2006

Die örtlichen Daten der Gemeinden für die Jahresrechnungsstatistik 2006 müssen auf der Grundlage von Zahlungsarten unter Beachtung des Gruppierungsplans und des Gliederungsplans zu dieser Statistik gemeldet werden. Die Gemeinden, die ihre Haushaltswirtschaft vollständig oder schrittweise auf das doppelte Rechnungswesen umgestellt haben, können, soweit sie ihre örtlichen Daten zu dieser Statistik nicht auch nach den genannten Vorgaben melden können, für ihre Zahlungen eine differenzierte Meldung nach kameralistischen Einnahmen und Ausgaben und doppelten Zahlungen abgeben. Die „doppelten“ Angaben haben dabei die Zahlungen aus dem vollständigen doppelten Haushalt zu beinhalten und soweit von der Gemeinde eine schrittweise Umstellung vorgenommen wird, lediglich die Daten aus den umgestellten Aufgabenbereichen. Diese Angaben sind auf der Grundlage der neuen Finanzstatistik nach Arten sowie hinsichtlich der Aufgaben unter Beachtung der Produktgruppen des Produktrahmens für den kommunalen Bereich abgeben (vgl. Erläuterungen zu den Meldepflichten im Haushaltsjahr 2005).

4.3.3 Meldepflichten für die weiteren Jahre der Umstellungszeit

Die pflichtigen Inhalte der Meldungen zur kommunalen Finanzstatistik sind bei jeder einzelnen Gemeinde davon abhängig, wie und in welchem Umfang sie ihre Haushaltswirtschaft (vollständig oder schrittweise) auf das doppelte Rechnungswesen umgestellt hat. Die Gemeinden, die schrittweise umstellen, müssen aber wie die Gemeinden mit einer einmaligen Umstellung spätestens mit dem Haushaltsjahr 2009 ihre Haushaltswirtschaft auf der Basis der doppelten Buchführung führen. Ab diesem Haushaltsjahr werden die finanzstatistischen Anforderungen von allen Gemeinden auf der Basis des Kontenrahmens und des Produktrahmens zu erfüllen sein. Die zur Zeit noch anwendbare VV Gliederung und Gruppierung wird dann nicht mehr gelten. Es ist derzeit nicht aber absehbar, ob dann bereits eine Statistik über Erträge und Aufwendungen besteht und nicht mehr

Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit differenziert für die Finanzstatistik zu erfassen sind.

4.4 Meldepflichten nach dem gesetzlich letzten Stichtag der Eröffnungsbilanz

Die Zeit eines finanzstatistischen Parallelbetriebes auf Grund der schrittweisen Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements in den Gemeinden kann nach der Bearbeitung der finanzstatistischen Meldungen für das letzte kamerale Haushaltsjahr (vor dem gesetzlich festgelegten letzten Stichtag der Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2009) beendet werden. Spätestens ab diesem Zeitpunkt müssen die Gemeinden die finanzstatistischen Anforderungen auch dadurch erfüllen, dass sie die Finanzgrößen des doppelischen Rechnungswesens zum Gegenstand ihrer Meldungen machen, denn das Finanz- und Personalstatistikgesetz enthält keine Regelung, um eine Statistik über die Erträge und Aufwendungen aufzustellen. Die Gemeinden nutzen aber ab diesem Zeitpunkt die Rechengrößen Ertrag und Aufwand für die Steuerung ihres Haushalts. Auch sollte baldmöglichst eine Gleichbehandlung mit den statistischen Meldegrößen der kommunalen Unternehmen im Hinblick auf die Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses erfolgen. Dies erfordert aber, dass die Finanzstatistiker zusammen mit den Ländern die meldepflichtigen Daten zur Erfüllung der neuen statistischen Anforderungen aus den Elementen des neuen doppelischen Rechnungswesens festlegen. Sie müssen anerkennen, dass die Meldungen der Gemeinden über ihre Erträge und Aufwendungen nach Arten sowie ihre Zahlungen für Investitionsmaßnahmen wieder wie bisher sich an den haushaltswirtschaftlichen Interessen orientieren müssen. Nur so können auch die finanzstatistischen Ergebnisse den Anforderungen der Nutzer genügen.

5. Weitere Entwicklung der Finanzstatistik

Die weitere Entwicklung der Finanzstatistiken, zu denen die Gemeinden meldepflichtig sind, werden zum Teil durch EU-Anforderungen, durch die Nutzer der Statistiken, aber auch durch die Ausweitung des doppelischen Rechnungswesens auf der kommunalen sowie auf der staatlichen Ebene bestimmt. Die Reform des kommunalen Haushaltswesens verändert auch die Datenbasis und die Datenquellen der Finanzstatistik. Die Rechengrößen Erträge und Aufwendungen bilden die Grundlagen für die Bewirtschaftung des Haushalts der Gemeinden sowie der Regelungen über den Haushaltsgleich. Deshalb muss zukünftig auch deren Erfassung möglich werden. Es gilt, daran weiter zu arbeiten. Es muss deshalb in den nächsten Jahren im Blickfeld bleiben, die Finanzstatistik an das neue doppelische Rechnungswesen der Gemeinden anzupassen, um so die Umsetzung der Reform des kommunalen Haushaltsrechts zu vervollständigen.

Ab dem Haushaltsjahr 2005 entfällt für viele Gemeinden ganz oder teilweise die unmittelbare Bestimmung der detaillierten Gestaltung des Haushaltsplans auf der Grundlage der finanzstatistischen Erfordernisse. Gleichwohl werden viele Gemeinden, insbesondere in den nächsten Jahren der Umstellungszeit weiterhin die bisherigen Erfordernisse zur Grundlage der Gliederung ihrer Haushaltspläne machen bzw. sich in wesentlichen Teilen davon leiten lassen. Dies ist hinsichtlich der Aufwandsminimierung und der Abbildung gesetzlicher Aufgaben auch gewollt. Es erhält das Zusammenspiel zwischen gemeindlichen Haushalt und Finanzstatistik und erleichtert die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen.

Der Verzicht auf kleinteilige Gliederung des Haushaltsplans sowie auf dessen unmittelbare Bindung an die detaillierten Grundlagen der finanzstatistischen Erhebungen fördert die Nutzerorientierung sowie das Verständnis für die finanzstatistischen Ergebnisse. Zukünftig können die Ermittlung und die Gestaltung der statistischen Ergebnisse noch stärker als bisher auf Interessen der Nutzer dieser Statistiken ausgerichtet werden. Weil dazu auch der kommunale Bereich als meldepflichtiger Bereich selbst gehört, kann zudem in vielen Einzelfragen besser als bisher eine Abwägung zwischen dem örtlichen Aufwand der meldepflichtigen Gemeinden und den Informationsbedürfnissen der Nutzer der statistischen Daten vorgenommen werden. Dies dürfte auch zu einer Entschärfung der bisweilen bestehenden angespannten Lage und der Meinungen über die Inhalte und die Gestaltung der Finanzstatistiken beitragen.

Ausblick

Der Umstieg von einem Geldverbrauchskonzept zu einem Ressourcenverbrauchskonzept verbunden mit der Reform des kommunalen Haushaltsrechts wird als „Jahrhundert-Werk“ bezeichnet. Dies erfordert, sie in mehreren Entwicklungsschritten anzugehen, damit aus dem eingeleiteten landesweiten Prozess ein tragfähiges und praxistaugliches Recht zur Unterstützung der Kommunen entsteht.

Das neue Haushaltsrecht wird in den Kommunen zu mehr Wirtschaftlichkeit bei der örtlichen Aufgabenerfüllung beitragen und eine effizientere Steuerung der Kommunen ermöglichen. Durch den Umstieg von einem Geldverbrauchskonzept zu einem Ressourcenverbrauchskonzept unter Einbeziehung kaufmännischer Grundsätze sowie des Rechnungsstils der doppelten Buchführung besteht für die Zukunft der Kommunen eine akzeptable Basis für das örtliche Handeln zur Verfügung. Dies entbindet die Kommunen jedoch nicht davon, auch passende Controllinginstrumente einzusetzen.

Die Einführung des neuen Haushaltsrechts in den Kommunen ist aber auch mit neuen – wenn auch mit insgesamt weniger – Standards verbunden. Daher sollte der gesetzlich vorgesehenen Verpflichtung, die Auswirkungen der Haushaltsrechtsreform zu überprüfen, ohne Vorbehalte nachgekommen werden. Diese Überprüfung muss auf einer breiten Erkenntnisgrundlage aufbauen, die eine Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände sowie der Fachverbände erfordert. Die Erfahrungen aller Beteiligten aus der flächendeckenden Umsetzung der Reform können dann auch genutzt werden, um das Regelwerk gegebenenfalls zu optimieren.

Impressum

Herausgeber

Innenministerium
des Landes Nordrhein-Westfalen
- Referat 34 -
Haroldstraße 5

40213 Düsseldorf

Telefon: 0211/871-01
Telefax: 0211/871-3355

E-mail: Referat34@im.nrw.de
Internet: www.im.nrw.de

Nachdruck, auch auszugsweise,
nur mit Genehmigung des Herausgebers.